



**Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais – CCA/UnB**  
**Universidade de Brasília – UnB**  
**Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação – FACE**  
**Curso de Pós-Graduação em Contabilidade e Orçamento Público para o TCU**

**GEOVANI FERREIRA DE OLIVEIRA**

**HUDSON HENRIQUE DE PAULA MENEZES**

**ASPECTOS CONTÁBEIS DA TOMADA DE CONTAS**  
**ANUAL DOS ÓRGÃOS DA ADMINISTRAÇÃO**  
**DIRETA FEDERAL**

**Brasília – DF**  
**2006**

Ficha catalográfica elaborada pela **Biblioteca Ministro Ruben Rosa**

Oliveira, Geovani Ferreira de.

Aspectos contábeis da tomada de contas anual dos órgãos da administração direta federal / Geovani Ferreira de Oliveira, Hudson Henrique de Paula Menezes. – 2006.

72 p.

Orientador: José Américo Leal Oliveira.

Trabalho de conclusão de curso (Pós-Graduação) – Universidade de Brasília, Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação, 2006.

1.Contabilidade pública. 2.Gestão pública. 3.Controle externo. 4.Prestação de contas. 5.Análise contábil. 6.Tomada de contas. I. Título.

**GEOVANI FERREIRA DE OLIVEIRA**

**HUDSON HENRIQUE DE PAULA MENEZES**

**ASPECTOS CONTÁBEIS DA TOMADA DE CONTAS  
DOS ÓRGÃOS DA ADMINISTRAÇÃO DIRETA  
FEDERAL**

Monografia apresentada no Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (UnB), em convênio com o Tribunal de Contas da União (TCU), como requisito parcial para obtenção do Título de Especialista em Contabilidade e Orçamento Público.

Orientação: Prof. Mestre José Américo Leal Oliveira

**Brasília – DF  
2006**

**GEOVANI FERREIRA DE OLIVEIRA**  
**HUDSON HENRIQUE DE PAULA MENEZES**

**ASPECTOS CONTÁBEIS DA TOMADA DE CONTAS**  
**DOS ÓRGÃOS DA ADMINISTRAÇÃO DIRETA**  
**FEDERAL**

Monografia apresentada no Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (UnB), em convênio com o Tribunal de Contas da União (TCU), como requisito parcial para obtenção do Título de Especialista em Contabilidade e Orçamento Público.

Orientação: Prof. Mestre José Américo Leal Oliveira

Brasília – DF, 10 de Novembro de 2006.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Professor Mestre José Américo Leal de Oliveira  
Universidade de Brasília  
Orientador

---

Professora Mestre Renilda de Almeida Moura  
Universidade de Brasília  
Examinadora

## AGRADECIMENTOS

À força divina, que nos faz enfrentar a vida e crescer.

Ao Tribunal de Contas da União e a seus colaboradores, pela oportunidade de estudo e trabalho.

À Vivian e à Cássia, pela compreensão e apoio, sempre nos estimulando a crescer científica e pessoalmente, mesmo nas madrugadas insones.

Ao Professor Mestre José Américo Leal de Oliveira, pela valiosa orientação e confiança demonstrada.

Aos professores do Curso de Pós-Graduação em Contabilidade da UnB, pelo apoio contínuo, como verdadeiros colegas e amigos.

Aos colegas e amigos do Curso de Pós-Graduação em Contabilidade e Orçamento Público, que enfrentam as dificuldades e crescem com a adversidade.

A todos que direta ou indiretamente contribuíram para a realização desta pesquisa.

## RESUMO

Dar satisfação à sociedade de como têm sido gastos os recursos públicos é dever de todos os gestores do patrimônio estatal. Entre as diversas formas dos gestores prestarem contas à sociedade estão os processos de tomada de contas, elaborados pelos administradores dos órgãos da administração direta federal, analisados pela Controladoria Geral da União e apreciados e julgados pelo Tribunal de Contas da União. Compõe esses processos um conjunto de demonstrações contábeis da unidade, que deve ser objeto de análise sistemática para fins de avaliação da gestão e da legalidade dos atos. Contudo, o que se tem observado é a baixa utilização dessas informações contábeis pelos órgãos de controle, seja em decorrência de disporem de informações incompletas, seja pelas deficiências e complexidade dos dados contábeis, que afastam o interesse dos técnicos desses órgãos e também da população a respeito de temas relacionados às finanças públicas. Assim, o objetivo desta pesquisa foi o de levantar os diversos aspectos contábeis que envolvem esses processos, com foco na tomada de contas dos órgãos da administração direta federal, compulsando da escassa literatura atual, os diversos quocientes contábeis que possam melhor traduzir a gestão orçamentária, financeira, patrimonial e contábil. O trabalho compõe-se de capítulos onde são expostas as peculiaridades da contabilidade pública, sobre como se estruturam os processos de tomada de contas, sobre os diversos quocientes sugeridos pelos principais autores da área pública para diagnóstico orçamentário, financeiro e patrimonial, tendo como fechamento um estudo de caso com base nas demonstrações de uma unidade gestora da administração federal direta jurisdicionada do TCU. Nesse estudo de caso está demonstrada a importância do uso de quocientes contábeis para a avaliação da gestão pública, por meio da avaliação individual e consolidada dos demonstrativos, onde foram feitos relacionamentos entre os diversos quocientes de todas as demonstrações. Assim, conclui-se que o uso de quocientes, aliado a outras informações não contábeis contidas nos processos de tomada de contas, são de grande importância para facilitar a compreensão das informações sobre a gestão do órgão.

**Palavras-chave:** 1. Tomada de contas 2. Administração Pública Direta Federal 3. Balanços Públicos 4. Análise contábil 5. Quocientes contábeis.

## ABSTRACT

To give satisfaction to the society of how the public resources have been applied is the duty of all the public managers. Among the diverse forms for the managers promote accountability to the society, there are the processes of taking accounts by the control agencies about the resources administrated by those managers of the federal direct administration, whose appreciation are submitted to the General Comptroller of the Union and judgment by the Brazilian Court of Audit. In the composition of these processes a set of public financial statements of the unit is enclosed, and it must be object of systematic analysis for the purpose of taking accounts. However, it has been observed a low level of use of these accounting information by the control and audit agencies, either as a result of incomplete information, either for the deficiencies and complexity of the accounting data, that also moved away the interest of the technician of these agencies and from the population from subjects related to the public finances. Thus, this research debate the diverse accounting aspects that involve these processes, focusing the accounts taking by the control agencies of the federal direct administration, examine carefully the current and recent, therefore scarce, literature, by the way, the diverse accounting quotients that can better translate budgetary, financial, patrimonial and accounting data about the management. The work is composed by chapters where commentaries on the peculiarities are brought from the public accounting, on how is the framework of the processes of taking accounts, on the diverse quotients suggested for the main authors of the public area for budgetary, financial and patrimonial diagnosis, finishing with a case study on the basis of the statements of a managing unit of the federal direct administration that is submitted yearly to the judgement of the Brazilian Court of Audit. In this case study is demonstrated the importance of the use of accounting quotients for the evaluation of the public administration, by means of the individual and consolidated evaluation of the statements, with the relationships between the diverse quotients. Thus, it could be concluded that the use of quotients, ally to other non-accounting information in the processes of taking accounts, is of great importance to facilitate the understanding of the information about the management of the agencies.

Key-words: 1. Taking accounts 2. Federal Direct Public administration 3. Public financial statements 4. Accounting Analysis 5. Accounting quotients.

## **LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS**

Art. – Artigo

C/C – Conta corrente

CF – Constituição Federal

CGU – Controladoria Geral da União

ESAF – Escola de Administração Fazendária

ICB – Indicador Contábil Brasileiro

IN – Instrução Normativa

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

NICB – Núcleo dos Indicadores Contábeis Brasileiros

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

Patrim. - Patrimoniais

PL – Patrimônio Líquido

Proc. – Processados

RP – Restos a Pagar

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TCU – Tribunal de Contas da União

Transf. – Transferências

UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina

UG – Unidade Gestora do SIAFI

## SUMÁRIO

RESUMO .....	6
ABSTRACT .....	7
LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS .....	8
INTRODUÇÃO.....	13
1. TOMADA E PRESTAÇÃO DE CONTAS .....	17
1.1. O DEVER DE PRESTAR CONTAS.....	17
1.2. O PROCESSO DE CONTAS NO ÂMBITO DO TCU .....	20
1.3. A INSTRUÇÃO NORMATIVA TCU N.º 47/2004 .....	23
2. A CONTABILIDADE PÚBLICA E SEUS DEMONSTRATIVOS.....	28
2.1. A CONTABILIDADE PÚBLICA .....	28
2.2. O BALANÇO ORÇAMENTÁRIO.....	30
2.3. O BALANÇO FINANCEIRO .....	32
2.4. O BALANÇO PATRIMONIAL .....	34
2.5. A DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS (DVP) .....	36
3. ASPECTOS CONTÁBEIS TÍPICOS DA CONTABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO DIRETA. ....	39
3.1. REGIME MISTO .....	39
3.2. DESPESAS E RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS EFETIVAS E NÃO-EFETIVAS .....	40
3.3. RESTOS A PAGAR E SEUS EFEITOS SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS .....	40
3.4. TRANSFERÊNCIAS INTRAGOVERNAMENTAIS.....	41
3.5. DEPRECIACÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO .....	42
3.6. REAVALIAÇÃO DE BENS FACULTATIVA .....	42
4. ANÁLISE DA EFETIVIDADE DA UTILIZAÇÃO DE QUOCIENTES NA MENSURAÇÃO CONTÁBIL DA ADMINISTRAÇÃO DIRETA.....	44
5. AVALIAÇÃO DA SISTEMÁTICA ATUAL DE ANÁLISE CONTÁBIL DAS TOMADAS DE CONTAS ANUAIS .....	46
5.1. BALANÇO ORÇAMENTÁRIO .....	46
5.2. BALANÇO FINANCEIRO.....	47
5.3. BALANÇO PATRIMONIAL .....	48
5.4. DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS.....	49
6. ANÁLISE DA GESTÃO CONTÁBIL DE ÓRGÃOS DA ADMINISTRAÇÃO DIRETA POR MEIO DE QUOCIENTES.....	50
6.1. QUOCIENTES PARA ANÁLISE DO BALANÇO ORÇAMENTÁRIO .....	52
6.1.1. <i>Quociente de Execução da Receita</i> .....	52
6.1.2. <i>Quociente do Equilíbrio Orçamentário</i> .....	52
6.1.3. <i>Quociente de Cobertura dos Créditos Adicionais</i> .....	53
6.1.4. <i>Quociente de Execução da Despesa</i> .....	53
6.1.5. <i>Quociente do Resultado Orçamentário</i> .....	54
6.2. QUOCIENTES PARA ANÁLISE DO BALANÇO FINANCEIRO.....	55
6.2.1. <i>Quociente da Execução Orçamentária</i> .....	55

6.2.2. <i>Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária</i> .....	56
6.2.3. <i>Quociente da Execução Orçamentária Corrente</i> .....	56
6.2.4. <i>Quociente da Execução Orçamentária de Capital</i> .....	57
6.2.5. <i>Quociente da Execução Extra-Orçamentária</i> .....	57
6.2.7. <i>Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros</i> .....	58
6.2.8. <i>Quociente de Auto-suficiência de Receitas Próprias</i> .....	59
6.3. QUOCIENTES PARA ANÁLISE DO BALANÇO PATRIMONIAL .....	59
6.3.1. <i>Quociente da Situação Financeira</i> .....	59
6.3.2. <i>Quociente da Situação Permanente</i> .....	60
6.3.3. <i>Quociente do Resultado Patrimonial</i> .....	60
6.3.4. <i>Quociente de Inscrição de Restos a Pagar</i> .....	61
6.4. QUOCIENTES PARA ANÁLISE DA DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS .....	62
6.4.1. <i>Quociente da Mutação Patrimonial Passiva</i> .....	62
6.4.2. <i>Quociente da Mutação Patrimonial Ativa</i> .....	63
6.4.3. <i>Quociente do Resultado das Mutações Patrimoniais</i> .....	64
6.4.4. <i>Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais Independentes da Execução Orçamentária</i> .....	64
6.4.5. <i>Quociente do Resultado das Variações na Parte Permanente</i> .....	66
6.4.6. <i>Quociente Patrimonial da Execução Orçamentária</i> .....	67
6.4.7. <i>Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais</i> .....	67
7. ESTUDO DE CASO .....	69
7.1. QUOCIENTES DO BALANÇO ORÇAMENTÁRIO.....	70
7.1.1. <i>Quociente de Execução da Receita</i> .....	70
7.1.2. <i>Quociente do Equilíbrio Orçamentário</i> .....	70
7.1.3. <i>Quociente de Cobertura dos Créditos Adicionais</i> .....	71
7.1.4. <i>Quociente de Execução da Despesa</i> .....	71
7.1.5. <i>Quociente do Resultado Orçamentário</i> .....	72
7.2. QUOCIENTES DO BALANÇO FINANCEIRO .....	72
7.2.1. <i>Quociente da execução orçamentária</i> .....	73
7.2.2. <i>Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária</i> .....	73
7.2.3. <i>Quociente da Execução Orçamentária Corrente</i> .....	73
7.2.4. <i>Quociente da Execução Extra-orçamentária</i> .....	74
7.2.5. <i>Quociente do Resultado da Execução Financeira</i> .....	74
7.2.6. <i>Quociente de Auto-suficiência de Receitas Próprias</i> .....	74
7.3. QUOCIENTES DO BALANÇO PATRIMONIAL.....	75
7.3.1. <i>Quociente da Situação Financeira</i> .....	75
7.3.2. <i>Quociente da Situação Permanente</i> .....	75
7.3.3. <i>Quociente do Resultado Patrimonial</i> .....	76
7.3.4. <i>Quociente de Inscrição de Restos a Pagar</i> .....	76
7.4. QUOCIENTES DA DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS .....	77
7.4.1. <i>Quociente da Mutação Patrimonial Passiva</i> .....	77
7.4.2. <i>Quociente da Mutação Patrimonial Ativa</i> .....	77
7.4.3. <i>Quociente do Resultado das Mutações Patrimoniais</i> .....	78
7.4.4. <i>Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais Independentes da Execução Orçamentária</i> .....	78
7.4.5. <i>Quociente do Resultado das Variações na Parte Permanente</i> .....	78
7.4.6. <i>Quociente Patrimonial da Execução Orçamentária</i> .....	79
7.4.7. <i>Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais</i> .....	79
7.5. ANÁLISE CONSOLIDADA DAS DEMONSTRAÇÕES DA UNIDADE GESTORA .....	79

<i>7.5.1. Interpretação do resultado do Balanço Orçamentário</i> .....	80
<i>7.5.2. Interpretação do resultado do Balanço Financeiro</i> .....	81
<i>7.5.3. Interpretação do resultado do Balanço Patrimonial</i> .....	81
<i>7.5.4. Interpretação do resultado da Demonstração das Variações Patrimoniais</i> .....	82
CONCLUSÃO.....	83
BIBLIOGRAFIA REFERENTE .....	84

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Modelo do Balanço Orçamentário (ANEXO N.º 12 da Lei n.º 4.320/64).....	31
Quadro 2 – Modelo do Balanço Financeiro (ANEXO n.º 13 da Lei n.º 4.320/64) .....	33
Quadro 3 – Comparativo dos Balanços Patrimoniais exigidos pelas Leis n.º 4.320/64 e n.º 6.404/76. ....	34
Quadro 4 – Modelo do Balanço Patrimonial (ANEXO N.º 14 da Lei n.º 4.320/64).....	35
Quadro 5 – Modelo da Demonstração das Variações Patrimoniais (ANEXO n.º 15 da Lei n.º 4.320/64). ....	38
Quadro 6 – Composição dos grupos Ativo Financeiro e Não Financeiro e Passivo Financeiro e Não Financeiro. Adaptado de MOTA, Francisco Glauber Lima. Curso Básico de Contabilidade Pública. 1. ed. Brasília: Francisco Glauber Lima Mota, 2005. ....	61
Quadro 7 – Balanço Orçamentário da Unidade Gestora 170009 (ESAF) – Exercício 2005, adaptado do SIAFI.....	70
Quadro 8 – Balanço Financeiro da Unidade Gestora 170009 (ESAF) – Exercício 2005. ....	72
Quadro 9 – Balanço Patrimonial da Unidade Gestora 170009 (ESAF) – Exercício 2005, adaptado do SIAFI.....	75
Quadro 10 – Demonstração das Variações Patrimoniais da UG 170009 (ESAF) – Exercício 2005, adaptada do SIAFI. ....	77

## INTRODUÇÃO

Prestar contas à sociedade é um dever de qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos (Constituição Federal, Art. 70, parágrafo único).

Na área federal, o Congresso Nacional, como casa representativa dos interesses da sociedade em geral, é o legítimo detentor da atribuição de fiscalizar as execuções contábil, financeira, operacional e patrimonial das entidades da administração direta e indireta e conta com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU) para cumprir essa missão.

Em obediência a esse preceito constitucional, as entidades da administração pública direta e indireta remetem, anualmente, suas contas para a Controladoria Geral da União (CGU) que, após análise da consistência dos dados, emite seu parecer e as encaminha para julgamento do TCU. Entre os vários documentos, há a obrigatoriedade de envio das principais demonstrações contábeis do órgão.

Nesse contexto, a Contabilidade deveria ser um dos principais instrumentos utilizados pela CGU e pelo TCU para medir o grau de efetividade na gestão de recursos públicos. Entretanto, percebe-se que, apesar de existir a obrigatoriedade de os órgãos enviarem os demonstrativos contábeis em suas prestações de contas, os órgãos de controle pouco utilizam o potencial revelador desses dados contábeis.

A razão desse distanciamento dos órgãos de controle dos aspectos contábeis da prestação de contas pode estar relacionada à ausência de índices que permitam avaliar a gestão orçamentária, contábil e financeira dos agentes públicos.

De forma a contribuir para uma análise mais segura e efetiva da gestão dos órgãos da administração direta federal, este trabalho tem por objetivo evidenciar os principais aspectos das informações contábeis contidas nos processos de tomadas de contas anualmente enviados pelos órgãos da administração direta federal à CGU e ao TCU.

A pesquisa ora realizada está estruturada de forma a investigar se a análise das demonstrações contábeis por indicadores traz elementos que subsidiam a avaliação das contas.

Para fazer a análise das demonstrações contábeis propriamente dita, com a utilização de quocientes, é necessário, num primeiro momento, discorrer sobre as características gerais dos processos de Tomada e Prestação de Contas, destacando-se os normativos que regulamentam o envio das informações aos órgãos de controle, principalmente o contido na Instrução Normativa n.º 47/2004 do TCU.<sup>1</sup>

Em seguida, foi feita, de forma resumida, uma apresentação das demonstrações contábeis exigidas pela Lei 4.320/64<sup>2</sup>, onde procurou discorrer sobre as principais características e funções dos Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial e da Demonstração das Variações Patrimoniais.

No capítulo seguinte, são apresentadas algumas especificidades da Contabilidade Pública, principalmente aquelas relacionadas aos aspectos contábeis da execução orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos da administração direta federal e aos demonstrativos por eles elaborados para fins de prestação de contas.

Após esse preâmbulo teórico acerca das particularidades contábeis dos órgãos da administração direta e das demonstrações contábeis produzidas com base na legislação em vigor, foi feita uma avaliação da atual sistemática de análise contábil das peças apresentadas nos processos de tomada de contas anuais, consubstanciada no Manual de Instrução de Processos de Tomada e Prestação de Contas do TCU<sup>3</sup>.

Nos capítulos seguintes, estão relacionados diversos quocientes úteis à análise contábil dos Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial, bem como da Demonstração das Variações Patrimoniais. Com base nesses quocientes propostos, foi feito um estudo das demonstrações contábeis reais de uma unidade da administração pública federal jurisdicionada do TCU.

Assim, pôde-se concluir que os demonstrativos contábeis apresentados pelos órgãos da administração direta federal trazem informações em número e qualidade suficientes para um posicionamento consistente dos órgãos de controle externo acerca da boa gestão contábil do órgão auditado.

---

1. Instrução Normativa TCU n.º 47/2004, que estabelece normas de organização e apresentação dos processos de tomada e prestação de contas.

2. Art. 101 da Lei n.º 4.320/64.

3. Manual de Instrução de Processos de Tomada e Prestação de Contas elaborado no âmbito do Tribunal de Contas da União – TCU.

Nesse mesmo sentido, os quocientes elaborados a partir dessas demonstrações contábeis tendem a contribuir para a melhoria do controle social sobre a execução orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos públicos, já que conferem certa simplicidade e objetividade às complexas e difusas informações trazidas por esses demonstrativos.

O objetivo final do trabalho é agregar conhecimento técnico suficiente para prover uma análise contábil padronizada dos demonstrativos dos órgãos da administração pública federal, utilizando índices contábeis específicos, de forma a proporcionar instruções de contas com maior qualificação no tocante aos aspectos orçamentários, financeiros e contábeis.

#### São Objetivos Específicos:

- Elaborar índices que avaliem de forma mais eficiente a gestão dos recursos públicos;
- Formular sugestões de interpretação para os quocientes alcançados após a análise de índices;
- Aplicar as funções de decomposição, comparação e interpretação das demonstrações contábeis de uma unidade, como instrumentos para avaliação de sua gestão;
- Propor alterações no Manual de Prestação de Contas do TCU, possibilitando a utilização de indicadores a serem obtidos no trabalho;
- Efetuar testes dos índices desenvolvidos em unidades jurisdicionadas do TCU;
- Identificar particularidades da análise de índices do setor público;
- Evidenciar situações em que, por meio da análise efetuada, seja possível constatar a má gestão de recursos;
- Prover novos tipos de instrumentos para subsidiar a instrução das contas;
- Avaliar a sistemática atual da prestação de contas da administração pública direta.

Foi utilizada a pesquisa prática, vinculada à *praxis*, para utilização do conhecimento para fins de intervenção, vez que o estudo pretende proporcionar instrumentos para uso prático. Também foi necessário o uso da pesquisa bibliográfica, constituída principalmente de artigos científicos e livros, visto que permite a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla. Ainda, será necessário valer-se de pesquisa documental, para fins de levantamento de dados para análise. Embora esta última se assemelhe à pesquisa

bibliográfica, permite que se tenha acesso a documentos do tipo: relatórios de sistemas, relatórios de pesquisa, documentos oficiais, entre outros.

A fonte utilizada para a pesquisa consiste na consulta às leis e normas que regem a Contabilidade Pública, especialmente a Lei 4.320/64. De forma complementar, foram visitados também sítios de tribunais de contas e da Secretaria do Tesouro Nacional, em busca de textos oficiais e acadêmicos sobre os processos de tomada de contas e sobre a avaliação contábil da gestão pública.

Também foi de grande valia a utilização do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI).

É conveniente mencionar como fonte de estudo e fundamentação teórica, bibliografias de diversos doutrinadores renomados que possuem obras relacionadas ao tema em estudo.

Sendo a pesquisa bibliográfica a principal fonte, o instrumento de coleta de dados foi o fichamento de informações retiradas desta, objetivando a otimização do estudo a ser realizado. Dessa forma, através das fichas contendo registros de dados documentais necessários ao desenvolvimento e fundamentação do estudo, pôde-se obter uma visão mais dinâmica do tema proposto de acordo com a óptica de diversos doutrinadores.

Os dados coletados foram dispostos em fichas bibliográficas. Após a coleta dos dados e leitura crítica e interpretativa das fontes, foram observados os critérios utilizados por cada autor no que se refere à disposição dos assuntos. Assim sendo, tem-se uma noção de como separar os assuntos que comporão o desenvolvimento do estudo.

Após a organização das fichas, foram realizadas anotações das considerações e comentários pertinentes expostos por cada autor, objetivando relacioná-las entre si, outros autores e a legislação pesquisada. Dessa forma, foi possível desenvolver uma análise fundamentada e expor considerações pessoais.

O método utilizado para a análise dos dados consistiu no método indutivo, ou seja, partindo de princípios particulares e chegando à generalização como um produto posterior do trabalho de coleta dos dados particulares. Dessa forma, tornou-se possível a observação dos fatos e/ou fenômenos cujas causas se desejou conhecer.

## **1. TOMADA E PRESTAÇÃO DE CONTAS**

### **1.1. O dever de prestar contas**

Para atender às necessidades da população, é indispensável que o poder público realize despesas que implicam na utilização de recursos públicos, arrecadados da população para que a ela retorne sob a forma de escolas, hospitais, estradas, iluminação, etc. Vê-se aqui que o dinheiro arrecadado pelo poder público, com base em seu poder de império, não lhe pertence, mas sim ao povo. O poder público é apenas o seu guardião, seu administrador, atuando por meio dos agentes políticos e dos servidores públicos visando, precipuamente, a atender às necessidades da população.

Ademais, as despesas acima descritas cobrem, também, o funcionamento da própria máquina estatal, indispensável para a consecução daqueles benefícios. Tal máquina requer não só equipes de pessoal, remuneradas para conduzi-la, mas, igualmente, aparelhamentos materiais, sejam os itens de consumo ou duráveis.

Embora o administrador da coisa pública esteja obrigado a informar como usou o dinheiro do povo, tal obrigatoriedade não representa uma desconfiança em relação aos procedimentos adotados, mas, apenas uma oportunidade que se concede ao povo de conhecer a destinação dada ao seu dinheiro e, se essa destinação, se pautou pelos ditames legais pertinentes.

Se ao estado não pertence o dinheiro que ele utiliza, do qual é mero gestor, nasce para os titulares desse estado o dever de informar ao povo a maneira como os recursos arrecadados foram empregados durante o exercício para o qual foi legalmente autorizada a sua utilização.

Para isso, a Constituição Federal criou para esses gestores a obrigação do oferecimento de suas contas, organizadas e elaboradas conforme as normas de caráter financeiro emanadas do Poder Legislativo e subsidiadas pelas normas expedidas pelos órgãos de controle. A prestação de contas a que estão obrigados os administradores públicos representa uma informação que é prestada ao povo a respeito do modo como seu dinheiro foi utilizado. É uma resposta à delegação de gestão conferida aos responsáveis pelos recursos públicos.

Essa informação é prestada ao Poder Legislativo, que autoriza as despesas mediante discussão e aprovação da Lei Orçamentária Anual (LOA). No modelo brasileiro, o Poder Legislativo federal e estadual, para exercer o controle, recebe o auxílio de órgãos técnicos, que são os tribunais de contas.

A Constituição Federal, ao estabelecer em seu art. 70, parágrafo único, que prestará contas qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos, ou pelos quais responda, criou um sistema nacional de fiscalização e deixou claro que pessoas estão submetidas ao controle nela delineado.

Prevê ainda a Carta Magna que a fiscalização, em suas diversas modalidades, é exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada poder. As disposições a respeito do controle no âmbito da União aplicam-se, respeitando as particularidades, aos estados e municípios, de tal modo que nesses entes federativos a fiscalização da administração também será exercida pelo Poder Legislativo respectivo, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder, no âmbito correspondente.

De fato, todo o aparato institucional e normativo estabelecido em normas constitucionais e infraconstitucionais a respeito do controle exercido pelas tomadas e prestações de contas visa a divulgar, para o conhecimento de todos os interessados, os atos praticados pelos gestores públicos na utilização dos recursos pertencentes à coletividade.

Na esfera federal, as informações prestadas ao povo devem conter os elementos exigidos pela legislação federal acompanhados daqueles estabelecidos nos normativos expedidos pelos órgãos apreciadores destas contas – a Controladoria Geral da União (CGU) e o Tribunal de Contas da União (TCU) – sendo a primeira no âmbito interno do Poder Executivo e o segundo, mediante controle externo, auxiliando o Congresso Nacional. Além disso, tais informações devem revestir-se dos princípios que orientam a sua elaboração, nunca deixando de subordinar-se ao controle dos órgãos constitucionalmente encarregados da fiscalização.

Assim fazendo, o administrador público estará agindo com a necessária transparência, que é, sob o pálio da Constituição atual, o vinco que caracteriza o comportamento da administração. Para dar transparência à administração não há melhor instrumento do que a

prestação de contas dos atos por ela praticados. Prestação de contas, que não significa apenas aquilo que, a esse título, é remetido aos tribunais de contas ao fim de cada exercício, mas também representa a demonstração correta, a qualquer época, do que a administração vem fazendo pela coletividade.

O controle externo, exercido pelos órgãos legislativos, é levado a efeito com o auxílio dos tribunais de contas. A complexidade do controle fez a Constituição transferir para estes órgãos a maior parte das atividades fiscalizadoras, inclusive a de julgamento das contas dos responsáveis por bens, dinheiros e valores públicos, além das contas daqueles que derem causa a prejuízos ao erário.

O instituto da prestação de contas iniciou o seu desenvolvimento a partir das ciências contábeis, como elemento de registro dos lançamentos das operações realizadas. Sofreu, evidentemente, uma evolução ao longo dos anos, passando a ser, além da simples memória das transações, um registro do planejamento e da execução orçamentária. A rigor, prestar contas sempre trouxe a conotação de dar informação sobre pessoa ou coisa (incluindo valores) pela qual se é responsável.

O processo de exame e julgamento de contas anuais na esfera federal é tido como a expressão máxima do poder controlador do TCU, exercido em auxílio ao Congresso Nacional, pois permite à Corte de Contas da União formar um juízo sobre as ações dos responsáveis pela administração de recursos públicos federais, bem como fazer determinações e impor sanções.

Para tanto, são adotados procedimentos analíticos, utilizando-se de metodologias especificamente criadas para tal fim, buscando obter uma melhor informação da utilização desses recursos. Essa informação é, como já visto anteriormente, obtida por meio dos processos de Tomada e Prestação de Contas que são anualmente remetidos ao TCU.

Assim, é cabível uma avaliação dos principais normativos técnicos que orientam os gestores na organização dos processos de tomada e prestação de contas a serem remetidos ao TCU, padronizando uma rotina anual de informar à Corte citada os gastos efetuados pelos cofres públicos que foram atribuídos àquela administração.

## **1.2. O processo de contas no âmbito do TCU**

No desempenho de suas atribuições, o Tribunal recebe, anualmente, os processos de tomada e prestação de contas relativos à atuação das unidades da Administração Pública Federal sujeitas a sua jurisdição. Essas contas são analisadas sob os aspectos da legalidade, da legitimidade, da economicidade, da eficiência e da eficácia, princípios norteadores do controle externo.

Após as unidades técnicas do TCU procederem à análise processual, as contas são levadas à apreciação do Pleno do Tribunal onde serão julgadas:

- a) Regulares;
- b) Regulares com ressalvas;
- c) Irregulares;
- d) Iliquidáveis.

As contas são julgadas regulares quando expressarem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão do responsável.

As contas são julgadas regulares com ressalvas quando, apesar de se apresentarem com consistência, objetividade e exatidão, incorrerem em impropriedades ou falhas de natureza formal de que não resultem danos ao erário.

As contas serão consideradas irregulares pelo TCU nas seguintes situações:

- a) Omissão no dever de prestar contas;
- b) Prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração a norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial;
- c) Dano ao erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico; e
- d) Desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos.

As contas serão consideradas iliquidáveis quando caso fortuito ou motivo de força maior tornar materialmente impossível o julgamento de mérito.

Conforme estabelece o parágrafo 2º do art. 14 da IN TCU nº 47/2004, nas tomadas ou prestações de contas ordinárias devem ser incluídos todos os recursos, quer sejam orçamentários ou extra-orçamentários, quer tenham sido utilizados, arrecadados, guardados ou geridos pela unidade ou entidade.

O julgamento dos processos, bem como as aplicações de sanções, está sujeito ao princípio da ampla defesa, conferindo aos gestores públicos o direito de defender-se frente às constatações identificadas nos autos. Tal procedimento processual adotado pelo Tribunal afasta a arbitrariedade, permitindo que os responsáveis se justifiquem ou até mesmo acrescentem evidências suficientes para o esclarecimento da matéria.

Assim sendo, quando constatada qualquer impropriedade ou irregularidade, o Tribunal determina que sejam adotados procedimentos como a realização de diligência, a audiência prévia ou a citação dos interessados, visando a alcançar a verdade dos fatos e a oferecer um julgamento justo à situação aplicada. Cabe salientar que a inércia dos responsáveis implica no julgamento à revelia.

A decisão do Tribunal em processo de prestação ou de tomada de contas pode ser preliminar, definitiva ou terminativa.

Preliminar é a decisão pela qual o Tribunal, antes de pronunciar-se quanto ao mérito das contas, resolve adotar um dos seguintes procedimentos:

- a) Ordenar a citação ou a audiência dos responsáveis;
- b) Rejeitar as alegações de defesa e fixar novo e improrrogável prazo para recolhimento do débito; ou
- c) Determinar outras diligências necessárias ao saneamento do processo.

Importante ressaltar que em todos os casos de decisão preliminar, o julgamento das contas será sobrestado.

Definitiva é a decisão pela qual o Tribunal julga as contas regulares, regulares com ressalva ou irregulares, tendo sido esses conceitos anteriormente abordados.

Por fim, considera-se terminativa a decisão pela qual o Tribunal ordena o trancamento das contas que forem consideradas iliquidáveis, ou determina o seu arquivamento pela

ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válidos e regulares do processo ou por racionalização administrativa e economia processual.

Além dos ritos processuais acima elencados, o TCU assume uma função sancionadora que consiste na aplicação aos responsáveis, em caso de irregularidade de contas, de algumas sanções como a aplicação de multa, o afastamento provisório do cargo, a declaração de inabilitação para o exercício de cargo em comissão por cinco a oito anos e o impedimento de participação em certames licitatórios por até cinco anos, cada uma destas aplicadas na situação oportuna.

Cumpre destacar, ainda, que as penalidades aplicadas pelo Tribunal de Contas são cumulativas às sanções aplicadas por outras esferas, ou seja, não excluem a aplicação de sanções penais e de outras sanções administrativas. Incluem-se nessas sanções aquelas previstas pela Lei n.º 8.112/90, que sujeita os servidores públicos e a tipificação criminal apresentada em capítulo específico do Código Penal, ou ainda da legislação eleitoral, que prevê a inelegibilidade dos responsáveis por contas irregulares por um período de cinco anos.

É válido lembrar que o controle exercido pelo julgamento de tomadas e prestações de contas é um instrumento de controle posterior aos atos de gestão, ou seja, o controle somente é exercido após a conclusão dos atos que implicaram na utilização dos recursos públicos ao longo de todo o ano. O processo é, na verdade, iniciado pelo próprio gestor ao longo do exercício financeiro, assistido dos órgãos e unidades de auditoria interna e recebendo posteriormente a avaliação da Controladoria Geral da União. Todos estes órgãos produzem a documentação necessária, trazendo as informações relevantes sobre a gestão pública que será objeto da apreciação do TCU.

O conceito de contas passa a se apresentar com um novo sentido, abrangendo toda e qualquer informação dotada de relevância e confiabilidade da qual seja possível obter elementos consistentes para embasar a avaliação da conformidade e do desempenho da gestão. Atualmente, com a adoção de normativos que trazem uma nova metodologia, como é o caso da Instrução Normativa TCU n.º 47/2004, fez-se necessária uma ampliação do conceito de contas, abrindo espaço para utilização de informações obtidas pelo próprio TCU, por intermédio de outras modalidades de fiscalização, capazes de refletir na avaliação final a ser feita, bem como no julgamento das contas.

### **1.3. A Instrução Normativa TCU n.º 47/2004**

Conforme referencia a Lei n.º 8.443/92 – Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União – bem como esclarece o Regimento Interno dessa mesma Casa, os processos de tomada ou prestação de contas conterão os elementos e demonstrativos especificados em ato normativo, que evidenciem a boa e regular aplicação dos recursos públicos e, ainda, a observância aos dispositivos legais e regulamentares aplicáveis.

Tal ato normativo visa ao alcance da racionalização e da simplificação do exame e do julgamento das tomadas e prestações de contas, além de estabelecer critérios de formalização dos respectivos processos, tendo em vista a materialidade dos recursos públicos geridos, a natureza e a importância socio-econômica dos órgãos e entidades.

Sendo assim, a Instrução Normativa TCU n.º 47, de 27 de outubro de 2004, é o instrumento expedido com a finalidade de estabelecer as normas de organização e apresentação dos processos de tomada e prestação de contas no âmbito da Administração Pública Federal.

Esse instrumento foi expedido pelo TCU no exercício do seu poder regulamentar, que lhe é conferido para expedir atos e instruções normativas sobre matérias referentes às suas funções, como é o caso da análise das tomadas e prestações de contas.

A IN TCU n.º 47/2004 representa um marco expressivo da evolução do sistema de prestação de contas no âmbito da administração pública federal. Isso porque no período anterior à sua edição, ou seja, quando estava em vigor a Instrução Normativa TCU n.º 12/1996, a administração pública gerencial ainda não havia sido implementada de forma integral, absoluta. Com o advento dos conceitos oriundos da administração pública gerencial, foi possível modernizar o sistema metodológico, adequando o processo de contas à realidade das unidades técnicas, desde a fixação de metas até a utilização de indicadores capazes de avaliar a boa gestão de recursos públicos.

A IN n.º 47/2004 define, dentre outros, o conceito de processos de contas, sejam ordinárias ou extraordinárias, o de tomadas de contas, além de diferenciar conceitualmente outros elementos do controle externo, como o processo de contas agregado, consolidado, simplificado, entre outros. Apresenta também conceitos técnicos de risco, relevância e materialidade.

Outro ponto importante definido pela Instrução Normativa trata do limite de alcance desse normativo, ou seja, são relacionadas as unidades jurisdicionadas que se submetem aos seus regramentos e que, por isso, devem apresentar as documentações e informações necessárias à composição das tomadas e prestações de contas, fornecendo elementos válidos para serem avaliadas quanto à boa e regular aplicação de recursos públicos.

De fato, as unidades jurisdicionadas ao Tribunal que deverão apresentar suas contas devem constar da decisão normativa editada anualmente pelo TCU, visando com isso manter o rol das unidades-alvo sempre atualizado, principalmente por haver inúmeras alterações na estrutura da Administração Pública Federal, com o passar dos anos. Ao Tribunal ainda é conferido o poder de retirar as unidades que porventura entender desnecessária a apresentação dos documentos, constituindo ato de liberação da responsabilidade de prestar contas, nos termos do art. 6º da Lei n.º 8.443/1992.

Como bem fundamenta o art. 7º da Instrução comentada,

Os processos de contas serão formalizados, de acordo com os critérios estabelecidos nesta Instrução Normativa e na decisão normativa anteriormente citada, como:

- a) Tomada de contas;
- b) Prestação de contas;
- c) Tomada de contas simplificada;
- d) Prestação de contas simplificada;
- e) Tomada de contas consolidada;
- f) Prestação de contas consolidada;
- g) Tomada de contas agregada;
- h) Prestação de contas agregada;
- i) Tomada de contas extraordinárias; ou
- j) Prestação de contas extraordinárias.

Os processos de tomada e prestação de contas simplificadas são organizados na forma simplificada de acordo com a aplicação de critérios de materialidade, risco e relevância, estabelecidos pelo Tribunal.

Já com relação aos processos de tomada e prestação de contas agregadas ou consolidadas, trata-se de uma inovação na metodologia de análise, onde se apresentam, em um único processo de contas, duas ou mais unidades cuja avaliação da gestão é tecnicamente mais adequada quando efetuada em conjunto. A única diferenciação entre os dois tipos está na apresentação dos demonstrativos contábeis; enquanto nas contas agregadas são apresentados demonstrativos contábeis distintos para cada unidade executora no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), nas contas consolidadas apresentam-

se demonstrativos para o grupo consolidado. Importante ressaltar que, no caso da agregação de contas, as unidades gestoras envolvidas nem sempre serão executoras. Conseqüentemente, há casos de agregação onde constam os demonstrativos de uma única unidade: a executora.

Por fim, cabe citar os processos de contas extraordinárias, que devem ser apresentadas quando o órgão ou a entidade da administração pública federal for submetido a processo de extinção, liquidação, dissolução, transformação, fusão ou incorporação, abrangendo o período compreendido entre o início do exercício financeiro e a data da efetiva alteração, entre aquelas aqui relacionadas.

No tocante ao conjunto de documentos que integrarão os processos de contas, somente serão considerados entregues ao Tribunal aqueles processos que contiverem todas as peças e conteúdos exigidos pela IN TCU n.º 47/2004. Contudo, caso ocorra o descumprimento dessas exigências, ou seja, apresentando-se o processo de contas fora dos moldes exigidos pelo normativo, o processo será remetido ao órgão de controle interno competente para comunicação aos responsáveis e adoção das medidas necessárias, permanecendo os gestores responsáveis em situação de inadimplência, configurada pela omissão no dever de prestar contas.

Quanto à titularidade do gestor no processo de contas, a IN TCU n.º 47/2004 confere responsabilidade aos titulares e a seus substitutos, desde o dirigente máximo da unidade jurisdicionada até os encarregados de depósito que porventura tiverem praticado atos que interfiram na gestão e, portanto, devam ser avaliados. Além destes, apresentam-se também no rol de responsáveis os membros dos Conselhos Fiscal e de Administração, os membros de diretoria, bem como o ordenador de despesa, entre outros. Importante salientar que, para cada natureza jurídica específica, a Instrução Normativa relacionou os devidos responsáveis (art.12).

Importante citar que, para a construção do processo de tomada e prestação de contas, o gestor deve observar a relação taxativa das peças e conteúdos exigidos pelo art. 14, quais sejam:

- Os processos de contas serão compostos das seguintes peças:
- I - rol de responsáveis, observado o disposto no capítulo III do título II desta instrução normativa;
- II - relatório de gestão, emitido pelos responsáveis;
- III - demonstrativos contábeis, exigidos pela legislação aplicável, necessários à gestão orçamentária, financeira e patrimonial;

IV - declaração expressa da respectiva unidade de pessoal de que os responsáveis a que se refere o inciso I estão em dia com a exigência de apresentação da declaração de bens e rendas de que trata a Lei n.º 8.730, de 10 de novembro de 1993;

V - relatórios e pareceres de órgãos e entidades que devam se pronunciar sobre as contas ou sobre a gestão da unidade jurisdicionada, consoante previsto em lei ou em seus atos constitutivos;

VI - relatório de auditoria de gestão, emitido pelo órgão de controle interno competente;

VII - certificado de auditoria, emitido pelo órgão de controle interno competente;

VIII - parecer conclusivo do dirigente do órgão de controle interno competente; e

IX - pronunciamento expresso do Ministro de Estado supervisor da unidade jurisdicionada ou da autoridade de nível hierárquico equivalente sobre as contas e o parecer do dirigente do órgão de controle interno competente, atestando haver tomado conhecimento das conclusões nele contidas.

De fato, a IN TCU n.º 47/2004 foi imperativa ao exigir que sejam apresentados nas contas os documentos relacionados nos incisos I a IX do art. 14. Essa documentação dá suporte à análise das contas, contendo informações que possibilitam aferir, por meio das melhores ferramentas disponibilizadas, a boa ou má gestão da coisa pública.

Ressalte-se aqui a importância do Relatório de Gestão (inciso II) e do Relatório de Auditoria de Gestão (inciso VI), peças primordiais para o exercício do controle externo, instrumentos pelos quais é possível mensurar quantitativa e qualitativamente o desempenho das unidades jurisdicionadas, ou ainda examinar a conformidade dos atos praticados.

Contudo, para obter uma análise mais completa, faz-se necessário obter os demonstrativos contábeis produzidos pela unidade. Fundamentada nessa idéia, a IN TCU n.º 47/2004 bem definiu, ao referendar no inciso III do art. 14 a exigência de apresentação dos demonstrativos contábeis das unidades jurisdicionadas obrigadas à entrega das prestações e tomada de contas.

A exigência de apresentação destes demonstrativos é que possibilita avaliar contabilmente a gestão dos responsáveis por recursos públicos, e é, também com base nessa exigência, que se pode evidenciar situações em que, por meio da análise contábil, seja possível constatar a má gestão de recursos.

Baseando-se nos conceitos aqui enunciados e considerando a obrigatoriedade de apresentação dos demonstrativos contábeis, determinada pela IN TCU n.º 47/2004, é que serão tratados inicialmente os demonstrativos contábeis do setor público, para, finalmente

alcançar nível suficiente de compreensão da aplicação de quocientes com base nos documentos contábeis.

## 2. A CONTABILIDADE PÚBLICA E SEUS DEMONSTRATIVOS

### 2.1. A Contabilidade Pública

O art. 83 da Lei n.º 4.320/64 prevê que “a Contabilidade Pública evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”.

A contabilidade aplicada à Administração Pública, tanto na área federal, quanto na estadual, na municipal ou na distrital, tem seus princípios definidos pela Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, instrumento legal máximo das finanças públicas (ao lado da Lei de Responsabilidade Fiscal), que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

O objetivo da contabilidade pública, a exemplo do que ocorre com a contabilidade do setor privado, é o de fornecer à administração informações atualizadas e exatas para subsidiar as tomadas de decisões dos setores gerenciais do governo, bem como aos órgãos de controle interno e externo, para o cumprimento da legislação, e às instituições governamentais e particulares, informações estatísticas e outras de interesse dessas instituições (Manual SIAFI).<sup>1</sup>

Contudo, a contabilidade pública em muito se diferencia da contabilidade comercial no âmbito privado porque não tem como foco o lucro, mas, sim, cuidar das operações das entidades governamentais.

Para melhor compreensão da abrangência da contabilidade pública, entende-se conveniente citar o texto do artigo 85 da Lei n.º 4.320/64, onde dispõe que:

[...]a contabilidade será organizada de forma a permitir:

- 1) O acompanhamento da execução orçamentária;
- 2) O conhecimento da composição patrimonial;
- 3) A determinação dos custos dos serviços industriais (item de aplicação restrita);
- 4) Levantamento dos balanços gerais;
- 5) A análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

---

1. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro. Manual SIAFI: sistema integrado de administração financeira do governo federal. Brasília, Secretaria do Tesouro Nacional, 2006.

Na verdade, a contabilidade pública tem se tornado uma ferramenta de alcance muito maior do que o simples controle do patrimônio público. Atualmente, a contabilidade pública controla também os atos de previsão e execução orçamentária, além do registro de alguns atos administrativos que não geram operações financeiras imediatas, mas que geram um direito ou obrigação em potencial.

Nesse contexto, faz-se necessária uma segregação dos registros contábeis tendo em vista a diversidade de assuntos de que tratam, criando assim, distintamente, quatro sistemas de contas: Sistema Financeiro, Sistema Patrimonial, Sistema Orçamentário e Sistema Compensado.

Por esse motivo existe, na Contabilidade Pública, uma preocupação com a natureza das contas, que não podem ser contrapartidas umas das outras de forma indiscriminada, posto que há quatro sistemas de contas distinguidos por sua natureza, como já explanado.

Dessa forma, existem as contas financeiras, referentes ao Sistema Financeiro; as contas patrimoniais referentes ao Sistema Patrimonial; as contas de compensação referentes ao Sistema de Compensado e, ainda, as contas orçamentárias, em referência ao Sistema Orçamentário. Cada grupo possui seus objetivos e características específicas, sendo que em cada grupo deve ser mantido o equilíbrio entre as contas devedoras e credoras, seguindo a lógica maior de que não deve haver lançamento contábil em que as partidas devedoras e credoras sejam de sistemas de contas variados.

Em obediência a essa forma de organização seguida pelos sistemas contábeis, são utilizadas e organizadas pela contabilidade pública quatro peças dotadas de informações contábeis: o Balanço Financeiro, o Balanço Patrimonial, o Balanço Orçamentário e a Demonstração das Variações Patrimoniais, também chamados de Balanços Públicos.

Os Balanços Públicos possuem muitas particularidades, a exemplo da própria contabilidade pública, e gozam de características próprias de apresentação e elaboração, obedecendo às condições e regras estabelecidas por essa ciência.

Por conseguinte, ao proceder-se à análise dos balanços públicos, devem ser observadas as características próprias do ramo da contabilidade pública, no que tange aos aspectos legais e técnicos, e também considerar questões que dizem respeito à estrutura e composição dos demonstrativos, pois o entendimento de tais distinções será de fundamental importância.

Note-se que esses demonstrativos compõem os processos de tomadas e prestações de contas que são remetidas anualmente ao Tribunal, como visto no capítulo anterior. É conveniente tratar inicialmente de cada demonstrativo para, posteriormente, proceder à análise dessas informações apresentadas, utilizando-se para tanto dos quocientes estabelecidos.

## **2.2. O Balanço Orçamentário**

O Balanço Orçamentário, na esfera federal, apesar de constituir uma peça contábil, apresenta especificamente os recursos públicos envolvidos no Orçamento da União. Em sua abordagem, o balanço orçamentário demonstra a receita e a despesa orçamentária previstas para o exercício, em confronto com a execução, resultando numa diferença que indicará um superávit ou um déficit.

O Balanço Orçamentário é o instrumento que “demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas”, conforme previsão expressa no art. 102 da Lei n.º 4.320/64.

Na verdade, a estrutura desse demonstrativo apresenta duas grandes colunas: a da receita orçamentária à direita e a da despesa orçamentária, à esquerda.

Na coluna da direita apresenta-se a receita orçamentária, que se subdivide em três sub-colunas: na primeira sub-coluna é apresentada a previsão da receita; na segunda, a execução da receita; e na terceira, a diferença existente entre a previsão e a execução da receita orçamentária.

Da mesma forma, a despesa orçamentária apresenta, na coluna da esquerda, três sub-colunas: a primeira apresenta a fixação da despesa; a segunda apresenta os valores da execução da despesa; e, finalmente, na terceira sub-coluna consta a diferença entre fixação e execução da despesa orçamentária.

Cabe observar que, ao final de cada coluna e sub-coluna, apresentam-se as somas, contendo a totalização dos resultados previstos e alcançados.

A apresentação de dados no balanço orçamentário segue uma padronização tanto para a coluna da receita quanto para a da despesa. Na coluna da receita, a disposição seguida

obedece à classificação por categoria econômica, constando assim as receitas correntes e de capital, nesta ordem. Já do lado das despesas, a disposição obedece à classificação por tipo de crédito, quais sejam os orçamentários e os adicionais que se subdividem em suplementares, especiais e extraordinários, sendo que os créditos suplementares são apresentados junto com os orçamentários.

O balanço orçamentário deve ser elaborado obedecendo ao modelo agregado à Lei n.º 4.320/64, o qual se apresenta no Anexo n.º 12, conforme a seguinte configuração:

<b>BALANÇO ORÇAMENTÁRIO</b>							
<b>RECEITA</b>				<b>DESPESA</b>			
Títulos	Previsão	Execução	Diferença	Títulos	Fixação	Execução	Diferença
<b>Receitas Correntes</b> Receita Tributária Receita Patrimonial Receita Industrial Transferências Correntes Receitas Diversas				<b>Créditos</b>  Orçamentários e Suplementares  Especiais  Extraordinários			
<b>Receitas de Capital</b>							
SOMA				SOMA			
DÉFICIT				SUPERÁVIT			
TOTAL				TOTAL			

Quadro 1 – Modelo do Balanço Orçamentário (ANEXO N.º 12 da Lei n.º 4.320/64).

Será apresentado déficit orçamentário quando as receitas executadas forem menores do que as despesas, resultando numa diferença negativa. O déficit orçamentário deve ser demonstrado na coluna da receita executada, para o fechamento do demonstrativo.

Da mesma forma, ocorrerá superávit orçamentário quando houver uma diferença positiva entre as receitas e despesas executadas, ou seja, quando as receitas ultrapassarem o total das despesas. O superávit orçamentário deve ser demonstrado na coluna da despesa executada para o fechamento do balanço.

Vale ainda citar que o balanço orçamentário foi apontado pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) como parte integrante do Relatório Resumido de Execução Orçamentária, sendo que tal relatório é exigido das unidades desde a edição desse diploma legal.

Ainda utilizando-se das informações constantes no balanço orçamentário, é possível verificar o cumprimento da chamada “Regra de Ouro” contida no art. 167, inciso III da Constituição Federal, e art. 12, parágrafo 2º da LRF, ou seja, as Receitas Correntes devem custear todas as despesas correntes e ainda parte das despesas de capital, evidenciando que as receitas correntes estão financiando eventual déficit de capital.

### **2.3. O Balanço Financeiro**

Pode-se dar início à abordagem da estrutura dos balanços pela análise das informações do Sistema Financeiro, cujo balanço financeiro, de acordo com art. 103 da Lei n.º 4.320/64, “demonstrará a receita e a despesa orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior e os que se transferem para o exercício seguinte”.

O balanço financeiro é o demonstrativo que especifica os valores orçamentários e extra-orçamentários que transitaram pelos cofres públicos ao longo de todo o exercício, seja como dispêndio ou ingresso de recursos, o que alcança, inclusive, os saldos provenientes do exercício anterior e os que porventura passarem para o exercício seguinte.

Este demonstrativo é composto por duas colunas. Na coluna da esquerda apresentam-se as entradas de recursos, os ingressos no caixa público, tanto de origem orçamentária, quanto extra-orçamentária, além dos recursos provenientes do exercício anterior. Na coluna da direita apresentam-se as saídas de recursos, os dispêndios efetuados pelo poder público, orçamentários ou não, adicionados da disponibilidade repassada do exercício anterior.

Cumprir destacar que apesar de apresentar recursos orçamentários e extra-orçamentários, estes constam nos demonstrativos devidamente discriminados, apresentando-se ordenadamente em cada coluna, constando inicialmente os que fazem parte do orçamento público.

Pode-se dizer que o balanço financeiro é um quadro de contabilidade com duas seções, respectivamente de “receita” e “despesa”, em que se distribuem entradas e saídas de numerário, demonstram-se as operações de tesouraria e dívida pública e igualam-se as duas somas com os “saldos de caixa”, iniciais e remanescentes.

O Anexo 13 da Lei n.º 4.320/64 define a estrutura do balanço financeiro, onde a receita orçamentária é desdobrada segundo as categorias econômicas e a despesa orçamentária segundo as funções.

<b>BALANÇO FINANCEIRO</b>							
<b>RECEITA</b>				<b>DESPESA</b>			
Títulos	R\$	R\$	R\$	Títulos	R\$	R\$	R\$
<b>ORÇAMENTÁRIA</b>				<b>ORÇAMENTARIA</b>			
<b>Receitas Correntes</b>				Legislativa			
Receita Tributária				Judiciária			
Receita Patrimonial				Administração e Planejamento			
Receita Industrial				Agricultura			
Transferências Correntes				Comunicação			
Receitas Diversas				Defesa Nacional e Segurança Pública			
<b>Receitas de Capital</b>				Desenvolvimento Regional			
<b>EXTRA-ORÇAMENTÁRIA</b>				Educação e Cultura			
Restos a pagar (Contrapartida da Despesa a Pagar)				Energia e Recursos Minerais			
Serviço da Dívida a Pagar (Contrapartida da Despesa a Pagar)				Habituação e Urbanismo			
Depósitos				Indústria, Comércio e Serviços			
Outras operações				Relações Exteriores			
<b>SALDO DO EXERC. ANTERIOR</b>				Saúde e Saneamento			
Disponível				<b>EXTRA-ORÇAMENTÁRIA</b>			
Caixa				Restos a Pagar			
Bancos e Correspondentes				Serviço da Dívida a Pagar			
Exatores				Depósitos			
Vinculados em C/C Bancária				Outras operações			
<b>SALDO P/ EXERCÍCIO SEGUINTE</b>				<b>SALDO P/ EXERCÍCIO SEGUINTE</b>			
Disponível				Disponível			
Caixa				Caixa			
Bancos e Correspondentes				Bancos e Correspondentes			
Exatores				Exatores			
Vinculados em C/C Bancária				Vinculados em C/C Bancária			
<b>TOTAL</b>				<b>TOTAL</b>			

Quadro 2 – Modelo do Balanço Financeiro (ANEXO n.º 13 da Lei n.º 4.320/64)

Saliente-se que essa estrutura foi afetada com o passar dos anos; conseqüentemente, não se encontra mais com a mesma facilidade de compreensão demonstrada no modelo os valores disponíveis para o exercício seguinte, por exemplo. Contudo, é importante ressaltar que tais informações encontram-se implícitas em contas e sub-contas, que serão detalhadamente analisadas quando do estudo de caso pertinente.

## 2.4. O Balanço Patrimonial

O balanço patrimonial demonstra a situação econômica e financeira do patrimônio público, composto dos seus bens, direitos e obrigações, bem como o saldo patrimonial, num determinado momento.

Portanto, ao se observar o balanço patrimonial, vê-se a demonstração da situação patrimonial em determinado exercício, apresentada pelos valores totais de grupos ou ainda pelas próprias contas, em maior nível de detalhamento.

Ao se observar a estrutura do balanço patrimonial apresentado pela Lei n.º 4.320/64 é possível notar que tal modelo assemelha-se em muito à demonstração utilizada pelas entidades do setor privado, adotada pela Lei n.º 6.404/76. Tal semelhança não se refere somente a algumas nomenclaturas de grupos de contas, mas a todo o sistema de organização do demonstrativo. Na verdade, é mais promissor analisar as diferenças do que as semelhanças entre os dois modelos.

Em suma, é possível discriminar, ainda que de forma superficial, a representatividade dos grupos constantes nos dois modelos, relacionando-os da forma a seguir:

BALANÇO PATRIMONIAL (4.320/64)	BALANÇO PATRIMONIAL (6.404/76)
Ativo Financeiro	Ativo Circulante
Ativo Permanente	Ativo Realizável a Longo Prazo
	Ativo Permanente
Ativo Real	Ativo Total
Ativo Compensado	Não se aplica ao modelo
Passivo Financeiro	Passivo Circulante
Passivo Permanente	Passivo Exigível a Longo Prazo
Não se aplica ao modelo	Resultado de Exercícios Futuros
Passivo Real	Passivo – PL
Passivo Compensado	Não se aplica ao modelo
Saldo Patrimonial ou Ativo Real Líquido	Patrimônio Líquido

Quadro 3 – Comparativo dos Balanços Patrimoniais exigidos pelas Leis n.º 4.320/64 e n.º 6.404/76.

Como pode ser visto, o balanço patrimonial divide-se em grupos de contas, de características semelhantes, facilitando, dessa forma, sua leitura, interpretação e análise. Cabe destacar que a própria Lei n.º 4.320/64 explicita o conteúdo dos grupos apresentados no demonstrativo.

O Anexo 14 da Lei n.º 4.320/64 define a estrutura do balanço patrimonial na forma apresentada abaixo:

<b>BALANÇO PATRIMONIAL</b>							
<b>ATIVO</b>				<b>PASSIVO</b>			
<b>Títulos</b>	R\$	R\$	R\$	<b>Títulos</b>	R\$	R\$	R\$
<b>ATIVO FINANCEIRO</b>				<b>PASSIVO FINANCEIRO</b>			
Disponível				Restos a pagar			
Caixa				Serviço da Dívida a Pagar			
Bancos e correspondentes				Depósitos			
Exatores				Débitos de Tesouraria			
Vinculado em C/C				<b>PASSIVO PERMANENTE</b>			
Bancária				Dívida Fundada Interna			
Realizável				Em Títulos			
<b>ATIVO PERMANENTE</b>				Por Contratos Diversos			
Bens Móveis				Diversos			
Bens Imóveis				Soma do Passivo Real			
Bens de Natureza Industrial				<b>SALDO PATRIMONIAL</b>			
Créditos				Ativo Real Líquido			
Valores				<b>PASSIVO COMPENSADO</b>			
Diversos				Contrapartida de Valores em			
Soma do Ativo Real				Poder de Terceiros			
<b>SALDO PATRIMONIAL</b>				Contrapartida de Valores de			
Passivo Real a Descoberto				Terceiros			
<b>ATIVO COMPENSADO</b>				Contrapartida de Valores			
Valores em poder de				Nominais Emitidos			
terceiros				Diversos			
Valores de terceiros							
Valores nominais emitidos							
Diversos							
<b>TOTAL GERAL</b>				<b>TOTAL GERAL</b>			

Quadro 4 – Modelo do Balanço Patrimonial (ANEXO N.º 14 da Lei n.º 4.320/64)

O Ativo Financeiro traz os créditos e os valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários; no Ativo Permanente estão incluídos os bens, créditos e valores do estado; o Ativo Compensado compreende os valores dos direitos registrados que, direta ou indiretamente, possam afetar o patrimônio.

O Passivo Financeiro compreende os compromissos exigíveis a curto prazo e independem de autorização legislativa; o Passivo Permanente compreende as dívidas fundadas, interna e externa, representadas por títulos ou contratos, que dependem de

autorização legislativa para serem operacionalizadas; já o Passivo Compensado contém as contrapartidas dos mesmos valores registrados no Ativo Compensado.

## **2.5. A Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP)**

Conforme preceitua a Lei n.º 4.320/64 em seu art. 104, a demonstração das variações patrimoniais “evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício”.

Por meio dessa peça contábil são evidenciados os registros do sistema patrimonial, constando ainda as alterações ocorridas no patrimônio da União durante todo o período, sejam ou não resultantes da execução orçamentária.

Cumprido destacar que os registros contábeis que constituem o sistema patrimonial são apresentados tanto na DVP, quanto no balanço patrimonial, tendo em vista que ambos demonstrativos se referem à escrituração contábil da movimentação patrimonial.

Comparativamente às demonstrações exigidas das entidades do setor privado pela Lei n.º 6.404/76, pode-se comparar a demonstração das variações patrimoniais à demonstração do resultado do exercício. Isso porque tal peça contempla não apenas os recursos orçamentários, mas todas as variações que porventura vierem a alterar a situação patrimonial da entidade.

Essas variações são inicialmente divididas pelo demonstrativo em duas seções distintas: as Variações Ativas e as Variações Passivas. Dividem-se desta forma pelo fato de tais poderem decorrer da execução orçamentária ou serem independentes desta.

Assim, as Variações Ativas são classificadas em três grandes grupos: Resultantes da execução orçamentária (Receita orçamentária), Mutações patrimoniais (oriundas da execução da despesa), e Variações independentes da execução orçamentária (Variações extra-orçamentárias ativas).

Da mesma forma ocorre com as Variações Passivas, classificando-se em três grandes grupos: Resultantes da Execução Orçamentária (Despesa orçamentária), Mutações patrimoniais (oriundas da execução da receita), e Variações independentes da execução orçamentária (Variações extra-orçamentárias passivas).

As Variações Ativas são alterações que resultam em um aumento do Patrimônio Líquido. Portanto, qualquer aumento de valores dos bens e direitos do ativo, ou ainda qualquer redução de obrigações do patrimônio público, serão considerados como variações ativas, pois contribuem para que o patrimônio líquido seja aumentado.

Já as Variações Passivas são alterações que ocorrem nos elementos patrimoniais que resultam na redução do patrimônio público, seja reduzindo os ativos públicos ou aumentando o passivo da administração. Em vista disso, qualquer acréscimo de obrigações no passivo ou ainda qualquer subtração de bens e direitos do Erário devem ser considerados como variações passivas, visto que concorrem para a diminuição do patrimônio público, refletindo no Ativo ou Passivo das unidades.

A separação entre as variações orçamentárias e extra-orçamentárias possibilita também o levantamento do resultado orçamentário do exercício, a exemplo do que ocorre no balanço orçamentário. Entretanto, não constam do balanço orçamentário as informações de variações extra-orçamentárias ativas ou passivas. Estas informações são contempladas em outros demonstrativos, como a demonstração das variações patrimoniais e o balanço financeiro.

Ao final do demonstrativo é possível encontrar a indicação sobre o resultado patrimonial obtido pela Administração. Em caso de superávit, este será apresentado logo após as Variações Passivas, ao final da coluna à direita. Em se tratando de déficit, este será explicitado em seguida às Variações Ativas, ao final da coluna à direita.

De acordo com Mota (2001, p. 377):

O resultado patrimonial é apurado procedendo-se ao somatório das variações ativas e destas diminuindo-se o somatório das variações passivas. A diferença existente será o resultado patrimonial do exercício. É de se ressaltar que o resultado patrimonial do exercício apurado neste demonstrativo é levado para o balanço patrimonial, passando a constituir o saldo patrimonial já existente, que pode ser: ativo real líquido ou passivo real a descoberto.

Assim, tal demonstrativo deve ser apresentado nos moldes do anexo 15 da Lei n.º 4.320/64, como segue:

<b>DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS</b>							
<b>VARIAÇÕES ATIVAS</b>				<b>VARIAÇÕES PASSIVAS</b>			
Títulos	R\$	R\$	R\$	Títulos	R\$	R\$	R\$
<b>RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTARIA</b>							
<b>RECEITA ORÇAMENTARIA</b>				<b>DESPESA ORÇAMENTÁRIA</b>			
Receitas Correntes				Despesas Correntes			
Receita Tributária				Despesas de Custeio			
Receita Patrimonial				Transf. Correntes			
Receita Industrial				Despesas de Capital			
Transferências Correntes				Investimentos			
Receitas de Capital				Inversões Financeiras			
				Transf. de Capital			
<b>MUTAÇÕES PATRIMONIAIS</b>							
Aquisições de bens móveis				Cobrança da dívida ativa			
Construção e aquisição de bens imóveis				Alienações de bens móveis			
Construção e aquisição de bens de natureza industrial				Alienações de bens imóveis			
Aquisição de títulos e valores				Alienações de bens de natureza industrial			
Empréstimos concedidos				Alienação de títulos e valores			
Diversos				Empréstimos tomados			
				Recebimento de Créditos			
				Diversos			
<b>INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA</b>							
Inscrição da dívida ativa				Cancelamento da dívida ativa			
Inscrição de outros créditos				Encampação de dívidas passivas			
Incorporação de bens (doações, legados etc.)							
Cancelamento de dívidas passivas							
<b>Total das variações Ativas</b>				<b>Total das variações Passivas</b>			
<b>Resultado Patrimonial</b>				<b>Resultado Patrimonial</b>			
Déficit Verificado (se for o caso)				Superávit Verificado (se for o caso)			
<b>TOTAL GERAL</b>				<b>TOTAL GERAL</b>			

Quadro 5 – Modelo da Demonstração das Variações Patrimoniais (ANEXO n.º 15 da Lei n.º 4.320/64).

### **3. ASPECTOS CONTÁBEIS TÍPICOS DA CONTABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO DIRETA.**

As peças contábeis apresentadas até aqui constituem resultados finalísticos produzidos por uma grande estrutura criada pelo sistema contábil dos entes públicos no Brasil, especialmente pela esfera federal. Contudo, a falta de padronização dos registros e dos procedimentos contábeis entre as esferas de governo dificulta a análise e interpretação de tais demonstrativos.

Para alcançar uma almejada padronização nacional de normas contábeis do setor público é necessário sanar uma série de procedimentos díspares adotados pela União e pelos estados. Existe entre tais entes públicos uma falta de uniformidade no aspecto contábil, que abrange desde diferentes critérios de avaliação dos ativos até a adoção de títulos e contas diversos para registrar, contabilmente, fatos similares. Além disso, a contabilidade brasileira depara-se com a ausência de padronização dentro dos próprios estados, gerando inúmeros critérios diferenciados entre os milhares de municípios espalhados por todo o País.

Esta incongruência de critérios gera uma dificuldade imensa para a consolidação dos relatórios nacionais, gerando informações inconsistentes e muitas vezes com a ausência de elementos válidos para a utilização destas como informações gerenciais.

Defronte a situação exposta, é possível visualizar que a contabilidade nacional, em especial a federal, convive com inúmeras peculiaridades, dentre as quais algumas já foram apresentadas no capítulo anterior, oportunamente à apresentação dos demonstrativos.

Contudo, torna-se conveniente avaliar pontos fundamentais da contabilidade normatizada pela Lei n. ° 6.404/76 às entidades privadas, comparativamente às normas de contabilidade pública, especialmente àquelas instituídas pela Lei n. ° 4.320/64, que estatuiu pilares básicos para o arrimo da contabilidade pública.

#### **3.1. Regime Misto**

Ao passo que a contabilidade do setor privado utiliza o regime de competência, o regime contábil adotado pela contabilidade pública é o regime contábil misto.

O regime contábil misto contempla o regime de caixa para as receitas e o regime de competência para as despesas, em contraposição à contabilidade privada que utiliza o regime

de competência tanto para receitas quanto para despesas. A Lei n.º 4.320/64, em seu art. 35, esclarece que “pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas (regime de caixa) e as despesas nele legalmente empenhadas (regime de competência)”.

Em verdade, a opção de utilizar este sistema está ancorada na previsão e execução das receitas e despesas orçamentárias, ou seja, na viabilidade mais adequada para a previsão/execução do orçamento público. Importante ressaltar que a adoção deste regime não visou à avaliação da situação patrimonial.

### **3.2. Despesas e Receitas orçamentárias efetivas e não-efetivas**

As despesas e receitas orçamentárias efetivas são aquelas que se assemelham às despesas e receitas da contabilidade do setor privado: um fato modificativo alterando negativa ou positivamente o patrimônio da entidade. Contudo, na contabilidade pública, existem algumas “excepcionalidades”, que são justamente as receitas e despesas orçamentárias não-efetivas que, apesar do nome, representam fatos permutativos, caracterizando-se como receita e despesa apenas pela figuração orçamentária.

Convém esclarecer que estas excepcionalidades são provenientes de fatos que causam duas alterações no patrimônio: uma resultante da execução orçamentária e outra produzida pela mutação patrimonial ocorrida.

Mota (2005, p. 66, 2001, p.93) nomeia esses tipos de receitas e despesas como orçamentárias e não-efetivas, pois provêm de fatos permutativos causados por autorizações dadas no orçamento. Ressalta ainda esse autor que, nas receitas e despesas não-efetivas, há sempre dois elementos patrimoniais a serem contabilizados, diferentemente das receitas e despesas efetivas em que há apenas um elemento a ser registrado, seja um ativo ou passivo.

### **3.3. Restos a Pagar e seus efeitos sobre as demonstrações contábeis**

A execução da despesa pública envolve os estágios do empenho, liquidação e pagamento. Ambas as fases possuem conceituação e amparo legal, nos termos da lei nº 4.320/64.

A Liquidação da despesa é a verificação, por parte do poder público, do cumprimento da condição do negócio estabelecido. É o ateste, a confirmação do recebimento do bem ou do

serviço contratado pela administração pública. É a fase da execução da despesa pública que procede ao empenho e antecede o pagamento.

Assim, os restos a pagar constituem as despesas que, embora empenhadas no exercício, não transpuseram as fases da liquidação e do pagamento.

Conforme preceitua o artigo 36 da Lei n. ° 4.320/64, “consideram-se restos a pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não-processadas”.

O dispositivo legal inseriu o conceito de restos a pagar no ordenamento pátrio, permitindo ao gestor público transpor as fases de liquidação e pagamento de despesas de um exercício para o outro. Assim, entende-se que os restos a pagar constituem despesas que não completaram seu ciclo, estando sempre pendente a fase do pagamento.

Importante ressaltar a diferença entre os conceitos de restos a pagar processados e não-processados. Enquanto o primeiro já obteve a liquidação da prestação exigida pelo estado, encontrando-se inexecutado apenas o pagamento do compromisso assumido, os restos a pagar não-processados sequer tiveram o ateste do gestor público, estando, portanto, pendente a liquidação da prestação exigida do terceiro pelo poder público.

### **3.4. Transferências Intragovernamentais**

Transferências intragovernamentais são despesas realizadas mediante transferência de recursos financeiros a entidades pertencentes à administração pública, dentro da mesma esfera de governo. Nos casos em que há repasses de recursos entre duas entidades da Administração Direta ou Indireta, de mesma esfera, diz-se que ocorreram as transferências intragovernamentais.

Para tanto, é imprescindível a contabilização desta saída de recursos como despesa, mediante a utilização da conta “Transferências Intragovernamentais”.

Estas transferências devem constar dos demonstrativos das entidades e devem ser subtraídas destes em casos de consolidação (procedimento adotado pela Secretaria do Tesouro Nacional, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal), evitando que os valores sejam considerados em duplicidade.

Sendo assim, com a situação do balanço consolidado da esfera federal, a conta "Transferências Intragovernamentais" deixa de existir, mas, somente para os fins de consolidação contábil. Desse modo, os recursos alocados nos campos de receita e despesa das entidades autônomas onde constarem saldos nas contas de transferências intragovernamentais deverão ser excluídos, observando-se os procedimentos contábeis pertinentes para elaboração do balanço consolidado.

### **3.5. Depreciação, Amortização e Exaustão**

Outra excepcionalidade da contabilidade do setor público que deve ser considerada é a inexistência de obrigatoriedade da utilização da depreciação, amortização e exaustão.

Depreciação é o fenômeno contábil que expressa a perda de valor que os ativos imobilizados sofrem com o tempo, por força de seu emprego na gestão. Amortização é a eliminação gradual e periódica de um ativo da entidade como despesa do exercício, das imobilizações financeiras efetuadas. Exaustão é o fenômeno patrimonial que caracteriza a perda de valor de imobilizações suscetíveis de exploração e que se esgotam no decorrer do tempo.

De fato, o único regramento estabelecido pela Lei n.º 4.320/64 em seu art. 108, parágrafo 2º, diz que “as previsões para depreciação serão computadas para efeito de apuração do saldo líquido das autarquias e outras entidades com autonomia financeira”, excluindo, portanto, as unidades da administração direta.

Os principais problemas ocasionados pela ausência de utilização destes critérios concentram-se no valor demasiadamente fictício dos componentes patrimoniais, a desinformação contábil quanto ao estado dos ativos, além da ausência de critérios temporais válidos para a correta desvalorização gradual dos ativos do ente público.

Acrescente-se, ainda, que não há preocupação com a ausência de informação contábil sobre os bens de domínio público, não considerados na contabilidade deste setor.

### **3.6. Reavaliação de bens facultativa**

A Lei n.º 6.404/76 (Lei das sociedades anônimas) previu em seu artigo 8º a possibilidade de as sociedades anônimas avaliarem os ativos da companhia pelo valor de

mercado, chamando isto de reavaliação. Na reavaliação abandona-se o custo do bem original e utiliza-se o novo valor econômico do ativo, obtido a partir de um laudo de avaliação.

A Lei nº 4.320/64, ao estabelecer os critérios de avaliação dos ativos públicos, em seu artigo 106, tratou de considerar a reavaliação de bens no parágrafo terceiro, facultando a realização da reavaliação aos bens móveis e imóveis, posicionamento que não foi seguido pelas normas aplicáveis ao setor privado, como visto acima.

#### **4. ANÁLISE DA EFETIVIDADE DA UTILIZAÇÃO DE QUOCIENTES NA MENSURAÇÃO CONTÁBIL DA ADMINISTRAÇÃO DIRETA**

Como bem assevera Neto (2002), mesmo na atual época de responsabilidade fiscal, ainda é uma tarefa complicada para gestores públicos e cidadãos entenderem as contas dos governos. Segundo esse autor, isto ocorre porque as contas públicas são compostas por uma série extensa de demonstrativos contábeis, muito mais numerosos do que os das empresas. Dessa forma, prossegue Neto, os prejudicados são tanto os gestores públicos quanto a população, além de outros interessados. Contribui para isso a complexidade da Contabilidade Pública, com termos e características que não encontram paralelo na contabilidade das empresas privadas, e a própria formatação dos demonstrativos contábeis que, de modo geral, não expressam muita preocupação com os usuários<sup>1</sup>.

Nesse contexto, os quocientes contábeis servem para revelar relações de gastos e investimentos do poder público com aspectos selecionados das funções básicas de governo. Adicionalmente, esses quocientes poderão ser ilustrados com informações não-financeiras, visando evidenciar e/ou esclarecer as relações de causa e efeito que formam o cotidiano do órgão público sob análise.

Uma avaliação preliminar da gestão financeira, orçamentária e patrimonial do órgão, feita por meio de indicadores contábeis extraídos das demonstrações contábeis, poderá, também, apresentar indícios de irregularidades na gestão dos recursos públicos, o que orientará uma atuação mais pormenorizada do tomadores de contas, seja a CGU ou o TCU.

Entretanto, os indicadores contábeis, aqui denominados quocientes, não se prestam unicamente para fins de fiscalização. Servem, sobretudo, para uma compreensão global da gestão do órgão. Nesse sentido, Cruz (2002, p. 45) assevera “com o uso didático e popularizado da análise por índices e indicadores de desempenho de gestão, a auditoria do setor público alcançará um segundo estágio, indo além da mera e tradicional abordagem fiscalizadora”.

O Núcleo dos Indicadores Contábeis Brasileiros (NICB), do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), desenvolve pesquisas que criam a metodologia dos Indicadores Contábeis Brasileiros (ICB's). Na área pública, os pesquisadores do NICB desenvolveram indicadores contábeis que associam dados contábeis

---

1. NETO, Orion Augusto Platt. Artigo publicado na Gazeta Mercantil, Caderno Região Sul n.º 1.407, em 21/3/2002.

com dados extracontábeis em entidades públicas. Destaca-se o modelo de análise do desempenho municipal, contendo um conjunto de 30 indicadores que abrangem os seguintes agrupamentos:

- Funções de governo
- Receita pública
- Despesa pública
- Situação financeira

A formulação de metas e a avaliação de desempenho por meio de indicadores são práticas que vêm demonstrando eficácia, face à objetividade. Mais que auxiliar as avaliações de performance, os indicadores se tornam referência para futuras ações, dando consistência ao planejamento de curto, médio e longo prazos.

A metodologia dos indicadores contábeis na administração pública federal não apresenta dificuldades para sua implantação, pois os dados requeridos são aqueles normalmente fornecidos por ocasião das prestações ou tomadas de contas dos órgãos ou entidades.

## 5. AVALIAÇÃO DA SISTEMÁTICA ATUAL DE ANÁLISE CONTÁBIL DAS TOMADAS DE CONTAS ANUAIS

Atualmente, as verificações e avaliações efetuadas no âmbito do TCU nas tomadas e prestações de contas seguem as orientações traçadas pela Portaria TCU n.º 105, de 23 de março de 2004, que aprovou o Manual de Instrução de Processos de Tomada e Prestação de Contas.

Assim, a análise contábil desenvolvida atualmente obedece as orientações a seguir.

### 5.1. Balanço Orçamentário

Nesse demonstrativo devem ser verificados se:

- a) o valor da Receita Prevista é igual ao da Despesa Fixada;
- b) o valor da Receita Prevista é maior ou igual ao da Receita Executada;
- c) o valor da Despesa Fixada é maior ou igual ao da Despesa Executada;
- d) os valores correspondentes aos subtotais da receita executada e da despesa executada são iguais ao somatório das receitas e despesas correntes e de capital do balanço financeiro.

O Manual recomenda ainda a utilização do Índice de Utilização Orçamentária:

$$1) \text{ Índice de Utilização Orçamentária} = \frac{\text{Despesa Realizada} \times 100}{\text{Despesa Autorizada}}$$

Objetivo: Avaliar se o orçamento da unidade foi elaborado de forma adequada, sem superdimensionamento dos gastos.

Indica: O percentual do orçamento líquido efetivamente utilizado (Dotação Autorizada +/- destaques e Provisões).

Interpretação: Quanto maior melhor, indica que houve economia na realização da despesa.

Observações: deve ser avaliado em conjunto com os índices de Inscrição de Restos a Pagar e Restos a Pagar Inscritos e não Pagos;

## 5.2. Balanço Financeiro

Verificar:

a) se o valor das contas “Fornecedores” e “Restos a Pagar não processados” confere com os saldos correspondentes no balanço patrimonial;

b) se o valor da disponibilidade para o período seguinte corresponde ao saldo do disponível do balanço patrimonial;

c) se existem valores com o título “Outros Ingressos”, indicando o desequilíbrio na receita, ou “Outros Dispêndios”, indicando desequilíbrio na Despesa, contabilizados quando do registro indevido de contas financeiras com contas não-financeiras.

$$2) \text{ Índice de Receitas Próprias} = \frac{\text{Receitas Correntes} + \text{Receitas de Capital} \times 100}{\text{Receitas Correntes} + \text{Receitas de Capital} + \text{Transf. Recebidas}}$$

Objetivo: Avaliar a participação das receitas próprias no movimento financeiro do exercício.

Indica o percentual dos ingressos financeiros independentes das transferências governamentais.

Interpretação: quanto maior, melhor.

$$3) \text{ Índice de Auto-Suficiência de Receitas Próprias} =$$

$$\frac{\text{Receitas Correntes} + \text{Receitas de Capital} \times 100}{\text{Despesas Correntes} + \text{Despesas de Capital}}$$

Objetivo: Avaliar o nível de despesas que a unidade pode manter, independentemente do recebimento das transferências governamentais.

Indica o percentual de despesas que foram pagas com recursos próprios.

Interpretação: quanto maior, melhor.

### 5.3. Balanço Patrimonial

Verificar:

a) Se existe relação de igualdade de saldos entre o Ativo e o Passivo, inclusive entre as contas de Compensação;

b) Se o saldo do Ativo Real e do Passivo Real corresponde à soma do Ativo Financeiro e Ativo não Financeiro ou Passivo Financeiro e Passivo não Financeiro, respectivamente;

c) Se existem contas com sinal negativo, indicando inversão de saldo, exceto contas retificadoras ou de resultado do período;

d) Se existem contas transitórias, que não poderão apresentar saldos no final do exercício, como as representativas da execução orçamentária da Receita e da Despesa, e outras que, por sua natureza, devem apresentar saldo zero ao final do exercício, como as Despesas e Receitas a classificar;

e) Se os saldos da conta “Diversos Responsáveis” apresenta-se maior ou igual ao saldo de “Despesa a classificar”, caso este último exista;

f) Se foram excluídos do Ativo e Passivo Financeiros os saldos de estoques e outros realizáveis no ativo e passivo financeiro, para não permitir indevidas suplementações orçamentárias, tendo por base esses saldos.

$$4) \text{ Índice de Inscrição de Restos a Pagar} = \frac{\text{Restos a Pagar Inscritos Proc. e Não Proc. X100}}{\text{Despesa Realizada}}$$

Objetivo: avaliar se os créditos orçamentários estão sendo utilizados no exercício de competência.

Indica o percentual da despesa realizada que foi inscrita em Restos a Pagar – Não Processados.

Interpretação: quanto menor, melhor.

Observação: Deve ser avaliado em conjunto com os índices de Restos a Pagar inscritos e não pagos e das despesas apropriadas sem disponibilidade financeira.

#### **5.4. Demonstração das Variações Patrimoniais**

Verificar:

a) se os valores registrados nas receitas e despesas mantêm relação de igualdade com os registros correspondentes nos Balanços Financeiro e Orçamentário;

b) se o valor do Superávit ou Déficit corresponde ao saldo do resultado do período no Balanço Patrimonial;

c) caso fique evidenciado o substancial uso de receitas correntes em despesas de capital, ou receitas de capital em despesas correntes, respectivamente, se está justificado, nos autos os motivos das capitalizações ou descapitalizações excessivas;

d) os saldos elevados em desincorporações de ativos ou incorporações de passivos estão devidamente esclarecidos nos relatórios do gestor e/ou de auditoria.

## **6. ANÁLISE DA GESTÃO CONTÁBIL DE ÓRGÃOS DA ADMINISTRAÇÃO DIRETA POR MEIO DE QUOCIENTES**

Matias e Campello (2000) tratam da proposição de indicadores aplicáveis a municípios, intitulado “diagnóstico financeiro de municípios”. Os autores identificam aspectos socioeconômicos, organizacionais e financeiros para o diagnóstico de municípios. Em seguida, focam-se nos aspectos financeiros para uma abordagem através de indicadores.

Matias e Campello (2000, p. 237), explicam que “os aspectos financeiros referem-se às necessidades e à utilização dos recursos financeiros pelo Município, relacionando, ainda, à natureza e estrutura da captação com a natureza e estrutura da aplicação”.

Entretanto, no que se refere à abordagem dos balanços públicos exigidos pela Lei nº 4.320/64 Kohama pode ser considerado o pioneiro. Na última parte do seu livro Balanços Públicos (2000), Kohama dedica-se à análise e interpretação dos balanços públicos. Para cada balanço, o autor identifica quocientes, que podem ser utilizados numa análise restrita ou numa análise consolidada ou global.

Para Kohama (2000 p. 139):

Analisar é proceder a uma investigação dos fatos com base nos dados que são apresentados nas quatro peças que fazem parte do conjunto dos denominados Balanços Públicos: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais.

Para este trabalho de análise, o autor propõe quocientes que considera necessários à compreensão e ao esclarecimento dos resultados, destacando que poderão ser criados outros.

O autor (p. 143) destaca que o importante a ser observado é o fato de os balanços públicos poderem ser “analisados e interpretados individualmente, porém, o trabalho de análise e interpretação dessas peças deve ser apresentado de forma consolidada em seu conjunto”.

Quanto à análise restrita, o autor propõe diversos indicadores específicos para cada um dos quatro balanços públicos.

Para a análise e interpretação consolidada, Kohama (2000, p. 211) destaca que: “somente nessa abrangência é que se terá melhores condições de análise e interpretação dos resultados apresentados”.

Por análise consolidada, pode-se entender como aquela conjunta dos quatro demonstrativos públicos. Desta forma, associam-se informações anteriormente isoladas, permitindo a checagem de hipóteses para os resultados observados.

O Manual de Instrução de Processos de Tomada e Prestação de Contas, elaborado no âmbito do TCU, também traz alguns quocientes para uso na avaliação da gestão contábil do órgão cujas contas estejam sendo apreciadas e julgadas por aquela Corte de Contas.

Referido Manual subdivide as unidades jurisdicionadas do TCU em oito grandes grupos, conforme resumo a seguir:

- a) Órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, Tribunal de Contas da União, Ministério Público da União e Advocacia-Geral da União e Defensorias Públicas da União e do Distrito Federal e Territórios;
- b) Administração Direta;
- c) Autarquias e Fundações;
- d) Empresas Públicas, Sociedades de Economia Mista e Demais Empresas Controladas Direta ou indiretamente pela União e Empresas Encampadas ou sob Intervenção Federal;
- e) Órgãos e Entidades que Arrecadam ou Gerenciam Contribuições Parafiscais;
- f) Fundos Constitucionais e de Investimentos;
- g) Outros Fundos; e
- h) Entidades Administradas sob Contrato de Gestão.

Para cada um desses grupos, o Manual estabelece diversas verificações a serem feitas com base nas demonstrações contábeis, bem como estipula alguns quocientes contábeis a serem calculados, também, a partir dos demonstrativos contábeis.

Na seqüência, apresentar-se-á uma relação de quocientes contábeis, compilados a partir dos estudos de Matias e Campello (2000), de Kohama (2000) e do TCU (2004), os quais sugerem o uso de indicadores, índices e quocientes contábeis para a avaliação contábil dos entes e órgãos da administração pública.

Ressalte-se que nem todos os quocientes comentados a seguir se aplicam à análise de todo e qualquer tipo de órgão, tornando-se necessária, no caso da aplicação prática, a identificação dos quocientes de maior efetividade na avaliação da gestão contábil do órgão sob exame.

### **6.1. Quocientes para análise do Balanço Orçamentário**

Segundo o art. 102 da Lei nº 4.320/64, “o Balanço Orçamentário apresentará as receitas previstas e as despesas fixadas em confronto com as realizadas”. O art. 91 dessa mesma Lei ressalta, ainda, que “o registro contábil da receita e da despesa far-se-á de acordo com as especificações constantes da Lei de Orçamento e dos créditos adicionais”.

Dessa forma, a análise dessa demonstração visa, por meio dos quocientes, a avaliar a gestão orçamentária realizada pelo órgão em determinado exercício.

#### **6.1.1. Quociente de Execução da Receita**

$$\frac{\text{Receita Executada}}{\text{Receita Prevista}} =$$

Este quociente visa a evidenciar o quanto da receita prevista foi, de fato, executada.

O resultado é tido como dentro da normalidade quando fica em torno de 1, revelando uma necessidade de investigação mais detalhada no caso de se distanciar significativamente desse valor, pois, dessa forma, haverá um excesso ou uma insuficiência de arrecadação em relação à previsão inicial.

#### **6.1.2. Quociente do Equilíbrio Orçamentário**

$$\frac{\text{Despesa Fixada}}{\text{Receita Prevista}} =$$

Este quociente visa a demonstrar a relação entre a fixação da despesa e a previsão da receita.

O resultado normal será 1 ou um pouco mais. Se for menor do que 1, deve ser investigada a causa. Os resultados possíveis ficam assim interpretados:

- igual a 1: Despesa Fixada foi igual à Receita Prevista.
- maior do que 1: Despesa Fixada foi maior do que Receita Prevista. O valor que exceder a 1 representará os créditos adicionais abertos no exercício.
- menor do que 1: Despesa Fixada foi menor do que a Receita Prevista. Essa situação dificilmente acontecerá, mas, caso ocorra, significará que a Lei Orçamentária Anual (LOA) foi aprovada com superávit e não com equilíbrio orçamentário.

#### 6.1.3. Quociente de Cobertura dos Créditos Adicionais

$$\frac{\text{Excesso de Arrecadação}}{\text{Créditos Adicionais Abertos}} =$$

Este quociente visa a demonstrar o quanto do Excesso de Arrecadação foi utilizado para a abertura de Créditos Adicionais, sendo o resultado normal igual ou maior do que 1. Se for verificado valor menor do que 1, deve-se verificar se foram feitas as demonstrações mensais da receita arrecadada, conforme estabelecido no art. 29 da Lei n.º 4.320/64.

Dessa forma, assim fica a interpretação dos resultados deste quociente:

- igual a 1: Excesso de Arrecadação é igual aos Créditos Adicionais Abertos.
- maior do que 1: neste caso, os Créditos Adicionais abertos poderiam ter sido suportados totalmente pelo Excesso de Arrecadação.
- menor do que 1: revela que a abertura de Créditos Adicionais teve outras fontes além do excesso de arrecadação.

#### 6.1.4. Quociente de Execução da Despesa

$$\frac{\text{Despesa Executada}}{\text{Despesa Fixada}} =$$

Este quociente visa a demonstrar o quanto da Despesa Fixada foi efetivamente executado, ou seja, em que medida o orçamento líquido (Dotação autorizada +/- Destaques e Provisões) foi efetivamente utilizado. Também, a partir deste quociente, é possível verificar se o orçamento do órgão foi elaborado de forma adequada, sem superdimensionamento dos gastos.

O resultado normal é menor do que 1. Raramente acontecerá valor igual a 1 e jamais poderá ocorrer valor maior do que 1, pois, assim, o órgão terá incorrido em falta grave ao executar despesas sem autorização orçamentária.

Dessa forma, assim podem ser interpretados os resultados deste quociente:

- igual a 1: Despesa Executada foi igual à Fixada. Esta é uma situação de difícil ocorrência, já que significará que toda a Despesa Fixada foi executada.
- maior do que 1: Despesa Executada maior do que a Fixada. Esta é uma situação que não poderá ocorrer, vez que demonstrará que houve execução de despesas sem autorização orçamentária.
- menor do que 1: Despesa Executada menor do que a Fixada. Evidencia que houve economia orçamentária ou transferências de créditos por destaque ou provisão.

#### 6.1.5. Quociente do Resultado Orçamentário

$$\frac{\text{Receita Executada}}{\text{Despesa Executada}} =$$

O objetivo deste quociente é avaliar se a Despesa Executada tem a cobertura da Receita Arrecadada.

Do ponto de vista da execução do orçamento, se este quociente for menor do que 1, representará, a princípio, uma avaliação negativa da gestão, vez que caracterizará um déficit do exercício.

De uma maneira geral, o balanço orçamentário apresenta déficit, decorrente da execução da despesa ser maior do que a execução da receita, o que acarreta em um Quociente de Resultado Orçamentário menor do que 1.

Entretanto, há que se ter cautela na análise deste quociente, pois há uma dicotomia legal que deixa essa interpretação um pouco mais complexa. A legislação sobre o assunto, apesar de clara, pode induzir à formação de juízo equivocado a respeito da relação entre Receita e Despesa Executadas, já que estabelece que devem ser consideradas no exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas.<sup>1</sup>

Da análise dessa disposição legal, depreende-se que, ao inserir no cômputo do exercício somente a receita arrecadada, a Lei reforça o regime de caixa para a Receita. Por outro lado, em relação à Despesa, o fato de serem computadas no exercício todas as despesas empenhadas, determinado pela adoção do regime de competência para a Despesa, traz como consequência, ao final do exercício, a inscrição em Restos a pagar das despesas empenhadas que não foram pagas.

Em decorrência desse tratamento diferenciado entre a arrecadação da Receita e a execução da Despesa, para uma razoável compreensão deste Quociente, há que se buscar informações fora do Sistema Orçamentário.

Assim, de forma complementar ao estudo deste Quociente, é recomendável buscar uma avaliação combinada com o Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária, extraído do Balanço Financeiro, que traz a relação entre a Receita Orçamentária e a Despesa Orçamentária Paga, e também com o Quociente Patrimonial da Execução Orçamentária, obtido a partir dos dados da Demonstração das Variações Patrimoniais. Este último quociente traz a relação entre a Receita e a Despesa Orçamentárias, sendo somados à Receita Orçamentária a Dívida Ativa inscrita no exercício e os Direitos Contratuais, deduzindo-se a Dívida Ativa cobrada no exercício.

## **6.2. Quocientes para análise do Balanço Financeiro**

### **6.2.1. Quociente da Execução Orçamentária**

---

1. Art. 35 da Lei n.º 4.320/64.

$$\frac{\text{Receita Orçamentária}}{\text{Despesa Orçamentária}} =$$

Este Quociente visa a demonstrar a existência de déficit ou superávit orçamentário no exercício, ou seja, se a Receita Orçamentária foi suficiente ou não para o pagamento da Despesa Orçamentária. Se o valor do Quociente for maior do que 1, indicará a ocorrência de um superávit orçamentário na execução e movimentação financeira do exercício. Por outro lado, caso o valor seja inferior o 1, refletirá um déficit nessa execução.

#### 6.2.2. Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária

$$\frac{\text{Receita Orçamentária}}{\text{Despesa Orçamentária Paga}} =$$

Este quociente visa a demonstrar quanto que a Despesa Orçamentária Paga representa em relação à Receita Orçamentária. Aqui, a intenção é demonstrar a relação entre a Receita Orçamentária e a Despesa Orçamentária do ponto de vista do regime de caixa.

Considera-se como resultado normal dessa relação o valor 1. Se o valor do quociente for maior do que 1, é considerado bom, por indicar um superávit na execução orçamentária e financeira, sob a ótica do regime de caixa também para a Despesa Orçamentária. Entretanto, o valor do quociente menor do que 1, indica uma preocupação, já que a Receita Orçamentária não foi suficiente para pagamento da Despesa Orçamentária, mesmo considerando somente as despesas orçamentárias efetivamente pagas no exercício. Pressupõe-se, nesse caso, a utilização de receita extra-orçamentária para a complementação.

#### 6.2.3. Quociente da Execução Orçamentária Corrente

$$\frac{\text{Receita Corrente}}{\text{Despesa Corrente}} =$$

Este quociente visa a demonstrar o quanto a Despesa Corrente paga representa da Receita Corrente recebida. Espera-se que seu valor seja igual a 1 ou um pouco mais, pois assim demonstrará que a execução orçamentária corrente está em equilíbrio ou é superavitária.

Caso o resultado deste quociente seja menor do que 1, será motivo para preocupação, uma vez que demonstrará um déficit corrente. Como consequência, essa situação provocará

alienação de bens ou valores do Ativo, diminuindo assim o patrimônio da entidade, ou a contratação de operações de crédito legalmente autorizadas, o que aumentará o Passivo. Portanto, se o Quociente da Execução Orçamentária Corrente apresentar valor menor do que 1, estará configurado um impacto negativo no patrimônio da entidade.

#### 6.2.4. Quociente da Execução Orçamentária de Capital

$$\frac{\text{Receita de Capital}}{\text{Despesa de Capital}} =$$

Este quociente visa a demonstrar o quanto da Despesa de Capital executada representa da Receita de Capital recebida.

Um resultado tido como bom para este quociente é um valor menor do que 1, mas bem próximo de 1. Isso porque pode ser considerado normal que um eventual superávit corrente financie despesas de capital, desde que isso não provoque um déficit orçamentário.

Por outro lado, um valor maior do que 1 para este quociente revela uma situação não desejável, de vez que significará que houve desfazimento de um bem ou valor do patrimônio, ou ainda, uma contratação de operação de crédito acima da necessidade de investimento nesse tipo de despesa.

#### 6.2.5. Quociente da Execução Extra-Orçamentária

$$\frac{\text{Receita Extra-orçamentária}}{\text{Despesa Extra-orçamentária}} =$$

Este quociente visa a demonstrar a representatividade da Despesa Extra-orçamentária executada em relação à Receita Extra-orçamentária recebida.

O valor desejável para este quociente é 1. Caso seja maior do que 1, indicará um aumento da dívida fluante, consubstanciada no Passivo Financeiro do balanço patrimonial. Nesta situação, se houver um aumento proporcional das disponibilidades, representadas por caixa e bancos, também será considerada dentro da normalidade.

Caso o valor deste quociente seja menor do que 1, representará uma redução do Passivo Financeiro do balanço patrimonial, o que poderá ser considerado positivo, desde que

tal redução não seja consequência da utilização dos recursos financeiros representados pelas disponibilidades em caixa e bancos. Ou seja, a análise deve ser complementada com informações de outros demonstrativos.

#### 6.2.6 Quociente do Resultado da Execução Financeira

$$\frac{\text{Receita (Orçamentária + Extra-orçamentária)}}{\text{Despesa (Orçamentária + Extra-orçamentária)}} =$$

Este quociente visa a demonstrar a relação entre as Receitas Orçamentárias e Extra-orçamentárias recebidas no exercício e as Despesas Orçamentárias e Extra-orçamentárias executadas.

Espera-se que o valor deste quociente seja igual a 1, ou um pouco maior. Se ocorrer um resultado menor do que 1, deve-se fazer uma investigação se as disponibilidades refletem a movimentação financeira originada no campo extra-orçamentário.

Na realidade, este quociente relaciona os recebimentos e os pagamentos efetuados no exercício. Neste caso, torna-se possível fazer uma avaliação mais consistente sobre o resultado apresentado, déficit ou superávit, diferentemente do que ocorre com o Quociente do Resultado Orçamentário – que considera somente a execução das Receitas e Despesas orçamentárias – e, portanto, contaminando a análise com a ambigüidade dos regimes adotados para a receita (caixa) e despesa (competência). A vantagem deste quociente decorre de disposição da Lei n° 4.320/64, que determina o cômputo dos Restos a Pagar nas receitas extra-orçamentárias, para compensar sua inclusão nas despesas orçamentárias.<sup>1</sup>

Assim, ao se considerar os Restos a Pagar no cômputo das receitas extra-orçamentárias, as receitas e as despesas ficam equiparadas, do ponto de vista do fluxo financeiro demonstrado no balanço financeiro.

#### 6.2.7. Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros

$$\frac{\text{Saldo que passa para o Exercício Seguinte}}{\text{Saldo do Exercício Anterior}} =$$

---

1. Lei n.º 4.320/64, art. 103, Parágrafo único.

Este quociente visa a demonstrar a relação entre o saldo que passa para o próximo exercício e o saldo trazido do exercício anterior. Representa, a exemplo do Quociente do Resultado da Execução Financeira, outra forma de expressar o resultado financeiro do exercício, constante do balanço financeiro.

Considera-se normal o valor igual ou um pouco superior a 1. Se o resultado for menor do que um, deve-se confirmar se as disponibilidades, que são o somatório de caixa e bancos. Assim, poder-se-á inferir se, de fato, houve um déficit financeiro, caracterizado por recebimentos menores do que pagamentos efetuados no exercício.

#### 6.2.8. Quociente de Auto-suficiência de Receitas Próprias

$$\frac{\text{Receitas Correntes} + \text{Receitas de Capital}}{\text{Despesas Correntes} + \text{Despesas de Capital}} =$$

Este quociente visa a avaliar o nível de despesas que o órgão pode manter independentemente do recebimento das transferências governamentais, pois evidencia o percentual de despesas que foram pagas com recursos próprios.

Considera-se como bom um valor maior do que 1, evidenciando assim, que os recursos próprios são mais do que suficientes para honrar as despesas.

### 6.3. Quocientes para análise do Balanço Patrimonial

#### 6.3.1. Quociente da Situação Financeira

$$\frac{\text{Ativo Financeiro}}{\text{Passivo Financeiro}} =$$

Este quociente demonstrará relação entre os ativos líquidos no curto prazo (créditos, valores realizáveis e numerários em caixa e bancos) e os passivos exigíveis também no curto prazo.

O resultado aceitável para este quociente é um valor igual ou superior a 1, desde que não haja no ativo valores oriundos da contratação de dívida fundada. Se maior do que 1, evidenciará um superávit financeiro.

Se o resultado deste quociente for menor do que 1, representando, portanto, uma situação negativa, refletirá uma baixa capacidade da unidade em arcar com seus compromissos no curto prazo.

### 6.3.2. Quociente da Situação Permanente

$$\frac{\text{Ativo Permanente}}{\text{Passivo Permanente}} =$$

Este quociente visa a demonstrar a relação entre os ativos permanentes somados aos direitos a serem recebidos e as obrigações a serem saldadas no longo prazo (dívida fundada). Demonstra, portanto, o nível de endividamento do órgão/unidade.

Espera-se como resultado deste quociente um valor igual ou superior a 1. Sendo maior do que 1, indicará que a soma dos bens, créditos e valores, de caráter permanente, é superior à dívida de longo prazo do órgão, demonstrando um superávit relativamente aos itens permanentes do balanço patrimonial. Por outro lado, se o resultado for menor do que 1, indicará um déficit na parte permanente do balanço patrimonial, pois a dívida fundada será superior à soma dos bens, direitos e valores a receber de caráter permanente.

Outra análise possível de ser feita a partir deste quociente é que, se ele for maior do que 1, geralmente estará caracterizado um saldo patrimonial positivo, representado pela conta Ativo Real Líquido. Por outro lado, se seu valor for menor do que 1, estará caracterizado um saldo patrimonial negativo, representado pela conta Passivo Real Descoberto.

### 6.3.3. Quociente do Resultado Patrimonial

$$\frac{\text{Ativo Real}}{\text{Passivo Real}} =$$

Este quociente visa a demonstrar a relação entre o Ativo Real e o Passivo Real do órgão. O Ativo Real é composto pelo Ativo Financeiro mais o Ativo Permanente (Não Financeiro). Já o Passivo Real é composto pelo Passivo Financeiro mais o Passivo Permanente (Não Financeiro). Por meio deste quociente, também é possível concluir sobre o resultado apresentado pelo Balanço Patrimonial.

Para garantir a correção do cálculo deste quociente é imperativo distinguir bem o Ativo Financeiro do Não financeiro, assim como o Passivo Financeiro do Não Financeiro. Mota (2005, p. 415) traz quadro elucidativo da composição de cada um desses grupos:

<b>ATIVO</b>	<b>PASSIVO</b>
<u>No ativo financeiro</u> São demonstrados os valores realizáveis a curto e longo prazos, correspondendo aos saldos das contas que permaneceram abertas no sistema financeiro, envolvendo também os valores em espécie.	<u>No passivo financeiro</u> São demonstrados os valores exigíveis a curto e longo prazos, também correspondendo aos saldos das contas que permaneceram abertas no sistema financeiro. Aqui encontramos a chamada dívida fluante.
<u>No ativo não financeiro (ou permanente na ótica da Lei 4.320/64)</u> São demonstrados todos os bens e outros valores que não interferem diretamente na movimentação financeira (sistema patrimonial). Compõe-se de: <ul style="list-style-type: none"> <li>• realizável a curto prazo;</li> <li>• valores pendentes a curto prazo;</li> <li>• realizável a longo prazo; e</li> </ul> permanente (investimentos, imobilizado e diferido, conforme Lei 6.404/76).	<u>No passivo não financeiro (ou permanente na ótica da Lei 4.320/64)</u> São demonstradas as obrigações a curto e longo prazos e valores pendentes que não provocaram diretamente efeitos financeiros durante o exercício. Temos aqui a dívida fundada, traduzida em operações de crédito (internas e externas e em títulos e em contratos), e as provisões, etc.

Quadro 6 – Composição dos grupos Ativo Financeiro e Não Financeiro e Passivo Financeiro e Não Financeiro. Adaptado de MOTA, Francisco Glauber Lima. Curso Básico de Contabilidade Pública. 1. ed. Brasília: Francisco Glauber Lima Mota, 2005.

O resultado esperado para este quociente será maior do que 1. Assim sendo, ficará indicado que a soma dos bens, créditos e valores realizáveis supera a soma das obrigações exigíveis no curto e no longo prazos, representando um superávit patrimonial.

O valor igual a 1, por sua vez, demonstrará o equilíbrio patrimonial.

Por outro lado, o resultado com um quociente menor do que 1 revela um déficit patrimonial, já que a soma dos bens, créditos e valores do Ativo é inferior à soma das obrigações de curto e longo prazos registradas no Passivo. Neste caso, há que se investigar as causas dessa ocorrência na demonstração das variações patrimoniais.

#### 6.3.4. Quociente de Inscrição de Restos a Pagar

$$\frac{\text{Restos a Pagar Inscritos (Processados e Não Processados)}}{\text{Despesa Realizada}} =$$

Este quociente tem por objetivo avaliar a proporção da Despesa Realizada que foi inscrita em Restos a Pagar, de forma a verificar o nível de despesa que será liquidada no exercício seguinte.

O valor ideal para este quociente é inferior a um, e, quanto menor, melhor.

#### **6.4. Quocientes para análise da Demonstração das Variações Patrimoniais**

##### 6.4.1. Quociente da Mutação Patrimonial Passiva

$$\frac{\text{Receita Não-Efetiva}}{\text{Mutação Passiva}} =$$

Kohama (2000, p. 192), traz a seguinte definição:

[...] entende-se por Receita Ambivalente aquela que provém de fatos que causam, ao mesmo tempo, dois aspectos opostos, do ponto de vista das Variações Patrimoniais, ou seja, um ativo resultante da execução orçamentária e outro passivo pela Mutação Patrimonial que produz.

Mota (2005, p. 66) nomeia esse tipo de receita como “Receita Orçamentária Não-Efetiva, pois provém de fatos permutativos causados por autorizações dadas no orçamento”, ressaltando que, no caso das receitas não-efetivas, há sempre dois elementos patrimoniais a serem contabilizados, diferentemente das receitas efetivas em que há apenas um elemento a ser registrado, que é um ativo.

Assim, a Receita Ambivalente provém dos recebimentos relativos à cobrança da Dívida Ativa, a operações de crédito, à alienação de bens e de valores e ao recebimento de empréstimos concedidos e será nomeada neste trabalho de receita não-efetiva, por ser o termo mais adotado no âmbito da Contabilidade Pública.

Como já visto, as mutações patrimoniais ativas ou passivas existem em função da execução do orçamento. Essas variações decorrem das permutações observadas no patrimônio da entidade e, por isso, são denominadas de mutações patrimoniais. Mutações patrimoniais passivas, no caso, servem para anular o efeito provocado no resultado do exercício pelo registro de uma receita orçamentária não-efetiva no Sistema Financeiro.

Dessa forma, este quociente tem por objetivo verificar a correspondência entre a Receita não-efetiva e a Mutação Passiva ocorrida no patrimônio do órgão.

Portanto, em razão da Mutação Patrimonial Passiva ser sempre a contrapartida de uma Receita não-efetiva, o resultado normal para este quociente é sempre igual a 1. Caso seja maior ou menor do que um, há grande probabilidade de que tenha ocorrido erro na contabilização.

#### 6.4.2. Quociente da Mutação Patrimonial Ativa

$$\frac{\text{Despesa Não-Efetiva}}{\text{Mutação Ativa}} =$$

A exemplo do que ocorreu com o Quociente da Mutação Patrimonial Passiva, Kohama (2000, p. 194) assim definiu Despesa Ambivalente:

[...] aquela que provém de fatos que causam, ao mesmo tempo, dois aspectos opostos do ponto de vista das Variações Patrimoniais, ou seja, um passivo resultante da execução orçamentária e outro ativo pela Mutação Patrimonial que produz.

Também, seguindo raciocínio adotado em relação às receitas não-efetivas, Mota (2005, p. 102) diz que:

as despesas não-efetivas, que são oriundas de fatos permutativos, sempre ocorrem por mutação patrimonial (troca de elementos patrimoniais), pois a situação líquida não se altera, como, por exemplo, a compra de máquinas e equipamentos, compra de veículos, concessão de empréstimos a agricultores, pagamento pelo resgate do principal da dívida interna ou externa, etc. Em cada um desses casos, há uma permuta de itens do patrimônio. Nos dois primeiros exemplos, ocorre troca de dinheiro por bens. O terceiro caso, representa uma troca de dinheiro por direitos que passam a fazer parte do patrimônio público. E finalmente, no último exemplo, há permuta de dinheiro por dívida.

Assim, em relação à despesa não-efetiva, haverá sempre dois elementos patrimoniais envolvidos, caracterizando um fato permutativo. Em geral, a Despesa não-efetiva ou Ambivalente constitui-se da aquisição de material de consumo, da realização de investimentos e de inversões financeiras, da amortização da dívida interna e externa. A exemplo do que ocorreu em relação à despesa, preferir-se-á o termo despesa não-efetiva neste trabalho.

Já a Mutação Patrimonial ativa, caracteriza-se pela permuta produzida na execução da Despesa Orçamentária e tem a função de anular o efeito provocado no resultado do exercício pelo registro de uma despesa orçamentária não-efetiva no Sistema Financeiro. Dessa forma, este quociente visa a verificar a correspondência entre a Despesa não-efetiva e a Mutação Ativa ocorrida no patrimônio do órgão.

Portanto, em razão de a Mutação Patrimonial Ativa ser sempre a contrapartida de uma Despesa não-efetiva, o resultado normal para este quociente é sempre igual a 1. Caso seja maior ou menor do que um, há grande probabilidade de que tenha ocorrido erro na contabilização e merece ser investigado com maior rigor.

#### 6.4.3. Quociente do Resultado das Mutações Patrimoniais

$$\frac{\text{Mutação Patrimonial Ativa}}{\text{Mutação Patrimonial Passiva}} =$$

Este quociente visa a verificar a variação patrimonial ocorrida no exercício, a partir da relação entre a Mutação Patrimonial Ativa e a Mutação Patrimonial Passiva.

Considera-se com resultado bom para este quociente um valor maior do que 1, pois indicará que a variação patrimonial decorrente das mutações ativas e passivas foi positiva, ou seja, a despesa orçamentária realizada provocou um aumento patrimonial maior do que a receita orçamentária arrecadada. Esse aumento na situação patrimonial terá decorrido de uma incorporação de bens, créditos e valores e baixa de dívida fundada em proporção maior do que a baixa de bens, créditos e valores e incorporação de dívida fundada.

Também poderá ser considerado dentro da normalidade um resultado igual a 1 para este quociente, revelando um equilíbrio patrimonial em decorrência da proporcionalidade das variações ativas e passivas resultantes da execução do orçamento.

Entretanto, se o resultado deste quociente for menor do que 1, será considerado negativo para a situação patrimonial do órgão, de vez que estará caracterizada uma diminuição patrimonial, decorrente da disparidade das variações ativas e passivas decorrentes da execução do orçamento.

#### 6.4.4. Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais Independentes da Execução Orçamentária

$$\frac{\text{Variação independente da Execução Orçamentária Ativa}}{\text{Variação independente da Execução Orçamentária Passiva}} =$$

Este quociente visa a demonstrar a relação entre as variações ativas e passivas no patrimônio do órgão, cujas ocorrências não dependeram da execução orçamentária.

Essas variações representam os acréscimos e as reduções na situação líquida patrimonial. As variações que crescem a situação líquida patrimonial são denominadas de variações ativas e as que reduzem, de variações passivas.

Assim, as variações ativas, que aumentam a situação líquida patrimonial, podem advir do aumento de valores do Ativo ou da diminuição de valores do Passivo. Em raciocínio contrário, as variações passivas advêm da diminuição de valores do Ativo ou do aumento de valores do Passivo.

Nesse contexto, aparecem os termos insubsistência ativa e passiva e superveniência ativa e passiva. Em relação aos conceitos superveniências ativas e passivas, não há divergência de entendimentos entre os renomados autores da área de contabilidade pública. Kohama (2000, p. 198), por exemplo, assim define as superveniências:

Entende-se por Superveniências Ativas as movimentações que ocorrem por fatos inesperados que aumentam o patrimônio, p. ex., nascimento de animais.

[...]

Superveniências Passivas são movimentações que ocorrem por fatos inesperados e que diminuem o patrimônio, p. ex., aumento da dívida externa por elevação da taxa de câmbio.

A superveniência, sendo ativa ou passiva, provocará um aumento ou uma diminuição da situação líquida patrimonial, respectivamente. A superveniência do ativo é denominada de superveniência ativa porque cresce a situação líquida patrimonial. A superveniência do passivo é denominada de superveniência passiva porque diminui a situação líquida patrimonial.

Já em relação ao conceito do termo insubsistências o entendimento é bastante divergente entre os autores da área contábil pública.

Andrade (2002, p. 143), Angélico (1995, p. 20) e Kohama (2000, p. 132 e p. 136), por exemplo, propagam que as insubsistências do Ativo devem ser entendidas como insubsistências ativas e as insubsistências do Passivo, como insubsistências passivas.

Autores como Silva (1996) e Mota (2005) já dizem que as insubsistências do Ativo devem ser entendidas como **INSUBSISTÊNCIAS PASSIVAS** e as insubsistências do Passivo devem ser entendidas como **INSUBSISTÊNCIAS ATIVAS**, pois insubsistência significa “não mais existir”, “diminuir”. Assim, insubsistência ativa significa que valor do Passivo deixou de

existir, enquanto que insubsistência passiva quer dizer que determinado valor do Ativo não mais existe.

Essa polêmica não é privilégio somente do ramo da contabilidade pública. Na contabilidade empresarial, também, há divergências. Do lado do entendimento de que as reduções do Ativo são insubsistências passivas está, por exemplo, Ferrari (2003, p. 128) e do lado da interpretação de que são insubsistências ativas podem ser encontrados autores como Marion (1999, p. 113) e Crepaldi (1998, p. 202).

Com o intuito de eliminar as divergências, o Conselho Federal de Contabilidade, formulou consulta à Coordenação-Geral de Contabilidade do Tesouro Nacional, que se posicionou na Nota Técnica nº314/2004, definindo que “a insubsistência do ativo é denominada de insubsistência passiva, porque diminui a situação líquida patrimonial. Insubsistência do passivo é denominada de insubsistência ativa, porque aumenta a situação líquida patrimonial”<sup>1</sup>.

Por ser o entendimento do Órgão Central de Contabilidade, STN, este também será o adotado nas análises feitas neste trabalho.

O resultado desejável para este quociente é igual a 1, pois revelará que as variações ativas (compostas pelas superveniências ativas e insubsistências ativas) foram suficientes para cobrir as variações passivas (representadas pelas superveniências passivas e insubsistências passivas).

#### 6.4.5. Quociente do Resultado das Variações na Parte Permanente

**Varição independente da Exec. Orçamentária Ativa + Mutações Patrimoniais Ativas**

---

**Varição independente da Exec. Orçamentária Passiva + Mutações Patrim. Passivas**

=

Este quociente visa a demonstrar a relação entre os valores do ativo permanente e do passivo permanente. Ou seja, no numerador estão os valores relativos aos aumentos do ativo permanente e às diminuições do passivo permanente e, no denominador, os valores referentes às baixas ocorridas no ativo permanente e às incorporações do passivo permanente.

---

<sup>1</sup> Nota Técnica 314/2004 – CFC, com base em consulta formulada à Secretaria do Tesouro Nacional.

Espera-se como resultado para este quociente um valor igual a 1, ou um pouco maior, pois evidenciará uma situação patrimonial em que houve um aumento do ativo patrimonial somado a uma diminuição do passivo permanente superior a uma redução do ativo patrimonial somada ao aumento do passivo permanente.

#### 6.4.6. Quociente Patrimonial da Execução Orçamentária

$$\frac{\text{Receita Orçamentária + Direitos Contratuais}}{\text{Despesa Orçamentária}} =$$

Este quociente deve ser analisado em conjunto com o Quociente do Resultado Orçamentário, do Balanço Orçamentário, de vez que visa a demonstrar a relação entre as fontes de empenhos (Receitas Orçamentárias, e Direitos Contratuais) e a Despesa Orçamentária.

Os Direitos Contratuais representam as operações de crédito, os convênios e outros valores a receber, cuja despesa tenha sido empenhada no exercício.

Assim, este quociente tem a intenção de proporcionar uma análise livre da dicotomia causada pela diferença de regime de contabilização entre a Receita Orçamentária (regime de caixa) e a Despesa Orçamentária (regime de competência).

O valor desejado para este quociente é igual ou maior do que 1, pois, dessa forma estará evidenciado que, se a Receita Orçamentária fosse registrada pelo regime de competência, haveria um superávit orçamentário de sua execução em relação à Despesa Orçamentária.

#### 6.4.7. Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais

$$\frac{\text{Total das Variações Ativas}}{\text{Total das Variações Passivas}} =$$

Este quociente visa a demonstrar a relação entre as variações positivas e negativas sofridas pelo patrimônio do órgão no exercício. Considera-se como situação ideal um valor superior a 1, pois, assim, estará evidenciado um superávit patrimonial no exercício. Porém, se for igual a 1, ainda assim, é considerado bom, pois ficará denotado um equilíbrio das variações positivas e negativas sobre o patrimônio.

Assim, não é desejável um quociente menor do que 1, pois, dessa forma, estará caracterizado um déficit patrimonial no exercício.

## 7. ESTUDO DE CASO

O presente capítulo constitui-se de um caso prático de uso de quocientes contábeis para avaliação das demonstrações contábeis da Unidade Gestora Escola de Administração Fazendária (ESAF), código SIAFI 170009, integrante da administração pública direta federal.

O conjunto de demonstrações constituído do balanço orçamentário, do balanço financeiro, do balanço patrimonial e da demonstração das variações patrimoniais refere-se ao ano de 2005, último exercício encerrado, e já são de domínio público.

Por uma inconsistência na elaboração do balanço orçamentário constante do SIAFI, cuja correção está em andamento no âmbito da STN, referido demonstrativo da unidade estudada não apresenta os saldos das Receitas Correntes. Isso acontece porque a fórmula de montagem dessa demonstração busca o saldo das Receitas na conta 1.9.1.1.4.00.00 – Receita Realizada e não na conta 4.1.1.0.0.00.00 – Receitas Correntes. Entretanto, a conta Receita Realizada somente é movimentada na Setorial Financeira da Unidade Gestora objeto deste estudo.

Assim, para fins didáticos e de melhor aproveitamento dos quocientes apresentados neste trabalho, e buscando uma melhor análise do balanço orçamentário, foram inseridos saldos nas contas de Receitas Correntes desse demonstrativo, com base nos valores constantes do Balanço Financeiro.

Por outro lado, a ausência de Receitas de Capital nessa Unidade Gestora prejudicou a utilização de alguns quocientes que tinham como referência tal conta.

Feitas essas considerações, demonstra-se a seguir as análises das demonstrações contábeis da unidade, relativo ao exercício de 2005.

## 7.1. Quocientes do Balanço Orçamentário

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO							
RECEITA				DESPESA			
TÍTULO	PREVISAO	EXECUCAO	DIFERENÇA	TÍTULO	FIXACAO	EXECUCAO	DIFERENÇA
RECEITA CORRENTE	26.263.544,61	29.509.600,68	(3.246.056,07)	CREDITO ORÇAMENTARIO SUPL.	34.319.306,00	14.889.322,57	19.429.983,43
Receitas de Serviços	26.263.544,61	29.793.760,29	(3.530.215,68)	DESPESAS CORRENTES	23.194.557,00	14.574.067,19	8.620.489,81
Deduções da Receita	0,00	(284.159,61)	284.159,61	Outras Despesas Correntes	23.194.557,00	14.574.067,19	8.620.489,81
RECEITAS DE CAPITAL	0,00	0,00	0,00	DESPESAS DE CAPITAL	532.000,00	315.255,38	216.744,62
SUBTOTAL (1)	26.263.544,61	29.509.600,68	(3.246.056,07)	Investimentos	532.000,00	315.255,38	216.744,62
				RESERVA DE CONTINGENCIA	10.592.749,00	0	10.592.749,00
				SUBTOTAL (3)	34.319.306,00	14.889.322,57	19.429.983,43
MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA				MOVIMENTAÇÃO DE CRÉDITO			
REPASSE	6.992.179,06	6.233.355,90	758.823,16	CREDITO ORÇAMENTARIO SUPL.	200.630,37	8.637.395,04	(8.436.764,67)
Autorizado	0,00	10.307.832,23	(10.307.832,23)	DESPESAS CORRENTES	417.374,99	8.637.395,04	(8.220.020,05)
Descentralizado	6.992.179,06	(4.074.476,33)	11.066.655,39	Outras Despesas Correntes	417.374,99	8.637.395,04	(8.220.020,05)
SUB-REPASSE	(6.791.548,69)	(5.700.050,41)	(1.091.498,28)	DESPESAS DE CAPITAL	(216.744,62)	0	(216.744,62)
SUBTOTAL (2)	200.630,37	533.305,49	(332.675,12)	Investimentos	(216.744,62)	0	(216.744,62)
				SUBTOTAL (4)	200.630,37	8.637.395,04	(8.436.764,67)
SOMA (1 + 2)	26.464.174,98	30.042.906,17	(3.578.731,19)	SOMA (3 + 4)	34.519.936,37	23.526.717,61	10.993.218,76
DÉFICIT	8.055.761,39	0,00	8.055.761,39	SUPERÁVIT	0,00	6.516.188,56	(6.516.188,56)
TOTAL	34.519.936,37	30.042.906,17	4.477.030,20	TOTAL	34.519.936,37	30.042.906,17	4.477.030,20

Quadro 7 – Balanço Orçamentário da Unidade Gestora 170009 (ESAF) – Exercício 2005, adaptado do SIAFI.

### 7.1.1. Quociente de Execução da Receita

$$\frac{\text{Receita Executada}}{\text{Receita Prevista}} \Rightarrow \frac{30.042.906,17}{26.464.174,98} = 1,14$$

Verifica-se que, para cada R\$ 1,00 de receita prevista, foram executados R\$ 1,14, o que demonstra um excesso de arrecadação. O valor esperado para este quociente é igual a 1, vez que, dessa forma, evidenciaria boa estimativa das receitas. Entretanto, o valor apresentado por essa Unidade pode ser considerado dentro da normalidade, já que não distanciou significativamente do valor esperado.

### 7.1.2. Quociente do Equilíbrio Orçamentário

$$\frac{\text{Despesa Fixada}}{\text{Receita Prevista}} \Rightarrow \frac{34.519.936,37}{26.464.174,98} = 1,30$$

Verifica-se que, para cada R\$ 1,00 de receita prevista para o exercício, a unidade fixou R\$ 1,30 de despesa. Como o resultado aceitável para este quociente é um valor igual ou um pouco superior a 1, nota-se que o resultado apurado a partir dos números do balanço orçamentário está dentro do normal.

### 7.1.3. Quociente de Cobertura dos Créditos Adicionais

$$\frac{\text{Excesso de Arrecadação}}{\text{Créditos Adicionais Abertos}} \Rightarrow \frac{3.578.731,19}{8.637.395,04} = 0,41$$

O ideal é que o excesso de arrecadação suporte integralmente a abertura de créditos adicionais, situação mais comum. Na situação presente, o excesso de arrecadação suportou somente R\$ 0,41 de cada R\$ 1,00 de crédito adicional aberto no exercício. O fato de este quociente ter sido menor do que 1 denota que foram utilizadas outras fontes para a abertura dos créditos adicionais, além do excesso de arrecadação. Dessa forma, do ponto de vista do controle, seria pertinente uma investigação mais apurada para identificar se essas outras fontes utilizadas estão de acordo com o previsto no parágrafo primeiro do artigo 43 da Lei n.º 4.320/64, no artigo 91 do Decreto-lei 200/67 e no parágrafo oitavo do artigo 166 da Constituição Federal.

### 7.1.4. Quociente de Execução da Despesa

$$\frac{\text{Despesa Executada}}{\text{Despesa Fixada}} \Rightarrow \frac{23.526.717,61}{34.519.936,37} = 0,68$$

A partir deste quociente, pode-se verificar que a unidade empenhou apenas R\$ 0,68 de cada R\$ 1,00 de despesa fixada para o exercício. O fato de este quociente ter sido menor do que 1 representa que a unidade não executou despesas sem autorização legislativa. Entretanto, seria bom verificar a metodologia de estimativa de gastos e investimentos utilizada quando da elaboração da proposta orçamentária, vez que o resultado pode denotar certo superdimensionamento dos gastos, ou ainda a um contingenciamento dos créditos, não permitindo que a unidade proceda à emissão dos referidos empenhos.

### 7.1.5. Quociente do Resultado Orçamentário

$$\frac{\text{Receita Executada}}{\text{Despesa Executada}} = \frac{30.042.906,17}{23.526.717,61} = 1,27$$

O fato de este quociente ter apresentado um valor superior a 1 denota que a unidade obteve um superávit orçamentário no exercício, ou seja, a receita orçamentária suportou, com folga, o total das despesas orçamentárias, já que para cada R\$ 1,00 de despesa executada foram arrecadados R\$ 1,27 de receitas orçamentárias. No caso, de receitas de serviços prestados.

### 7.2. Quocientes do Balanço Financeiro

<b>BALANÇO FINANCEIRO</b>			
<b>INGRESSOS</b>	<b>78.715.596,55</b>	<b>DISPENDIOS</b>	<b>78.715.596,55</b>
<b>RECEITAS CORRENTES</b>	<b>29.509.600,68</b>	<b>DESPESAS CORRENTES</b>	<b>23.211.462,23</b>
Receitas de Serviços	29.793.760,29	Aplicação Direta e Transferência Intergovernamental	23.211.462,23
Deduções da Receita	(284.159,61)	Outras Despesas Correntes	23.211.462,23
<b>TRANSFERENCIAS RECEBIDAS</b>	<b>31.237.691,27</b>	Outras Despesas	23.211.462,23
Transferências Orçamentárias	10.389.180,48	<b>DESPESAS DE CAPITAL</b>	<b>315.255,38</b>
Repasse Recebido	10.299.399,96	Aplicação Direta e Transferência Intergovernamental	315.255,38
Sub-Repasse Recebido	81.348,25	Investimentos	315.255,38
Sub-Repasse Recebido no Exercício	81.348,25	<b>TRANSFERENCIAS CONCEDIDAS</b>	<b>30.204.385,78</b>
Valores Diferidos - Baixa	8.432,27	Transferências Orçamentárias	9.855.874,99
Transferências Extra-Orçamentárias	20.848.510,79	Repasse Concedido	3.476.817,97
Transferências Diversas Recebidas	20.848.510,79	Sub-Repasse Concedido	5.781.398,66
<b>INGRESSOS EXTRA-ORCAMENTARIOS</b>	<b>17.968.304,60</b>	Sub-Repasse Concedido no Exercício	5.781.398,66
Valores em Circulação	769.006,55	Valores Diferidos - Inscrição	597.658,36
Recursos Especiais a Receber	769.006,55	Transferências Extra-Orçamentárias	20.348.510,79
Valores Pendentes a Curto Prazo	597.658,36	Transferências Diversas Concedidas	20.348.510,79
Valores Diferidos	597.658,36	<b>DISPENDIOS EXTRA-ORCAMENTARIOS</b>	<b>24.984.493,16</b>
Obrigações em Circulação	16.034.499,76	Valores em Circulação	24.216.728,51
Fornecedores	0,00	Recursos Especiais a Receber	24.216.728,51
Do Exercício	0,00	Valores Pendentes a Curto Prazo	413.674,47
Restos a Pagar	1.796.077,55	Valores Diferidos	413.674,47
Não Processados a Liquidar	1.378.604,79	Obrigações em Circulação	<b>327.806,44</b>
Cancelado	417.472,76	Fornecedores	75.787,54
Ajustes do Patrimônio/Capital	14.238.422,21	De Exercícios Anteriores	75.787,54
Ajustes de Direitos e Obrigações	<b>567.139,93</b>	Restos a Pagar Não processados - Inscrição	252.018,90
Incorporação de Direitos	491.352,39	Ajustes de Direitos e Obrigações	<b>26.283,74</b>
Créditos Diversos a Receber	77.677,92	Baixa de Direitos	26.283,74
Outras Incorporações de Direitos	413.674,47	Créditos Diversos a Receber	26.283,74
Desincorporações de Obrigações	75.787,54		
Exercícios Anteriores	75.787,54		

Quadro 8 – Balanço Financeiro da Unidade Gestora 170009 (ESAF) – Exercício 2005.

### 7.2.1. Quociente da execução orçamentária

$$\frac{\text{Receita Orçamentária}}{\text{Despesa Orçamentária}} \Rightarrow \frac{60.747.291,25}{53.731.103,39} = 1,13$$

Esse resultado significa que houve superávit orçamentário no exercício, já que para cada R\$ 1,00 de despesa orçamentária foram arrecadados R\$ 1,13 de receitas orçamentárias. Portanto, esse valor está dentro na normalidade, pois não se distanciou muito de 1, valor ideal.

### 7.2.2. Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária

$$\frac{\text{Receita Orçamentária}}{\text{Despesa Orçamentária Paga}} \Rightarrow \frac{60.747.291,25}{31.586.515,05^1} = 1,92$$

Observa-se, com o resultado deste quociente, que, para cada R\$ 1,00 de despesa orçamentária efetivamente paga foram arrecadados R\$ 1,92 de receitas orçamentárias. Ou seja, se for considerado o regime de caixa também para a despesa, a receita orçamentária comporta, com sobra, a despesa orçamentária. Assim, não houve necessidade de a unidade utilizar a receita extra-orçamentária para a cobertura das despesas orçamentárias.

Outro ponto importante a ser citado nos dois quocientes do balanço orçamentário apresentados até aqui é a diferença significativa entre a despesa orçamentária apresentada no item 7.2.1 e a despesa orçamentária paga, apresentada pelo quociente acima. Pelos valores apresentados, é possível avaliar a necessidade de análise aprofundada em tais grandezas.

### 7.2.3. Quociente da Execução Orçamentária Corrente

$$\frac{\text{Receita Corrente}}{\text{Despesa Corrente}} \Rightarrow \frac{29.509.600,68}{23.211.462,23} = 1,27$$

---

1. Para a obtenção desse valor foram somados os seguintes valores do Balanço Financeiro: 23.211.462,23+315.255,38+9.855.874,99-1.796.077,55.

O resultado demonstra que, para cada R\$ 1,00 aplicado em despesa corrente, a unidade arrecadou R\$ 1,27 a título de receita corrente, o que demonstra a ocorrência de um superávit corrente. Isso é tranquilizador, uma vez que indica a desnecessidade de redução do patrimônio da unidade, quer por alienação de bens ou valores do Ativo, quer por contração de operações de crédito.

#### 7.2.4. Quociente da Execução Extra-orçamentária

$$\frac{\text{Receita Extra-Orçamentária}}{\text{Despesa Extra-Orçamentária}} \Rightarrow \frac{17.968.304,60}{24.984.493,16} = 0,72$$

Para cada R\$ 1,00 de despesa extra-orçamentária, a unidade recebeu R\$ 0,72 de receita extra-orçamentária. O valor menor do que um representa que, no Balanço Patrimonial, o passivo financeiro é proporcionalmente menor do que o ativo financeiro, significando uma boa situação patrimonial de curto prazo.

#### 7.2.5. Quociente do Resultado da Execução Financeira

$$\frac{\text{Receita (Orçamentária + Extra-Orçamentária)}}{\text{Despesa (Orçamentária + Extra-Orçamentária)}} \Rightarrow \frac{78.715.596,55}{78.715.596,55} = 1,00$$

O fato de o valor deste quociente ter sido igual a 1 leva a uma boa avaliação da gestão do fluxo financeiro da unidade, já que, eliminada a dicotomia relacionada aos regimes contábeis da receita e da despesa pela adição dos restos a pagar à receita, os valores tornam-se iguais. Ou seja, do ponto de vista financeiro, há um equilíbrio na execução.

#### 7.2.6. Quociente de Auto-suficiência de Receitas Próprias

$$\frac{\text{Receitas Correntes + Receitas de Capital}}{\text{Despesas Correntes + Despesas de Capital}} \Rightarrow \frac{29.509.600,68 + 0,00}{23.211.462,23 + 315.255,38} = 1,25$$

O resultado deste quociente evidencia que as receitas próprias são mais que suficientes para cobrir as despesas da unidade, uma vez que, para cada R\$ 1,00 de despesa, há R\$ 1,25 de receita.

### 7.3. Quocientes do Balanço Patrimonial

BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
<b>ATIVO FINANCEIRO</b>	<b>24.216.728,51</b>	<b>PASSIVO FINANCEIRO</b>	<b>1.976.263,15</b>
CREDITOS EM CIRCULACAO	24.216.728,51	OBRIGACOES EM CIRCULACAO	1.378.604,79
Limite de Saque c/ vinc. de Pagamento	24.104.504,94	Restos a Pagar Processados	0
Recursos a Receber para pagamento de Restos a Pagar	77.677,92	Fornecedores - Do Exercício	0
Limite de Saque para Empenho Contra Entrega	34.545,65	Restos a Pagar não Processados	1.378.604,79
<b>ATIVO NÃO FINANCEIRO</b>	<b>6.119.671,64</b>	A Liquidar	1.378.604,79
REALIZAVEL A CURTO PRAZO	771.786,34	VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO	597.658,36
Bens e Valores em Circulação	771.786,34	Repasse Recebido Diferido	597.658,36
Estoques	771.786,34	<b>PASSIVO REAL</b>	<b>1.976.263,15</b>
VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO	924	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>	<b>28.360.137,00</b>
Bens e Direitos a Incorporar por inscrição em RP	924	PATRIMONIO/CAPITAL	20.211.203,54
PERMANENTE	5.346.961,30	AJUSTES DO PATRIMONIO/CAPITAL	(454.696,45)
Imobilizado	5.346.961,30	RESULTADO DO PERIODO	8.603.629,91
Bens Móveis e Imóveis	5.344.101,77	Situação Patrimonial Ativa	30.336.400,15
Bens Intangíveis	2.859,53	Situação Patrimonial Passiva	(21.732.770,24)
<b>ATIVO REAL</b>	<b>30.336.400,15</b>	<b>PASSIVO COMPENSADO</b>	<b>3.908.668,26</b>
<b>ATIVO COMPENSADO</b>	<b>3.908.668,26</b>	COMPENSACOES PASSIVAS DIVERSAS	3.908.668,26
COMPENSACOES ATIVAS DIVERSAS	3.908.668,26	Direitos e Obrigações Conveniadas	901.759,35
Direitos e Obrigações Conveniados	901.759,35	Direitos e Obrigações Contratadas	2.979.232,80
Direitos e Obrigações Contratuais	2.979.232,80	Compensações Diversas	27.676,11
Outras Compensações	27.676,11		
<b>TOTAL ATIVO</b>	<b>34.245.068,41</b>	<b>TOTAL PASSIVO</b>	<b>34.245.068,41</b>

Quadro 9 – Balanço Patrimonial da Unidade Gestora 170009 (ESAF) – Exercício 2005, adaptado do SIAFI.

#### 7.3.1. Quociente da Situação Financeira

$$\frac{\text{Ativo Financeiro}}{\text{Passivo Financeiro}} = \frac{24.216.728,51}{1.976.263,15} = 12,25$$

Como disposto quando da apresentação do índice, um quociente da situação financeira superior a 1(um), traduz um quadro de superávit financeiro. Um resultado de 12,25 demonstra um superávit financeiro muito elevado, além de evidenciar a excelente situação dos ativos líquidos da unidade a curto prazo.

Importante ressaltar que tal quociente sofreu influência direta da significativa materialidade da conta “Limite de saque com vinculação de pagamento”, devido à alta expressividade de seus valores, que podem ser sazonais devido à atividade específica da unidade.

#### 7.3.2. Quociente da Situação Permanente

Este quociente não será utilizado para análise desta unidade, por não haver compromissos de longo prazo, inviabilizando sua aplicação.

Importante ressaltar que a não-utilização deste quociente na unidade analisada não o exclui da sistemática, podendo ser utilizado em qualquer unidade que possua as grandezas avaliadas.

### 7.3.3. Quociente do Resultado Patrimonial

$$\frac{\text{Ativo Real}}{\text{Passivo Real}} \Rightarrow \frac{30.336.400,15}{1.976.263,15} = 15,35$$

Este quociente demonstra a relação entre os ativos e as obrigações da unidade, medindo também o grau da situação patrimonial, seja positivo ou negativo. Um resultado de 15,35 revela uma situação de superávit patrimonial, além de evidenciar uma significativa superioridade dos ativos da unidade em comparação às suas obrigações, quer seja no curto ou longo prazo. Mais uma vez, cumpre salientar que a expressividade do resultado obtido pode estar sendo influenciado pela natureza da atividade.

### 7.3.4. Quociente de Inscrição de Restos a Pagar

$$\frac{\text{Restos a Pagar Inscritos (processados e não Processados)}}{\text{Despesa Realizada}} \Rightarrow \frac{1.378.604,79}{23.526.717,61} = 0,06$$

Este quociente revela a proporção da despesa executada que foi inscrita em Restos a Pagar, ou seja, dentre o montante gasto durante o exercício, é extraído aquele que não foi efetivamente pago. O resultado alcançado indica que, do total de despesas realizadas pela unidade no exercício, apenas 6% destas não foram pagas no exercício, ficando tais valores para pagamento no exercício seguinte, por meio dos Restos a Pagar.

## 7.4. Quocientes da Demonstração das Variações Patrimoniais

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS			
VARIAÇÕES ATIVAS		VARIAÇÕES PASSIVAS	
RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA			
<b>ORÇAMENTÁRIAS</b>	<b>41.128.946,43</b>	<b>ORÇAMENTÁRIAS</b>	<b>33.382.592,60</b>
<b>RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS</b>	<b>29.509.600,68</b>	<b>DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS</b>	<b>23.526.717,61</b>
RECEITAS CORRENTES	29.509.600,68	DESPESAS CORRENTES	23.211.462,23
Receita de Serviços	29.793.760,29	Outras Despesas Correntes	23.211.462,23
Outras Deduções	(284.159,61)	DESPESAS DE CAPITAL	315.255,38
<b>INTERFERÊNCIAS ATIVAS</b>	<b>10.389.180,48</b>	Investimentos	315.255,38
TRANSFERÊNCIAS FINANCEIRAS RECEBIDAS	10.389.180,48	<b>INTERFERÊNCIAS PASSIVAS</b>	<b>9.855.874,99</b>
Repasso Recebido	10.299.399,96	TRANSFERÊNCIAS FINANCEIRAS CONCEDIDAS	9.855.874,99
Sub-Repasso Recebido	81.348,25	Repasso Concedido	3.476.817,97
Valores diferidos - BAIXA	8.432,27	Sub-Repasso Concedido	5.781.398,66
<b>MUTACÕES ATIVAS</b>	<b>1.230.165,27</b>	Valores Diferidos - INSCRICAO	597.658,36
INCORPORACOES DE ATIVOS	1.230.165,27		
Aquisições de Bens	1.125.151,27		
Bens e Direitos a incorporar pela inscrição em RP	105.014,00		
INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA			
<b>RESULTADO EXTRA-ORÇAMENTÁRIO</b>	<b>53.780.670,48</b>	<b>RESULTADO EXTRA-ORÇAMENTÁRIO</b>	<b>52.923.394,40</b>
<b>INTERFERÊNCIAS ATIVAS</b>	<b>50.327.604,31</b>	<b>INTERFERÊNCIAS PASSIVAS</b>	<b>51.040.129,65</b>
TRANSFERÊNCIAS DE BENS E VALORES RECEBID	142.561,06	TRANSFERÊNCIAS DE BENS E VALORES CONCED	1.355.086,40
MOVIMENTOS DE FUNDOS A DÉBITO	50.185.043,25	MOVEIMENTOS DE FUNDOS A CRÉDITO	49.685.043,25
<b>ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS</b>	<b>3.453.066,17</b>	<b>DECRÉSCIMOS PATRIMONIAIS</b>	<b>1.883.264,75</b>
INCORPORACOES DE ATIVOS	2.959.805,87	DESINCORPORACOES DE ATIVOS	1.833.876,75
Incorporação de Bens Móveis	2.468.453,48	Baixa de Bens Móveis	1.786.997,91
Incorporação de Direitos	491.352,39	Baixa de Direitos	26.283,74
DESINCORPORACAO DE PASSIVOS	493.260,30	Bens e Direitos a Incorporar pela Inscrição de RP	20.595,10
AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	0,00	AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	49.388,00
Ajustes Não Financeiros	0,00	Ajustes Não Financeiros	49.388,00
		<b>RESULTADO PATRIMONIAL</b>	<b>8.603.629,91</b>
		<b>SUPERAVIT</b>	<b>8.603.629,91</b>
<b>VARIAÇÕES ATIVAS</b>	<b>94.909.616,91</b>	<b>VARIAÇÕES PASSIVAS</b>	<b>94.909.616,91</b>

Quadro 10 – Demonstração das Variações Patrimoniais da UG 170009 (ESAF) – Exercício 2005, adaptada do SIAFI.

### 7.4.1. Quociente da Mutação Patrimonial Passiva

Este quociente não será utilizado para análise da unidade estudada, por não haver valores de Receita Ambivalente, inviabilizando sua aplicação.

Importante ressaltar que a não-utilização deste quociente na unidade analisada não o exclui da sistemática, podendo ser utilizado em qualquer unidade que possua as grandezas consideradas.

### 7.4.2. Quociente da Mutação Patrimonial Ativa

$$\frac{\text{Despesa Não-efetiva}}{\text{Mutação Ativa}} \Rightarrow \frac{315.255,38}{1.230.165,27} = 0,25$$

Em razão de a Mutação Ativa ter sempre como contrapartida uma Despesa Não-efetiva, o resultado normal para este quociente será sempre igual a 1(um), quando não constarem transferências de capital. Como o resultado obtido (0,25) foi diferente disso, faz-se necessária uma análise mais aprofundada, pois possivelmente existe erro na contabilização

dos fatos que envolveram as grandezas tratadas na composição deste quociente, uma vez que não figuraram transferências de capital nos demonstrativos da unidade.

#### 7.4.3. Quociente do Resultado das Mutações Patrimoniais

Este quociente não será utilizado para análise da unidade em estudo, por não haver valores de Mutação Patrimonial Passiva, inviabilizando sua aplicação.

Importante ressaltar que a não-utilização deste quociente na unidade analisada não o exclui da sistemática, podendo ser utilizado em qualquer unidade que possua as grandezas avaliadas.

#### 7.4.4. Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais Independentes da Execução Orçamentária

$$\frac{\text{Variação independente da Execução Orçamentária Ativa}}{\text{Variação independente da Execução Orçamentária Passiva}} \Rightarrow \frac{53.780.670,48}{52.923.394,40} = 1,01$$

Este quociente traduz a relação entre as Variações Ativas e Passivas Extra-orçamentárias. O resultado apresentado demonstra uma leve superioridade das variações ativas extra-orçamentárias sobre as variações passivas extra-orçamentárias.

#### 7.4.5. Quociente do Resultado das Variações na Parte Permanente

$$\frac{\text{Variação independente da Execução Orçamentária Ativa + Mutações Patrimoniais Ativas}}{\text{Variação independente da Execução Orçamentária Passiva + Mutações Patrimoniais Passivas}} \Rightarrow \frac{55.010.835,75}{52.923.394,40} = 1,04$$

Apresenta a relação entre os valores do ativo permanente e do passivo permanente. O resultado alcançado (1,04) demonstra uma situação patrimonial em que houve um aumento do ativo patrimonial superior aos acréscimos ocorridos no passivo permanente. O resultado foi bem satisfatório.

#### 7.4.6. Quociente Patrimonial da Execução Orçamentária

$$\frac{\text{Receita Orç. + Direitos Contratuais}}{\text{Despesa Orçamentária}} \Rightarrow \frac{32.488.833,48}{23.526.717,61} = 1,38$$

Este quociente deve ser analisado em conjunto com o Quociente do Resultado Orçamentário, do Balanço Orçamentário, de vez que visa a demonstrar a relação entre as fontes de empenho (Receitas Orçamentárias, e Direitos Contratuais) e a Despesa Orçamentária.

Com o resultado obtido, está evidenciado que, se a Receita Orçamentária fosse registrada pelo regime de competência, haveria um superávit orçamentário de sua execução em relação à Despesa Orçamentária.

Assim, este quociente avalia a proporção da dicotomia causada pela diferença de regime de contabilização entre a Receita Orçamentária (regime de caixa) e a Despesa Orçamentária (regime de competência).

#### 7.4.7. Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais

$$\frac{\text{Total das Variações Ativas}}{\text{Total das Variações Passivas}} \Rightarrow \frac{94.909.616,91}{86.305.987,00} = 1,10$$

Este quociente demonstra a relação entre as variações positivas e negativas sofridas pelo Patrimônio. O resultado obtido com esta análise (1,10) evidencia a superioridade das variações positivas face às negativas, culminando na ocorrência de superávit patrimonial. Importante ressaltar que, apesar do superávit obtido, a análise mostrou apenas uma leve superioridade das variações ativas, não sendo, portanto, um resultado extremamente expressivo, mas apenas satisfatório.

### 7.5. Análise consolidada das demonstrações da Unidade Gestora

A análise individualizada das demonstrações contábeis nem sempre oferece segurança na interpretação do resultado. Para se chegar a conclusões de melhor qualidade sobre a gestão

contábil da unidade, é necessário que o trabalho de análise e interpretação dos quocientes seja feito no conjunto das quatro peças contábeis que compõem o processo de contas.

Nesse sentido, expõe Kohama (2000 p. 211):

[...] os balanços públicos, inclusive a demonstração das variações patrimoniais, podem ser analisadas e interpretadas individualmente, porém o trabalho de análise e interpretação dessas quatro peças deve ser apresentado de forma consolidada em seu conjunto, pois somente nessa abrangência é que se terá melhores condições de análise e interpretação dos resultados apresentados, tanto pelos balanços orçamentário, financeiro e patrimonial, quanto na demonstração das variações patrimoniais.

Seguindo esse entendimento, apresenta-se a seguir uma análise integrada das demonstrações contábeis da unidade em estudo.

#### 7.5.1. Interpretação do resultado do Balanço Orçamentário

O resultado desse balanço é evidenciado pelo quociente tratado no subitem 7.1.5 deste capítulo, que mostrou um superávit orçamentário, vez que a receita executada superou a despesa executada em R\$ 6.516.188,56.

É prudente avaliar este quociente do resultado orçamentário (subitem 7.1.5) sempre em conjunto com o quociente financeiro real da execução orçamentária do resultado orçamentário (subitem 7.2.2), apurado a partir de dados do balanço financeiro, e com o quociente patrimonial da execução orçamentária (subitem 7.4.6), extraído da Demonstração das Variações Patrimoniais. O primeiro faz relação entre a receita arrecadada e a despesa executada, orçamentárias e extra-orçamentárias, considerando-se ainda as despesas inscritas em restos a pagar. O segundo (quociente financeiro real da execução orçamentária do resultado orçamentário) compara somente a receita orçamentária com a despesa orçamentária, porém, excluindo os valores inscritos em restos a pagar. O terceiro (quociente patrimonial da execução orçamentária) considera também a relação entre a receita e a despesa orçamentária, considerando, do lado da receita, também os valores a receber no curto prazo, referentes à dívida ativa e aos direitos contratuais e, do lado da despesa, os valores de restos a pagar.

Nesses três quocientes referidos no parágrafo anterior, a unidade apresentou os valores 1,27; 1,92 e 1,38, respectivamente. Isso significa que a receita orçamentária foi superior à despesa orçamentária, mesmo se considerados os valores empenhados e ainda não pagos no

lado da despesa e restrito ao campo orçamentário, o que revela uma boa relação entre essas contas, pois, do ponto de vista financeiro, a execução orçamentária foi positiva.

Assim, pode-se concluir que a gestão orçamentária do órgão foi conduzida em conformidade com as disposições legais e os princípios orçamentários. Mereceria uma investigação mais pormenorizada apenas o fato de a abertura de créditos adicionais não ter sido suportada integralmente por excesso de arrecadação (quociente de cobertura dos créditos adicionais, subitem 7.1.3), porém, isso não configura irregularidade, uma vez que tais créditos podem ter outras fontes para a abertura, conforme disciplina o art. 43 da Lei n.º 4.320.64.

#### 7.5.2. Interpretação do resultado do Balanço Financeiro

O resultado do balanço financeiro é verificado por meio do quociente do resultado da execução financeira (subitem 7.2.5), que considera a relação entre a receita (orçamentária e extra-orçamentária) e a despesa (também orçamentária e extra-orçamentária). Neste caso, como o resultado foi 1, verificou-se um equilíbrio na execução financeira.

O quociente financeiro real da execução orçamentária (subitem 7.2.2) também revelou uma boa relação entre a receita arrecadada e a despesa efetivamente paga no exercício. Este quociente, avaliado em conjunto com o quociente da execução orçamentária (subitem 7.2.1), que inclui as transferências orçamentárias recebidas e concedidas, demonstra um bom fluxo financeiro da unidade, já que este quociente do subitem 7.2.1 revelou um resultado de 1,13, ou seja as receitas orçamentárias mais transferências recebidas superaram as despesas orçamentárias somadas às transferências concedidas em mais de 13%.

Igualmente, se forem consideradas as relações somente entre receitas e despesas correntes (quociente do subitem 7.2.3) ou entre as receitas e despesas próprias (quociente do subitem 7.2.6), visualiza-se uma situação financeira positiva na proporção de 27% e 25%, respectivamente.

#### 7.5.3. Interpretação do resultado do Balanço Patrimonial

O resultado do balanço patrimonial está expresso por meio do quociente do subitem 7.3.3., cujo resultado foi de 15,35, demonstrando uma superioridade significativa da soma dos bens, valores e créditos em relação à soma das obrigações e dívida fundada, ou seja, superávit.

Esse resultado é quase todo representado pelo Ativo Financeiro, que apresentou um total de R\$ 24,2 milhões, contra R\$ 1,97 milhões, resultando num quociente da situação financeira (subitem 7.3.1) de 15,35.

Essa boa situação financeira fez reflexo no quociente de inscrição de restos a pagar (subitem 7.3.4), uma vez que as despesas empenhadas no exercício e não pagas representaram apenas algo em torno de 6%, o que significa uma dívida flutuante menor.

Outra observação importante vem do quociente do resultado das variações patrimoniais (subitem 7.4.7.) apurado na demonstração das variações patrimoniais. Este quociente foi de 1,10, representando um superávit patrimonial no exercício analisado.

Da análise destes quocientes, depreende-se uma boa situação patrimonial da unidade estudada.

#### 7.5.4. Interpretação do resultado da Demonstração das Variações Patrimoniais

Como já mencionado na interpretação do resultado do balanço patrimonial, o resultado das variações patrimoniais está representado pelo quociente do subitem 7.3.3. (15,35), que foi bastante positivo.

Como justificativa desse resultado, o quociente da execução orçamentária (subitem 7.2.1.), extraído do balanço financeiro, sendo positivo em aproximadamente 13%, explica em boa medida o resultado positivo das variações patrimoniais.

O quociente do resultado das variações na parte permanente (subitem 7.4.5.), também contribui para explicar o bom resultado patrimonial da unidade no exercício. Contudo, o quociente de Mutação Patrimonial Ativa explicitou possíveis erros na contabilização da unidade, especialmente nos registros que envolvem as despesas de capital. Desta forma, faz-se necessária uma análise criteriosa para avaliar os grupos de contas envolvidos neste indicador.

Assim, de acordo com a análise desses quocientes, exceto pela ressalva no parágrafo anterior, conclui-se pela boa situação patrimonial da unidade.

## CONCLUSÃO

O presente trabalho trata da utilização da análise de demonstrativos contábeis aplicada às tomadas de contas, sob um ponto de vista prático e real.

As abordagens iniciais quanto à sistemática de contas e a inclusão da contabilidade pública como um instrumento de controle foram os primeiros passos rumo à consecução dos objetivos propostos. No entanto, estes modelos conceituais já tiveram sua aplicabilidade respeitada na sistemática atual de análise, conforme apresentada no tópico 4. do presente trabalho, logo após serem avaliados os aspectos contábeis típicos da administração federal direta.

Tais regras conceituais refletem a maneira como os dados contábeis devem ser dispostos nas tomadas de contas, de forma a facilitar a interpretação, por meio de critérios padronizados. Portanto, é de vital importância o conhecimento dessas regras conceituais para realizar, de forma plena, a análise contábil sugerida.

Após a análise conceitual, voltou-se o foco para o desenvolvimento dos indicadores, buscando referência na escassa bibliografia desenvolvida por um restrito número de autores nacionais. Por meio desse material foi possível identificar e adaptar indicadores válidos e que realmente trariam benefícios quando aplicados aos demonstrativos exigidos pela Lei n.º 4.320/64, enriquecendo a análise da gestão.

Desenvolveu-se, após isso, um estudo analítico a partir de uma unidade gestora dotada de recursos orçamentários e financeiros, sobre cujas demonstrações contábeis foi feita a análise propriamente dita da gestão de tal unidade, com o uso do material desenvolvido. A partir desse estudo, foi possível identificar pontos importantes na gestão da unidade, mensurando critérios relevantes como a liquidez e o nível de endividamento. Além disso, alguns quocientes apontam para a necessidade de uma análise mais minuciosa, aprofundando a investigação das transações efetuadas.

Por fim, o estudo demonstra o valor da análise contábil quando corretamente utilizada para instrumento de controle, enriquecendo a análise da gestão das unidades e principalmente, contribuindo para o correto julgamento da regularidade das contas públicas.

## **BIBLIOGRAFIA REFERENTE**

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. São Paulo: Atlas, 2002.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 1995.

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e Análise de Balanços: Um Enfoque Econômico-financeiro**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa TCU nº 47, de 27 de outubro de 2004**. Estabelece normas de organização e apresentação de processos de tomada e prestação de contas. Brasília, Tribunal de Contas da União, 2004.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 4.320, de 17 de Março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 6.404, de 15 de Dezembro de 1976**. Dispõe sobre as sociedades anônimas. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 8.443, de 16 de Julho de 1992**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro. **Manual SIAFI: sistema integrado de administração financeira do governo federal**. Brasília, Secretaria do Tesouro Nacional, 2006.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC n.º 686, de 14 de dezembro de 1990**. Dispõe sobre a estruturação das demonstrações contábeis (com alterações). Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Regimento Interno do Tribunal de Contas da União**. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>.

BTCU ESPECIAL, Brasília, Ano n. 5 p. 1-129 31/mar. 2004 – **Manual de Instrução de Processos de Tomada e Prestação de Contas**.

CASTRO, Domingos Poubel de, e GARCIA, Leice Maria. **Contabilidade Pública no Governo Federal: guia para reformulação do ensino e implantação da lógica do SIAFI nos governos municipais e estaduais com utilização do excel**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Rural**. São Paulo: Atlas, 1998.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 2002.

D'ÁURIA, Francisco. **Primeiros princípios de contabilidade pura**. Universidade de São Paulo, 1949.

- FERRARI, Ed Luiz. **Contabilidade Geral**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2003.
- FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de Balanços**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- KOHAMA, Heilio. **Balanços Públicos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MACHADO JÚNIOR, José Teixeira e REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 Comentada**. 28ª ed. Rio de Janeiro, RJ. Ibam, 1998.
- MARION, José Carlos. **Análise das Demonstrações Contábeis – Contabilidade Empresarial**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- \_\_\_\_\_. **Contabilidade Rural**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- MATARAZZO, Dante C. **Análise Financeira de Balanços: Abordagem Básica e Gerencial**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MATIAS, Alberto B. e CAMPELLO, Carlos A. G. B. **Administração financeira municipal**. São Paulo: Atlas, 2000.
- MOTA, Francisco Glauber Lima. **Consolidação de Balanços Públicos: Análise Empírica da Conformidade Balanços Estaduais – União no Ano de 2003**. Brasília: UnB, 2004.
- \_\_\_\_\_. **Contabilidade aplicada à Administração Pública**. 5. ed. Brasília: Vestcon, 2001.
- \_\_\_\_\_. **Curso Básico de Contabilidade Pública**. 1. ed. Brasília: Francisco Glauber Lima Mota, 2005.
- NETO, Orion Augusto Platt. **Contas dos Governos Municipais**. Gazeta Mercantil, Caderno Região Sul n.º 1.407, mar. 2002.
- REIS, Arnaldo Carlos de Rezende. **Demonstrações Contábeis: estrutura e análise**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1996.