

Autorização

Autorizo a divulgação do texto completo no sítio da Câmara dos Deputados e do Tribunal de Contas da União e a reprodução total ou parcial, exclusivamente para fins acadêmicos e científicos.

Assinatura _____

Data: 16 de julho de 2007.

Campos, Cleber Silva

Informações Contábeis do Setor Público: Estudo de Caso do Balanço Financeiro da União / Cleber Silva Campos. Brasília : 2007.
80 f.

Monografia – Curso de Especialização em Orçamento Público – Câmara dos Deputados/Tribunal de Contas da União, 2007.

1. Balanço Financeiro da União, Brasil. 2. Contabilidade Pública, Brasil. 3. Lei 4.320/1964. 4. Demonstração da informação contábil. 5. Finanças públicas.

**INFORMAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO:
ESTUDO DE CASO DO BALANÇO FINANCEIRO DA
UNIÃO.**

Monografia – Curso de Especialização em Orçamento Público do Instituto Serzedello Corrêa e do Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento da Câmara dos Deputados – 2º Semestre de 2007.

Aluno: Cleber Silva Campos

Banca Examinadora

Orientador: Professor Mestre Laércio Mendes Vieira.

Examinador: Especialista Geovani Ferreira de Oliveira

Brasília, 16 de julho de 2007.

Agradecimentos

Ao Tribunal de Contas da União e ao Instituto Serzedello Corrêa, por terem proporcionado a oportunidade de realizar este curso.

Ao orientador pelo acompanhamento e revisões na conclusão deste trabalho.

Aos professores do Curso de Pós-graduação em Orçamento Público pelos conhecimentos compartilhados.

Aos colegas do Curso de Pós-graduação em Orçamento Público pelo apoio mútuo.

Resumo

A monografia estuda o caso da confecção do Balanço Financeiro da União com o objetivo de avaliar se, na demonstração dos fluxos financeiros, a peça atende aos objetivos da Lei nº 4.320/64 e dos referenciais teóricos essenciais à divulgação contábil. Para dar suporte às conclusões, discorre-se inicialmente sobre aspectos teóricos relevantes que devem ser observados na divulgação das informações contábeis. Na abordagem do objeto do estudo de caso, o trabalho situa o Balanço Financeiro dentro do sistema de demonstrações contábeis do setor público, apresenta a fundamentação legal de sua criação e descreve a organização das contas e valores que compõem a demonstração financeira elaborada para o exercício de 2006 pela União. Da comparação entre a prática Federal e os padrões legais e teóricos, conclui-se que o Balanço Financeiro da União não fornece informações úteis, relevantes e fidedignas na representação da realidade financeira da entidade, principalmente por conta da forma como a União estrutura a demonstração no âmbito Federal. Para sanar os problemas verificados, sugerem-se ajustes necessários para que o Balanço Financeiro represente de forma adequada a realidade da movimentação das disponibilidades, afim de que sua informação se torne apta à prestação das contas públicas e à tomada de decisões dos usuários.

PALAVRAS-CHAVE

Balanço Financeiro da União – Brasil, Contabilidade Pública – Brasil, Lei 4.320/1964, Demonstração da informação contábil, Finanças públicas.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Ilustração 1 – Modelo do Balanço Financeiro da Lei 4.320/64, com fluxo contábil	26
Ilustração 2 – Apuração da receita recolhida em 2006	31
Ilustração 3 – Contabilização da emissão de títulos do Tesouro Nacional sem financeiro .	32
Ilustração 4 – Contabilização do recebimento de dividendos com emissão de título	33
Ilustração 5 – Conversão de depósito de terceiros em renda da União	33
Ilustração 6 – Comparação do Balanço Financeiro da União com as informações do Siafi em 2006	34
Ilustração 7 – Apuração da despesa paga em 2006	35
Ilustração 8 – Execução e pagamento da despesa orçamentária de 2006	36
Ilustração 9 – Disposição do Ativo e Passivo Financeiros no Balanço Financeiro da União	40
Ilustração 10 – Técnica de cálculo dos Ingressos e Dispêndios Extra-orçamentários	41
Ilustração 11 – Exemplo do Balanço Financeiro conforme técnica adotada pela União	41
Ilustração 12 – Análise do resultado financeiro do exercício	42
Ilustração 13 – Técnica de apuração dos Ingressos e Dispêndios Extra-orçamentários no método direto	42
Ilustração 14 – Ativos e Passivos Financeiros sem saldos iniciais e finais e com movimentações no período	43
Ilustração 15 – Ativos e Passivos Financeiros com saldos iniciais e finais e sem movimentação no período	43
Ilustração 16 – Exemplos de Ativos e Passivos Financeiros no Siafi em 2006	44
Ilustração 17 – Disposição dos valores no Balanço Financeiro da União em 2006	44
Ilustração 18 – Balanço Financeiro com a técnica de apuração direta	45
Ilustração 19 – Técnicas de lançamento de estorno para retificar lançamento incorreto	46
Ilustração 20 – Balanço Financeiro considerando o estorno na técnica contábil tradicional	46
Ilustração 21 – Balanço Financeiro considerando o estorno na técnica do Siafi	47
Ilustração 22 – Disposição e valores dos Restos a Pagar Não Processados no Balanço Financeiro da União em 2006	48
Ilustração 23 – Disposição proposta para os Restos a Pagar Não Processados	49
Ilustração 24 – Valores reais dos Restos a Pagar em 2006, extraídos do Siafi	51
Ilustração 25 – Entrada da disponibilidade por meio do agente financeiro Banco do Brasil	54
Ilustração 26 – Transferência financeira à UG executora X	55
Ilustração 27 – Pagamento de despesa pela UG executora X	55
Ilustração 28 – Balanço Financeiro da União em 2006	68
Ilustração 29 – Balanço Financeiro com ajustes propostos	69

LISTA DE SIGLAS

- AICPA** – *American Institute of Certified Public Accountants*
- BALANSINT** – Consulta Balanço Sintético por Órgão
- BGU** – Balanço Geral da União
- CEF** – Caixa Econômica Federal
- CFC** – Conselho Federal de Contabilidade
- CODIV** – Coordenação-geral de Controle da Dívida Pública
- COFIN** – Coordenação-geral de Programação Financeira
- CONGERAREL** – Consulta Parâmetros para Geração de Relatórios
- CONMANMF** – Consulta Manual do Ministério da Fazenda
- COREF** – Coordenação-geral de Responsabilidades Financeiras e Haveres Mobiliários
- CVM** – Comissão de Valores Mobiliários
- DFC** – Demonstração de Fluxo de Caixa
- FASB** – *Financial Accounting Standards Board*
- IASC** – *International Accounting Standards Committee*
- IFAC** – *International Federation of Accountants*
- INSS** – Instituto Nacional do Seguro Social
- LRF** – Lei de Responsabilidade Fiscal
- NBC** – Normas Brasileiras de Contabilidade
- NBC T** – Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnica
- NIC** – Normas Internacionais de Contabilidade
- NICSP** – Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público
- SIAFI** – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
- STN** – Secretaria do Tesouro Nacional
- TCU** – Tribunal de Contas da União
- UG** – Unidade Gestora

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 DESCRIÇÃO DO PROJETO DE PESQUISA E DA METODOLOGIA UTILIZADA	11
2.1 Relevância do tema	11
2.2 Problema de pesquisa	12
2.3 Escopo	13
2.4 Metodologia	14
3 ASPECTOS RELEVANTES DA DIVULGAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS	15
3.1 Objetivos da divulgação contábil	15
3.2 Características qualitativas da divulgação contábil	16
3.3 Níveis e padrões da divulgação contábil	18
3.4 Usuários da informação contábil	19
4 ANÁLISE DO BALANÇO FINANCEIRO COMO INSTRUMENTO DE DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS	22
4.1 Demonstrações contábeis como instrumentos de divulgação de informações do setor público	22
4.2 O Balanço Financeiro e as normas de demonstração da disponibilidade adotadas no Brasil	22
4.2.1 O Balanço Financeiro segundo a Lei 4.320/64	25
4.2.2 O Balanço Financeiro segundo a prática Federal – exercício de 2006	28
4.2.2.1 Recursos orçamentários	30
4.2.2.1.1 Receitas orçamentárias	31
4.2.2.1.2 Despesas orçamentárias	34
4.2.2.1.3 Transferências financeiras recebidas e concedidas	37
4.2.2.2 Recursos extra-orçamentários	39
4.2.2.2.1 Método de apuração e análise dos recursos extra-orçamentários – Valores em Circulação, Valores a Classificar, Valores Pendentes a Curto Prazo, Depósitos e	

Obrigações em Circulação	40
4.2.2.2.2 Método de apuração dos demais recursos extra-orçamentários – Receitas Extra-orçamentárias, Despesas Extra-orçamentárias e Ajustes de Direitos e Obrigações	52
4.2.2.3 Disponibilidade do início e do final do exercício	54
4.2.2.4 Consolidação das demonstrações financeiras	57
4.2.3 Comparação da prática Federal com a legislação e a teoria	59
4.2.3.1 Comparação da prática Federal com a norma	60
4.2.3.2 Comparação da prática Federal com os aspectos teóricos	64
4.2.3.3 Conclusões finais	67
5 UMA PROPOSTA DE MODELO DO BALANÇO FINANCEIRO DA UNIÃO	68
5.1 Considerações adicionais	72
6 CONCLUSÃO	75
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	78

1 Introdução

O objetivo da divulgação das informações contábil-financeiras é fornecer informação útil e relevante aos usuários para auxiliá-los na tomada de decisões. Na esfera governamental esse procedimento ganha relevância posto que se consuma em um dos instrumentos de *accountability* de que os administradores públicos dispõem para a prestação de contas das suas atividades e da utilização dos recursos públicos pelos quais respondem.

Porém, a informação divulgada só trará benefício se for capaz de medir a riqueza gerada e for compreensível ao usuário. Neste sentido, este trabalho busca responder se esses objetivos são alcançados no âmbito das informações financeiras do setor público.

Para isso foi escolhido como parâmetro de pesquisa para responder às questões o Balanço Financeiro da União, dentre os balanços contábeis instituídos pela Lei 4.320/64. Este demonstrativo tem a função de evidenciar a movimentação financeira da entidade pública, funcionando como uma Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC), adaptada às necessidades e à natureza das atividades do setor público.

Objetiva-se responder se os valores dispostos no Balanço traduzem as informações contábeis de forma simples e prática, balizadas nas questões teóricas e de acordo com os objetivos da Lei 4.320/64. Ao mesmo tempo será respondido se, na demonstração do fluxo dos recursos financeiros orçamentários e extra-orçamentários, a organização do Balanço Financeiro da União propicia o exercício efetivo da gestão, controle e transparência da gestão dos recursos públicos.

Antes, porém, de se adentrar no estudo de caso do Balanço Financeiro, serão apresentadas sucintamente as características do projeto de pesquisa no Capítulo seguinte. A intenção é fornecer noções sobre a relevância do assunto objeto de estudo, com a justificativa da pesquisa, uma breve revisão bibliográfica e a relevância social do tema. Em seguida são apresentados o problema central da pesquisa, o escopo do trabalho e a metodologia utilizada.

Iniciando o estudo do tema, o Capítulo 3 apresentará um apanhado geral da teoria contábil aplicada direta ou indiretamente à divulgação das informações financeiras. Por se caracterizar em um conjunto de princípios lógicos e subjacentes que sistematizam as questões práticas, bem como em referencial conceitual para a avaliação e compreensão das práticas contábeis existentes, a teoria servirá de base para se verificar o nível de aderência da demonstração financeira aos aspectos teóricos.

O Capítulo 4 é o ponto central do trabalho, no qual será analisado o Balanço Financeiro como instrumento de divulgação de informações contábeis. A primeira das duas

seções em que ele se divide identificará as demonstrações contábeis dentro do sistema de divulgação financeira do setor público. A seção seguinte analisará o fundamento legal do demonstrativo e descreverá as características e a organização do demonstrativo no âmbito do Governo Federal, para então se fazer a análise do nível de aderência do Balanço divulgado pela União às normas federais e às questões teóricas que devem orientar o desenvolvimento de novos procedimentos e a correção das práticas contábeis existentes. Nesta seção recorreu-se à bibliografia e à legislação aplicadas ao assunto. Para o entendimento do Balanço Financeiro da União, as informações foram obtidas basicamente dos manuais técnicos, transações específicas e outras consultas do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) no exercício de 2006.

Após a análise do demonstrativo, o Capítulo 5 proporrá adaptações nos valores e na organização dos títulos do Balanço Financeiro da União para que ele se molde aos propósitos legais e teóricos.

Por fim, o Capítulo 6 apresentará a síntese sobre o tema estudado e a conclusão de que o Balanço precisa ser reformulado para que se aproxime dos objetivos da Lei 4.320/64 e das características teóricas essenciais à divulgação das informações contábeis.

2 Descrição do projeto de pesquisa e da metodologia utilizada

Antes de se iniciar o estudo das divulgações financeiras e, mais especificamente, a análise do Balanço Financeiro da União no contexto das demonstrações contábeis do setor público, serão apresentadas as principais questões do projeto de pesquisa, para que se tenham noções sobre a relevância do tema investigado, o problema de pesquisa formulado, o escopo do trabalho e a metodologia utilizada.

2.1 Relevância do tema

A contabilidade pública tem por fim evidenciar em seus registros os fatos ligados à administração orçamentária, financeira e patrimonial, que devem ser refletidos nas demonstrações que cabe à Administração Pública preparar.

Mais do que um instrumento de tomada de decisões e de controle da gestão pública, a informação contábil divulgada por meio dos seus balanços se constitui em um dos instrumentos de transparência de que dispõe a Administração Pública para prestar contas à sociedade no uso dos recursos públicos.

Para reforçar essa função e assegurar o controle social, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) determina a disponibilidade das contas do Chefe do Poder Executivo – nas quais se incluem as demonstrações contábeis – em local público para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

O tema torna-se mais relevante ao se constatar que, segundo Iudícibus (2004), os usuários externos da informação contábil em geral estão mais interessados no fluxo de caixa que a entidade poderá gerar do que no fluxo de riquezas do período encerrado.

Porém, tão importante quanto divulgar, é disponibilizar informações contábeis que sejam compreensíveis, relevantes e úteis. A demonstração contábil deve prover o usuário de informações para a tomada de decisões ou, ao menos, deve dar-lhe conhecimento da forma como os recursos postos à sua disposição foram empregados.

Os números apresentados devem permitir que se mensurem os resultados orçamentário, financeiro, econômico e patrimonial, numa linguagem adequada à capacidade de compreensão do usuário a que se destina. Porém, não é o que se verifica nas informações divulgadas no Balanço Financeiro da União.

A pesquisa se justifica, portanto, pela constatação de que as informações sobre os fluxos financeiros da União divulgadas no seu Balanço Financeiro não atendem aos

aspectos legais e qualitativos essenciais à divulgação da informação. Como resultado, o demonstrativo disponibilizado tem se configurado em peça contábil sem utilidade para as tomadas de decisões e transparência das contas públicas.

A bibliografia sobre Contabilidade Pública é vasta, porém os autores se limitam a descrever a função do demonstrativo, explicando de forma didática e concisa os artigos da Lei 4.320/64 relacionados ao Balanço Financeiro. No sistema Siafi, fonte principal de informações para subsidiar o trabalho, encontram-se as informações práticas sobre a sistemática de estruturação do Balanço e sobre as contas contábeis e os valores que o compõem. Serão usados também exemplos de lançamentos contábeis para fundamentar as conclusões da pesquisa.

A relevância social do tema se reflete na importância de se divulgar o uso dos recursos financeiros. É preciso que a Administração Pública esteja munida de informações relevantes e de qualidade para o exercício do controle dos seus próprios atos, e para que o gestor público, os órgãos de controle da Administração Pública, os cidadãos, as instituições da sociedade e os demais usuários interpretem e utilizem as informações sobre os fluxos dos recursos federais de forma adequada e eficiente conforme com suas necessidades.

2.2 Problema de pesquisa

O problema consiste em responder se o demonstrativo atende aos aspectos teóricos da divulgação contábil e aos objetivos da legislação correlata, elementos essenciais para que se produzam informações úteis e práticas para a transparência das contas públicas e tomada de decisões do usuário. Para isso, o trabalho se propõe a descrever e analisar a forma como os títulos e valores do Balanço Financeiro se organizam na apresentação do fluxo dos recursos financeiros.

2.3 Escopo

A pesquisa testará a aderência do Balanço Financeiro da União aos objetivos da Lei 4.320/64 e aos requisitos qualitativos de informações contábeis, para certificar a utilidade e relevância de suas informações.

Dentre os balanços contábeis instituídos pela Lei 4.320/64, percebe-se que o Balanço Financeiro da União é um demonstrativo de entendimento e interpretação complexa.

O trabalho se restringirá à análise da organização do Balanço Financeiro e, se necessário, à proposição de ajustes dos seus títulos e números. Não se propõe a avaliar o nível de conhecimento dos usuários internos e externos e o nível de utilização do demonstrativo pelos gestores e administradores públicos, por exemplo, para controle dos atos, fiscalização e tomada de decisões. Para isso teria que se recorrer a questionários e entrevistas.

Porém, o Relatório do Poder Executivo na elaboração do Balanço Geral da União (BGU) de 2006 e o Relatório das Contas do Governo da República de 2006, elaborado pelo Tribunal de Contas da União (TCU) para fundamentação do Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República que é julgado pelo Congresso Nacional, dão noção da utilização das informações do Balanço Financeiro no âmbito de determinados órgãos públicos.

Verifica-se que, na análise do demonstrativo, o relatório do BGU discorre brevemente sobre as funções dos principais títulos do Balanço e faz análise vertical dos números em relação ao total ou ao grupo a que pertencem. No âmbito do TCU, a análise é mais sucinta e praticamente destaca pontos relevantes apontados no Relatório do BGU, para concluir que o Balanço expressa o resultado da gestão financeira, com ressalvas sobre a consolidação do Balanço e sobre divergências de valores de títulos afins entre os demais demonstrativos. É este o parecer que segue ao Congresso Nacional para julgamento das contas.

Destaca-se, no entanto, que as análises dos relatórios se basearam nos números extra-orçamentários, que, como se verá no trabalho, não representam o efetivo movimento financeiro, e nos números das receitas e despesas **executadas**, quando o correto seriam os valores **recebidos** e **pagos**. Conseqüentemente, o BGU e o Parecer Prévio do TCU se fundamentaram em valores que não refletem a realidade dos fluxos de ingressos e dispêndios sob a ótica do movimento de caixa. Logo, é julgado e apresentado à sociedade um demonstrativo com valores impróprios que não passaram, desde a origem da confecção do Balanço, por análise criteriosa dos órgãos responsáveis.

É por meio da análise do Balanço Financeiro Federal à luz da legislação e da teoria contábil que o trabalho pretende contribuir com a reavaliação dos números e a reorganização dos títulos, para que o demonstrativo exerça a função de informar de forma transparente, simples e fidedigna o fluxo dos recursos financeiros.

2.4 Metodologia

Será estudado o caso da confecção do Balanço Financeiro para responder se a demonstração fornece informações úteis, fidedignas e relevantes para o usuário. A pesquisa é predominantemente descritiva, uma vez que explora as situações reais do Balanço da União de 2006 com o intuito de detalhar o problema e a hipótese que se quer demonstrar.

São utilizadas fontes secundárias para coleta de dados que viabilizem a realização da pesquisa. Para subsidiar a pesquisa, recorreu-se à pesquisa bibliográfica, para colher informações e conhecimentos teóricos acerca do tema, e à pesquisa documental, para se conhecerem as fórmulas e os critérios de cálculos na formação dos valores do Balanço.

3 Aspectos relevantes da divulgação das informações contábeis

A expressão “divulgação contábil” significa dar conhecimento da informação contábil por intermédio das demonstrações financeiras e de outros meios complementares que formam o sistema de divulgação de maior amplitude.

Iudicibus (2004, p. 129) considera a evidenciação um compromisso inalienável da Contabilidade com seus usuários e com os seus próprios objetivos. A sua essência é apresentar informação qualitativa e quantitativa de maneira ordenada a fim de propiciar uma base adequada de informação ao usuário.

A função do sistema de divulgação financeira é disponibilizar informação útil para que o usuário tenha conhecimento das atividades e ainda tomem decisões a respeito da entidade. Para que a divulgação seja apropriada, deve-se conhecer o seu destinatário, a finalidade da informação e o que será divulgado. A utilidade da informação é determinada também pelo método (como) e pela oportunidade (quando) da divulgação da informação.

Como será visto adiante, para ampliar a sua utilidade, a informação deve ser relevante e compreensível. A gama de informações deve abranger, dentre outros fatores, os recursos econômicos da entidade, os direitos sobre eles, as obrigações para com terceiros, os efeitos de transações e os fatos que alterem o curso de seus recursos.

A seguir, serão apresentadas qualidades da divulgação das informações financeiras consideradas pela teoria da Contabilidade, que serão úteis ao andamento e à conclusão do trabalho. Primeiramente serão tratados os objetivos e as características qualitativas das divulgações, dois dos elementos do Referencial Conceitual para a Contabilidade e para a divulgação de informações financeiras proposto pelo comitê que define os padrões contábeis norte-americanos, o *Financial Accounting Standards Board (FASB)*, e que têm servido de padrão para as divulgações financeiras aos usuários. No final serão considerados os diversos níveis de divulgação da informação contábil e os usuários a que se destinam as informações.

3.1 Objetivos da divulgação contábil

De acordo com o *FASB*, os objetivos da divulgação decorrem das necessidades dos usuários da informação. Tais necessidades estão intimamente relacionadas com a natureza das atividades econômicas e das decisões a serem tomadas.

Os objetivos da divulgação não são estáticos, eles foram evoluindo de acordo com os avanços da ciência contábil. Em um primeiro momento, as discussões teóricas focalizavam o nível sintático, concentrando-se no processo de coleta de dados e na estruturação das demonstrações financeiras.

Mais adiante, os objetivos avançaram para o nível semântico. Nesta escala, o processo de registro e demonstração deu lugar à interpretação da informação contábil, com o objetivo de medir a riqueza econômica e divulgar as suas variações num determinado período no âmbito da entidade.

Atualmente se dá mais ênfase ao caráter pragmático da informação. Neste enfoque, busca-se informação útil e compreensível para quem quer que se proponha à tomada de decisões racionais. Mas para focalizar o usuário da informação, há que se ter respondido antes: quais usuários devem ser considerados; quais os objetivos gerais desses usuários, para que sejam geradas demonstrações de finalidades genéricas para atender às exigências do maior número de interessados; quais os objetivos da administração e sua responsabilidade na publicação das informações, para que se estabeleça um equilíbrio entre o direito de o usuário ser informado e o direito do fornecedor de proteger a privacidade.

3.2 Características qualitativas da divulgação contábil

A teoria contábil considera as características qualitativas como propriedades da informação que são necessárias para torná-la útil. As características podem ser específicas para os usuários e específicas para as decisões. Porém, a mensuração dos benefícios e custos da divulgação é uma restrição geral a ser considerada, que permeia essas duas características.

A compreensibilidade da informação depende da natureza do usuário, natureza essa que é fator determinante para a decisão sobre a forma como a informação deve ser divulgada.

A confiabilidade, a relevância, a comparabilidade e a materialidade da informação são específicas das tomadas de decisões, já que são características desejadas por todos os usuários, não importa a natureza destes.

Para Hendriksen e Breda (2007), as características qualitativas podem ser distinguidas conforme o seguinte:

- a) compreensibilidade – “as informações devem ser compreensíveis aos que possuem uma noção razoável dos negócios e das atividades econômicas e estejam dispostos a estudar as

informações com diligência razoável.” (FASB, 1970, *apud* HENDRIKSEN e BREDÁ, 2007, p. 93);

- b) relevância – pressupõe a divulgação de toda informação que:
- seja oportuna, devendo estar disponível antes que perca sua capacidade de influenciar a decisão;
 - tenha valor preditivo, que é a utilidade de se preverem os resultados de eventos passados, presentes ou futuros;
 - possua valor como *feedback*, que é a característica de confirmar ou corrigir expectativas anteriores;
- c) confiabilidade – qualidade que garante à informação:
- fidelidade de apresentação, em que se deve guardar correspondência ou concordância entre a medida e os fenômenos que visa representar;
 - verificabilidade, quando se possui evidência objetiva ou pode ser corroborada pelo consenso subjetivo de especialistas qualificados para sustentá-la. Com exceção dos especialistas, a informação deve ser livre de avaliação subjetiva e viés pessoal na representação pela entidade;
 - neutralidade, para não haver tendência na direção de uma medida e de um resultado predeterminado;
- d) comparabilidade – associa-se à relevância e à confiabilidade como utilidade da informação que permite aos usuários compararem os dados entre datas diferentes ou entre entidades, e depende de dois aspectos:
- uniformidade de procedimentos, em que eventos iguais são representados de maneira idêntica;
 - consistência, que se refere ao uso dos mesmos procedimentos contábeis de um período a outro e ao uso de conceitos e procedimentos de mensuração semelhantes para itens afins nas demonstrações financeiras;
- e) materialidade – característica de a informação divulgada influenciar o julgamento de uma pessoa razoável ou, ainda, qualidade de se impor limitações ao que deve ser divulgado tendo em vista a qualidade das tomadas de decisões.

Os autores consideram, por fim, que os benefícios da informação disponibilizada devem superar o seu custo, ou que deve haver ao menos um equilíbrio entre ambos, pois a informação representará um problema se apresentar custo suportado por muitos em benefício de poucos.

Alinhado com as lições dos autores supracitados, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou a Norma Brasileira de Contabilidade – Técnica nº **NBC T 1 – Das Características da Informação Contábil**, com o fim de propiciar aos usuários das informações base segura às suas decisões, possibilitando-lhes a compreensão do estado em que se encontra a entidade, seu desempenho, sua evolução, riscos e oportunidades que oferece.

Para garantir que a informação divulgada seja veraz e equitativa, o CFC considera que ela deve se revestir nos atributos da confiabilidade, tempestividade, compreensibilidade e comparabilidade. Segundo o Conselho, a informação divulgada deve se fundamentar na veracidade, completeza e pertinência do seu conteúdo. Deve chegar ao conhecimento do usuário em tempo hábil para que seja usada de acordo com os seus fins. Deve ser clara e objetiva e, finalmente, há que possibilitar ao usuário o conhecimento da evolução de determinada informação ao longo do tempo ou no momento dado, seja numa mesma entidade ou em diversas entidades.

3.3 Níveis e padrões da divulgação contábil

Há diversas formas e métodos pelos quais os administradores podem divulgar a informação aos usuários. Dentre os níveis de divulgação financeira, a informação se fará presente nas demonstrações contábil e nos materiais que as acompanham.

O fato de a demonstração financeira ser elaborada a partir de reconhecimento e mensuração de fatos contábeis é o que a diferencia dos demais instrumentos de informação financeira. As demais formas de divulgação são úteis para veicular informações complementares no processo de divulgação das informações aos usuários.

De acordo com o *International Accounting Standards Committee (IASC)*¹ (1975, *apud* HENDRIKSEN e BREDÁ, 2007, p. 514), “as demonstrações financeiras devem ser claras e compreensíveis”. O comitê de padrões contábeis internacionais considera ainda que, se for a intenção dar o completo entendimento das informações divulgadas, devem-se divulgar em instrumentos complementares as políticas contábeis mais importantes em que se baseiam as demonstrações financeiras.

¹ O IASC é um comitê de pronunciamentos contábeis internacionais criado em 1973 pelos organismos profissionais de contabilidade de 10 países, com o objetivo de formular e publicar de forma totalmente independente um novo padrão de normas contábeis internacionais que possa ser universalmente aceito no mundo.

Deve haver divulgação suficiente de informação. Deve ser divulgado ainda o modo como os números contábeis são medidos e calculados, para permitir a comparabilidade de resultados. Enfim, “os demonstrativos contábeis devem evidenciar o que for necessário a fim de não torná-los enganosos” (AICPA², 1961, *apud* IUDÍCIBUS, 2004, p. 123).

O tipo e a quantidade de informação têm de estar afinados com as necessidades e o nível de conhecimento do seu destinatário. Além disso, o padrão de informação considerado mais desejável deve envolver a divulgação adequada, justa e completa.

A divulgação adequada pressupõe um volume mínimo de informações para evitar demonstrações sucintas, pois “ocultar e resumir demais informações é tão prejudicial quanto o excesso” (IUDÍCIBUS, 2004, p. 129). A divulgação justa refere-se ao tratamento equitativo de todos os leitores, e a completa requer a apresentação de toda informação relevante. Segundo Iudícibus (2004, p. 124), a informação que não for relevante deve ser omitida a fim de tornar os demonstrativos significativos e possíveis de serem entendidos plenamente.

3.4 Usuários da informação contábil

Para Iudícibus (2004), a evidenciação está intimamente ligada às necessidades informativas dos usuários e deve garantir informações diferenciadas para os vários tipos de leitores. Segundo o autor, é preciso antes saber quem está interpretando os demonstrativos e traçar um perfil do leitor médio, para que a evidenciação seja adequada ao nível de entendimento do leitor a que se destina.

Na contabilidade empresarial, são usuários da informação os administradores e diretores, que decidem os interesses dos proprietários e acionistas a partir de dados que indiquem como foram usados os recursos disponíveis. Os acionistas, investidores e credores que tomarão decisões a respeito de investimentos e empréstimos à entidade são tidos como usuários externos.

Esses são tradicionalmente vistos como os principais grupos beneficiados das divulgações financeiras posto que possuem interesses bem definidos na análise da peça financeira. Incluem-se ainda entre os grupos de interessados pela divulgação financeira os fornecedores, funcionários, órgãos governamentais, intermediários da informação (consultores, analistas financeiros e de classificação de risco), autoridades reguladoras

² AICPA é a sigla de American Institute of Certified Public Accountants, uma organização profissional voltada para os contadores públicos certificados nos Estados Unidos da América.

(Congresso Nacional, Conselhos da Classe), auditores e quaisquer outros que tenham interesse na informação.

Mas quando o fornecedor das informações é a entidade governamental, quem são os destinatários delas? Primeiro deve-se levar em conta a natureza dos dados divulgados e do divulgador. Como a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são entidades cujas atividades não visam ao lucro, mas objetivam o bem-estar comum da sociedade, suas informações têm a característica primordial de prestar contas no uso dos recursos obtidos por meio de tributos, de empréstimos e outras fontes para alcançar seu fim.

Com o advento da LRF, consideram-se os principais destinatários da informação contábil do setor público os cidadãos e as instituições da sociedade. Segundo o art. 49, estes poderão consultar e apreciar as contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo, que ficarão disponíveis no Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração.

Como instrumento de transparência da gestão fiscal, as demonstrações contábeis interessam ainda aos órgãos de controle da Administração Pública, como os órgãos do sistema de controle interno, o Poder Legislativo de cada unidade da federal e os tribunais de contas. Mas na função de divulgar informação gerencial útil para tomadas de decisões, as demonstrações contábeis também alcançam os administradores e gestores públicos para controle e acompanhamento dos seus atos, os investidores, os credores e os que possuem relação contratual com o Estado, para citar alguns.

As próprias unidades da federação se interessam mutuamente pelas informações de seus pares. Os Municípios e os Estados podem se interessar pelas informações da União, no que se refere à repartição de receitas de impostos e informações sobre o Fundo de Participação dos Municípios e dos Estados. E à União interessam informações dos Estados e Municípios sobre certos limites de execução financeira determinados pela Constituição Federal e LRF, por exemplo.

Enfim, qualquer que seja a natureza da atividade da entidade contábil, as informações devem estar disponíveis a todos aqueles que tenham algum interesse nelas, para evitar que informações privadas, privilegiadas e principalmente de interesse público se concentrem nas mãos de algum grupo restrito.

Discutidas as questões teóricas sobre as divulgações financeiras, o Capítulo seguinte envolverá questões práticas do Balanço Financeiro do setor público instituído pela Lei 4.320/64. Serão apresentados o Balanço idealizado pela Lei e aquele elaborado na prática

pela União para o exercício de 2006, para que se avalie a sua aderência aos objetivos legais e teóricos.

4 Análise do Balanço Financeiro como instrumento de divulgação de informações contábeis

4.1 Demonstrações contábeis como instrumentos de divulgação de informações do setor público

É função das demonstrações contábeis representar de maneira fidedigna e oportuna as situações econômica, financeira e patrimonial da entidade que as divulga. No âmbito do setor público, ganham relevância também os fatos ligados à administração orçamentária.

Tendo em vista as situações apresentadas no parágrafo anterior, no caso brasileiro as demonstrações contábeis concebidas para divulgar os resultados gerais do exercício são o Balanço Orçamentário, o Balanço Financeiro, o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Variações Patrimoniais, conforme estruturas dispostas na Lei 4.320/64.

Numa visão mais ampla, o sistema de divulgação contábil contempla ainda, conforme a Lei, outros demonstrativos e comparativos complementares destinados a demonstrar com detalhes as discriminações necessárias ao esclarecimento do conteúdo dos Balanços.

A LRF também exigiu a divulgação de informações financeiras relacionadas à responsabilidade na gestão fiscal do administrador público por meio do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal.

Porém, a despeito da multiplicidade de demonstrações contábeis, quadros demonstrativos comparativos e relatórios financeiros que o administrador público está sujeito a preparar, este trabalho concentrará as análises e ressalvas no Balanço Financeiro, pelas razões motivadas no Capítulo 2.

4.2 O Balanço Financeiro e as normas de demonstração da disponibilidade adotadas no Brasil

O Balanço Financeiro é o demonstrativo concebido para atender às peculiaridades da contabilidade da Administração Pública na demonstração do fluxo de disponibilidade financeira. Ele é um equivalente da Demonstração de Fluxos de Caixa (DFC) utilizada na contabilidade empresarial.

Enquanto a elaboração da DFC admite os métodos direto e indireto de apuração do fluxo dos recursos, na Administração Pública infere-se pela leitura da Lei

4.320/64 que fundamenta que o fluxo financeiro seja apresentado por recebimentos e pagamentos apurados no método direto.

De forma bem sucinta, no método direto as entradas e saídas de caixa são apresentadas pelos seus valores embolsados e desembolsados. No método indireto, admite-se em princípio que o lucro ou prejuízo apurado no exercício social represente a entrada ou saída de disponibilidade financeira, conforme o caso. A partir daí são feitos ajustes por meio da exclusão de valores que afetam o resultado do exercício mas não o caixa, e por meio de adições que não repercutem no resultado do exercício mas afetam o caixa. São consideradas ainda variações nos saldos das contas a receber e a pagar do período, que não estão na Demonstração do Resultado do Exercício, mas implicaram fluxo de recursos.

Apesar de se admitirem as duas técnicas de apuração do fluxo de caixa, a recomendação é que, tanto na contabilidade empresarial como na pública, seja usado o método direto para apuração do volume do financeiro obtido e despendido, por traduzir informações de mais fácil entendimento para o usuário.

As regras para elaboração e estruturação do Balanço Financeiro do setor público são emanadas do art. 103 e Anexo 13 da Lei 4.320/64. Na prescrição das normas gerais para divulgação dos fluxos financeiros que afetam as disponibilidades, o mandamento legal optou por uma estrutura própria em forma de balanço, diferente dos modelos de demonstrativo propostos por organismos oficiais que expedem diretrizes por meio de normativos visando à padronização dos procedimentos contábeis.

Os principais normativos de abrangência internacional são as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), emitidas pelo *International Accounting Standards Committee (IASC)*, e as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (NICSP)³, conjunto de normas emitidas pelo *International Federation of Accountants (IFAC)*⁴ derivadas das NIC's. No âmbito nacional, há principalmente as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) especialmente no campo da contabilidade empresarial, e normas específicas para as sociedades de capital aberto, editadas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

³ Segundo Melo (2006), as NICSP são o conjunto de normas de caráter internacional desenvolvidas com base nos interesses dos diversos usuários das informações contidas nas demonstrações contábeis dos entes governamentais e que se destinam a garantir o fortalecimento da transparência fiscal na gestão dos recursos públicos. Tais normas são editadas mediante adaptação das NIC ao contexto do setor governamental.

⁴ A IFAC é uma organização mundial da profissão de auditoria.

As demonstrações contábeis tratadas pelas NICSP são a demonstração da posição financeira, a demonstração dos resultados, a demonstração das mutações na posição financeira e a demonstração das mutações no patrimônio líquido.

Porém, segundo Macêdo (2004), da mesma forma que no setor privado internacional, não houve no Brasil adoção geral das NIC, e, por consequência, das NICSP. A estrutura da demonstração das mutações na posição financeira, por exemplo, demonstrativo regulado pela NICSP 2 *Estado de Flujos de Efectivos*, é o aspecto que mais difere do Balanço Financeiro, que é o seu equivalente na Lei 4.320/64. Enquanto a NICSP 2 subdivide o demonstrativo em Fluxo Financeiro Procedente de Atividades Operacionais, Fluxo Financeiro de Atividades de Investimentos e Fluxo Financeiro de Atividades de Financiamentos, como ocorre na DFC da contabilidade empresarial, a Lei 4.320/64 organiza o Balanço Financeiro em Receitas e Despesas, que se subdividem em Orçamentários, Extra-orçamentários e Saldos do Exercício, ou seja, tendo em vista não a natureza da atividade desempenhada mas a vinculação ou não do fluxo das disponibilidades à execução orçamentária.

Enfim, além de não se seguirem as diretrizes gerais dos normativos contábeis oficiais, não há um conselho, comitê ou organismo oficial de caráter nacional com força de regular a divulgação dos dados da União e das demais esferas de governo.

Na falta do órgão regulador, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), como órgão central do sistema de Contabilidade Federal, é responsável pelas normas e decisões sobre a forma de apresentação das demonstrações financeiras da União, com respaldo na Lei Federal nº 10.180/2001. A STN também baixa diretrizes a todas as unidades da federação sobre a disponibilização de informações para fins de divulgação consolidada de âmbito nacional.

No entender de Macêdo (2004), aspectos não abrangidos pelo conjunto das NBC, ou que não atendam plenamente ao setor público, devem ensejar a elaboração de norma específica, por parte do CFC ou do Conselho de Gestão Fiscal, cuja criação é prevista na LRF. Devido à falta dessas normas específicas, a aplicação das questões teóricas da contabilidade no setor público brasileiro depende muito dos julgamentos dos profissionais contadores, que se vêem na necessidade de decidir a respeito de questões práticas com que se deparam na execução de trabalho.

4.2.1 O Balanço Financeiro segundo a Lei 4.320/64

A Lei 4.320/64 estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Nela, o Balanço Financeiro encontra o fundamento legal de sua estruturação, apesar de ser regido em questões específicas em outros normativos.

A LRF, por exemplo, concebida para estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, determina, em seu art. 50, § 1º, que se excluam as operações intragovernamentais nas demonstrações consolidadas. Em outro ponto ela requer, de forma indireta, que as unidades e os órgãos demonstrem disponibilidades em caixa suficientes para saldar seus compromissos futuros, conforme leitura do art. 42 e seu parágrafo único.

Todavia, como este capítulo tratará da organização do Balanço Financeiro, será dada ênfase aos aspectos da Lei que o instituiu, deixando para momentos oportunos a abordagem dos demais normativos e leis que orientam a organização do demonstrativo.

A Lei 4.320/64 determina que, no lado esquerdo se apresentem as Receitas e, no lado oposto, as Despesas. Os termos Despesa e Receita são usados pela Lei no sentido amplo, para denominar os fluxos de entradas e saídas de disponibilidades financeiras. Verticalmente, as Despesas e Receitas devem ser segregadas em orçamentárias e extra-orçamentárias e somadas aos saldos financeiros disponíveis no início e no final do exercício.

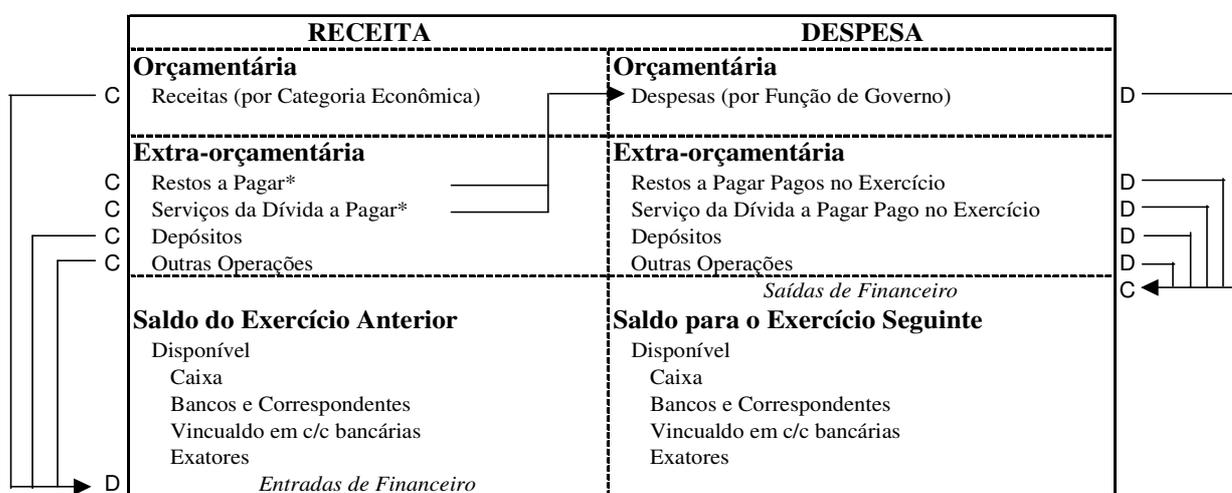
Os Restos a Pagar inscritos no exercício, que correspondem às despesas executadas no exercício, mas não pagas, constarão excepcionalmente nas Receitas Extra-orçamentárias para compensar a sua inclusão nas Despesas Orçamentárias, no lado oposto do Balanço.

Os saldos disponíveis constam nos dois lados do demonstrativo para dar equilíbrio ao Balanço. O Saldo do Exercício Anterior, no lado das Receitas, corresponde à disponibilidade financeira inicial da Administração Pública para cobrir os eventuais dispêndios do exercício. E o Saldo Para o Exercício Seguinte, no lado das Despesas, refere-se aos recursos que remanesceram no final do período, depois dos fluxos de entradas e saídas de valores financeiros.

A apuração do resultado financeiro do exercício se dá pela diferença entre as Receitas e as Despesas (orçamentárias e extra-orçamentárias), apresentando as seguintes situações: superávit financeiro, déficit financeiro ou resultado nulo. Alternativamente, o resultado pode ser obtido pela diferença entre o Saldo do Exercício Anterior e Saldo Para o Exercício Seguinte. Neste caso haverá superávit se o saldo final superar o saldo inicial do exercício.

Para demonstrar o modo com as contas se inter-relacionam, o Manual do Siafi afirma que a movimentação dos recursos referentes ao Balanço Financeiro pode ser sintetizada pela equação: saldo inicial (anterior) + entradas (Receitas orçamentárias e extra-orçamentárias) – saídas (Despesas orçamentárias e extra-orçamentárias) = saldo atual (STN, 2006, tela 24/61)⁵.

A Ilustração 1 a seguir apresenta a estrutura básica do Balanço Financeiro definida no Anexo nº 13 da Lei 4.320/64 e a interdependência entre as contas que representam os fluxos orçamentários e extra-orçamentários e os saldos financeiros disponíveis.



Fonte: Adaptado do Anexo nº 13 da Lei 4.320/1964.

Ilustração 1 Modelo do Balanço Financeiro da Lei 4.320/64, com fluxo contábil.

Percebe-se que, em regra, as Receitas e Despesas transitam necessariamente pelas disponibilidades financeiras. Em outras palavras, a Lei 4.320/64 objetiva que a formação dos valores do Balanço Financeiro siga a seguinte lógica:

- as contas contábeis de Receita Orçamentária e Extra-orçamentária são creditadas em contrapartida com débitos nas contas de disponibilidade financeira. Estes ingressos se somam ao Saldo do Exercício Anterior para cobrir as Despesas Orçamentária e Extra-orçamentária;
- as contas que compõem a Despesa deverão necessariamente ser debitadas contra com crédito nas contas de disponibilidade financeira, para denotar saída de dinheiro. O Saldo para o Exercício Seguinte se formará após as entradas e as saídas financeiras no exercício.

⁵ Esta equação é descrita na transação do Siafi >CONMANMF, Código 02.03.19, item 3.2.3.2, vigência 17/11/2006.

Conclui-se então que, como condição necessária para constar no Balanço Financeiro, a conta contábil tem de apresentar os movimentos credores e devedores com reflexo oposto nas disponibilidades financeiras.

As exceções são os Restos a Pagar e os Serviços da Dívida a Pagar, ambos representando contrapartida da despesa do exercício não paga, que são creditados contra a despesa orçamentária e não contra a disponibilidade financeira. Assim, essas obrigações devem ser subtraídas das Despesas executadas no exercício para se conhecer o real montante das disponibilidades gastas a título de despesas orçamentárias.

O Balanço Financeiro, em suma, retratará as movimentações de recursos orçamentários e extra-orçamentários ocorridas nas disponibilidades financeiras. A não ser nas disponibilidades, não devem constar nele contas do Ativo Financeiro Disponível.

Como bem definiu Kohama (2000, p. 158), o Balanço Financeiro deve demonstrar a somatória das operações realizadas por contas durante o exercício e não os saldos das contas. Acrescenta ainda que os únicos saldos a serem apresentados no Balanço são os correspondentes às disponibilidades do exercício anterior e as que passam para o exercício seguinte.

Frisa-se que os Restos a Pagar também serão formados por **saldos** de contas apropriadas, para serem compensados com a Despesa executada na apuração dos pagamentos ocorridos na execução do orçamento do exercício, conforme se verá adiante.

Segundo Silva e Edilson (1997), os **saldos** do Ativo Financeiro se apresentarão no Balanço Patrimonial, e os **fluxos** que formam esse saldo constarão no Balanço Financeiro. Para Carvalho (2006), o Balanço Financeiro equipara-se a um extrato de conta bancária, sendo que as disponibilidades devem equivaler ao Ativo Financeiro Disponível do Balanço Patrimonial.

De acordo com Cruz (1999), os títulos que compõem o Balanço Financeiro devem conter o **movimento financeiro** efetivo, sendo as contrapartidas refletidas nas contas caixa ou bancos. Essa visão é corroborada por Machado Júnior e Reis (1998), para os quais a lei exige uma demonstração de **movimento financeiro** durante todo o exercício com a finalidade de demonstrar a posição de caixa.

4.2.2 O Balanço Financeiro segundo a prática Federal – exercício de 2006

Conforme destacado anteriormente, a função precípua do Balanço Financeiro é informar o fluxo dos recursos financeiros na entidade durante o exercício. Dessa forma, as Receitas Orçamentárias e Extra-orçamentárias devem refletir o movimento de entradas das disponibilidades e as Despesas, no conceito amplo, corresponderão às diminuições das disponibilidades no caixa ou banco.

Com o aprimoramento dos registros e controles da disponibilidade financeira no âmbito da Administração Pública, o Balanço Financeiro elaborado pela União tornou-se mais complexo, devido à apresentação de informações adicionais não previstas originalmente pela Lei 4.320/64 e à criação de denominações mais adequadas à representação da situação financeira.

Destaca-se que os títulos Receita e Despesa passaram a se referir apenas às contas de resultado e que, para representar as entradas e saídas financeiras no sentido amplo, usam-se os termos Ingressos e Dispêndios. Os títulos e suas subdivisões, no lado dos Ingressos do Balanço Financeiro de 2006, apresentam-se na seguinte ordem de apresentação:

1. Receitas Correntes – formadas pelos saldos cumulativos dos subgrupos da Receita Corrente e das Deduções da Receita;
2. Receitas de Capital – formadas pelos saldos acumulados dos subgrupos da Receita de Capital;
3. Transferências Recebidas – formadas pelos saldos das Transferências Orçamentárias, Correspondências de Débitos e Transferências Extra-orçamentárias;
4. Ingressos Extra-orçamentários – formados pelos saldos dos Valores em Circulação, Valores a Classificar, Valores Pendentes a Curto Prazo, Depósitos, Obrigações em Circulação, Receita Extra-Orçamentária e Ajustes de Direitos e Obrigações. Enquanto estes dois últimos são apresentados basicamente pelos saldos cumulativos, os demais são

informados pelo saldo do início do exercício, quando se referirem a Ativo Financeiro, e pelo saldo do fim do exercício, se se tratar de Passivo Financeiro;

5. Disponibilidade do Exercício Anterior – formada pelo saldo do Ativo Disponível no início do exercício.

No lado dos Dispêndios, as contas se apresentam na seguinte ordem:

1. Despesas Correntes – formadas pelos saldos cumulativos dos subgrupos da Despesa Corrente;
2. Despesas de Capital – formadas pelo saldo cumulativos dos subgrupos da Despesa de Capital;
3. Transferências Concedidas – formadas pelos saldos das Transferências Orçamentárias, Correspondências de Créditos e Transferências Extra-orçamentárias;
4. Dispêndios Extra-orçamentários – formados pelos saldos dos Valores em Circulação, Valores a Classificar, Valores Pendentes a Curto Prazo, Depósitos, Obrigações em Circulação, Despesa Extra-Orçamentária e Ajustes de Direitos e Obrigações. Enquanto os dois últimos são apresentados basicamente pelos saldos cumulativos, os demais são formados pelo saldo do fim do exercício, se forem Ativos Financeiros, e pelo saldo do início do exercício, se se referirem a Passivos Financeiros;
5. Disponibilidade para o Exercício Seguinte – correspondente ao saldo do Ativo Disponível no fim do exercício.

A estrutura e os valores para o exercício de 2006, no âmbito de toda a Administração Pública Federal, estão representados na Ilustração 28. Embora tenham sido extraídos diretamente do Siafi, os números empregados nas análises a seguir divergem daqueles divulgados no Balanço Geral da União (BGU) de 2006, Volume II, Parte I – Demonstrações Contábeis Consolidadas⁶.

O motivo é que, enquanto os dados divulgados pelo Governo Federal restringem-se às entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social, os números do trabalho abrangem todas as unidades que executam ou integram valores no Siafi, inclusive as que estão fora das esferas orçamentárias. A abrangência de todo o universo de

⁶ As informações estão disponíveis no endereço <<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/BGU/2006/Volume2.asp>>, último acesso em 13/7/2007.

unidades é indispensável aos objetivos desta pesquisa para a análise minuciosa da demonstração financeira.

Outro fator que contribui para as diferenças dos números é o fato de o BGU eliminar as Transferências Recebidas e Concedidas, no princípio de que se devem excluir as operações intragovernamentais nas demonstrações consolidadas. Aqui no trabalho as transferências são consideradas para fins de análise.

Para melhor esclarecer a composição do Balanço, será feita análise crítica de cada componente da sua estrutura conforme a natureza de seus valores: recursos orçamentários, recursos extra-orçamentários e disponibilidades do início e do final do exercício.

4.2.2.1 Recursos orçamentários

As entradas e saídas de recursos vinculados à execução orçamentária são obtidas no método direto de apuração, ou seja, são formadas pelos **fluxos** dos recebimentos e pagamentos, notadamente pelos saldos acumulados das contas que compõem o grupo. Assim os ingressos se formam pelos movimentos credores das receitas arrecadadas e transferências recebidas, e os dispêndios orçamentários correspondem aos movimentos devedores das contas de despesas orçamentárias e transferências concedidas.

Em referência à forma de organização das contas, verifica-se que as Receitas Correntes, as Receitas de Capital e as Transferências Recebidas estão dispostas incoerentemente no mesmo nível dos Ingressos Extra-orçamentários e das Disponibilidades do Exercício Anterior (Ilustração 28). Não há o grupo denominado Ingressos Orçamentários para agrupar aqueles três títulos e tampouco há o subgrupo Receitas Orçamentárias para totalizar as duas categorias de receitas.

Situação idêntica se verifica para as Despesas Correntes, Despesas de Capital e Transferências Concedidas. Além do subgrupo Despesas Orçamentárias para alocação das duas categorias de despesas, falta o grupo denominado Dispêndios Orçamentários para consolidar os valores desta natureza e se colocar, de forma coerente, no mesmo nível dos Dispêndios Extra-orçamentárias e das Disponibilidades para o Exercício Seguinte.

A instituição do grupo Ingressos Orçamentários e do subgrupo Receitas Orçamentárias traz como benefícios a organização dos valores de mesma natureza, a comparabilidade com os Ingressos Extra-orçamentários e a visualização clara da participação das receitas e transferências recebidas no total dos ingressos de natureza orçamentária e no

total dos Dispêndios Orçamentários. Esta sugestão se estende à criação dos grupos Dispêndios Orçamentários e Despesas Orçamentárias para tornar o Balanço Financeiro auto-explicativo.

Já com relação à forma como o Balanço organiza os títulos, não se podem considerar como orçamentários todos os valores que não participam do grupo extra-orçamentário e das disponibilidades financeiras. As Receitas e as Despesas fazem parte do grupo orçamentário mas, conforme será exposto adiante, as Transferências Recebidas e Concedidas comportam tanto valores orçamentários como extra-orçamentários.

4.2.2.1.1 Receitas orçamentárias

Para manter uniformidade de informação com o Balanço Orçamentário e a Demonstração das Variações Patrimoniais, a receita orçamentária do Balanço Financeiro refere-se ao montante **arrecadado**, independente de ter sido recolhido ao Erário. Na análise da receita recolhida à União, faz-se necessário então expurgar os valores não recolhidos por estarem em trânsito na rede bancária arrecadadora. Estes valores constam na conta Rede Bancária Arrecadação, nos Dispêndios Extra-orçamentários. Logo, os ingressos financeiros a título de receita orçamentária em 2006 devem ser apurados conforme a Ilustração 2.

em milhões			
Ingressos	Valor	Dispêndios	Valor
Orçamentários		Orçamentários	
Receita	1.192.89		
Orçamentária	7		
Extra-orçamentários		Extra-orçamentários	
		Valores em Circulação	
		<i>Rede Bancária Arrecadação</i>	4.349

Fonte: Siafi.

Ilustração 2 Apuração da receita recolhida em 2006.

O resultado mostra que houve R\$ 1.188.548 milhões de efetivo ingresso nos cofres públicos a título de receita orçamentária. Para que essa informação esteja correta, este montante tem de ter transitado necessariamente pela disponibilidade financeira, pois só pode ser considerada receita recolhida aquela que tenha ingressado efetivamente nos cofres públicos.

No entanto, verificou-se no Siafi que, além da Rede Bancária – Arrecadação, há outros fatos da receita arrecadada que não implicaram ingressos de disponibilidade financeira no ato do registro. Logo, a apuração da receita recolhida não se resume só naquela

dedução, pois se deve considerar ainda a receita arrecadada que não passa pelo estágio do recolhimento.

Há exemplos de assunção, pela União, de dívidas dos Estados mediante a emissão de títulos da dívida pública sem financeiro, conforme apresentado no Manual Simplificado de Contabilização e Controle da Dívida Pública elaborado pela Coordenação-Geral de Controle da Dívida Pública, da Secretaria do Tesouro Nacional (CODIV/STN).

A Ilustração 3 apresenta uns dos roteiros contábeis da arrecadação da receita, para a qual não há a fase de recolhimento.⁷

a – na Coordenação-geral de Programação Financeira, da Secretaria do Tesouro Nacional (COFIN/STN), registro da receita de emissão de títulos;	
	em milhões
D 522320000 – Correspondência de Créditos	134
C 421110300 – Receita com títulos de responsabilidade do Tesouro Nacional	134
b – na CODIV/STN, apropriação da despesa com concessão de empréstimo.	
D 345906600 – Despesa com financiamentos concedidos	134

Fonte: Siafi.

Ilustração 3 Contabilização da emissão de títulos do Tesouro Nacional sem financeiro.

Observa-se que as contrapartidas da despesa e da receita não são contas de Disponibilidades Financeiras, Restos a Pagar e nem Rede Bancária Arrecadação. As Ilustrações 4 e 5 dão mais dois exemplos de registro de receita que não implica ingresso de recursos.

⁷ O roteiro baseia-se no espelho contábil do documento 2006NL001036, emitido pela UG/Gestão 170600/00001, e no Manual da CODIV/2006, especificamente no Subitem b1) *assunção de dívidas dos Estados com emissão de LFT-A e LFT-B, Item b) emissão sem financeiro, Capítulo 3) Contabilização das Emissões – Dívida Interna e Externa, Título Dívida Interna – Emissões – Dívida Mobiliária.*

a – na Coordenação-Geral de Responsabilidades Financeiras e Haveres Mobiliários, da Secretaria do Tesouro Nacional (COREF/STN), apropriação da arrecadação da receita;	
	em milhões
D 512230000 – Correspondência de Créditos	500
C 413220000 – Dividendos	500
b – na CODIV/STN, registro da despesa antecipada.	
D 114110600 – Despesas a Apropriar	500
C 612230000 – Correspondência de Débitos	500

Fonte: Siafi.

Ilustração 4 Contabilização do recebimento de dividendos com emissão de título.

Os lançamentos da ilustração anterior referem-se aos roteiros das contas contábeis financeiras que registram o recebimento dos dividendos da Caixa Econômica Federal (CEF) por meio de emissão de títulos do Tesouro Nacional.⁸

	em unidades
D 211430000 – Depósito para Recursos	50.397
C 419191400 – Multas por Infração à Legislação Trabalhista	50.397

Fonte: Siafi.

Ilustração 5 Conversão de depósito de terceiros em renda da União.

No caso da Ilustração 5, o financeiro entrara quando do recebimento do depósito em momento pretérito, o que é o bastante para justificar o não ingresso de disponibilidade no momento da conversão do depósito.

Os três fatos contábeis provam que nem toda receita acarreta entrada de financeiro. Como não houve ingresso de disponibilidades financeiras na arrecadação daquelas receitas, não há que se falar em receita recolhida nas Ilustrações 3 a 5. Quando isso ocorrer, deve o Balanço Financeiro refletir a realidade abatendo os valores que não provocaram ingresso orçamentário, para que seja apurado o efetivo recolhimento de receita orçamentária.

Todavia não se exaure nesses três exemplos a possibilidade de haver outros valores espalhados pelo Balanço Financeiro que devem ser abatidos da receita orçamentária. O problema é que o demonstrativo não permite que se conheçam as receitas que não envolvem financeiro, logo não é possível se apurar a efetiva receita recolhida no exercício.

Deduz-se, então, que a efetiva entrada de recursos a título de receita recolhida é obtida se forem abatidas das receitas arrecadadas aquelas que não ingressaram seja porque

estão em trânsito na rede arrecadadora, seja porque não envolveram financeiro no ato da arrecadação.

No que se refere aos valores atribuídos às categorias econômicas da Receita, constatou-se a alocação indevida da conta Deduções da Receita como redutora das Receitas Correntes apenas, ignorando as Receitas de Capital. Em levantamento feito no sistema Siafi no âmbito de toda a Administração Pública Federal, verifica-se a seguinte situação na Ilustração 6.

Balanco Financeiro da União		Informações das contas contábeis do Siafi	
Receitas Orçamentárias	1.192.897	Receitas Orçamentárias	1.192.897
Receitas Correntes	594.830	Receitas Correntes	594.854
Receita Bruta Arrecadada	611.511	Receita Bruta Arrecadada	611.511
Deduções da Receita	-16.681	Deduções da Receita	-16.657
Receitas de Capital	598.067	Receitas de Capital	598.043
Receita Bruta Arrecadada	598.067	Receita Bruta Arrecadada	598.067
		Deduções da Receita	-24

em
milhõe
s

Fonte: Siafi.

Ilustração 6 Comparação do Balanço Financeiro da União com as informações do Siafi em 2006.

As receitas orçamentárias não apresentaram variações no total, mas sim entre as categorias econômicas, devido à distribuição de parte das Deduções da Receita para as Receitas de Capital.

O Balanço Financeiro de 2006 sobrevaloriza a Receita de Capital em detrimento da Receita Corrente, que suporta para si as deduções havidas no exercício. A distribuição das deduções é necessária para se apurar a real arrecadação líquida das Receitas Correntes e de Capital.

4.2.2.1.2 Despesas orçamentárias

A despesa orçamentária é demonstrada pelo montante executado, ainda que não tenham sido necessariamente pagos, para manter paridade com as informações apresentadas pelos demais demonstrativos.

⁸ É exemplo o espelho contábil do documento 2006NL000355, emitido pela UG/gestão 170019/00001.

Para expressar o montante da saída efetiva de recursos, seus valores devem ser abatidos dos saldos dos Restos a Pagar, que constam nos Ingressos Extra-orçamentários. A diferença deve retratar os recursos orçamentários desembolsados a título de pagamento de despesa do exercício. Com os valores da Ilustração 7, que foram extraídos do Balanço Financeiro da União direto no Siafi, propõe-se a apurar o montante da despesa paga no exercício de 2006.

em
milhõe
s

Ingressos	Valor	Dispêndios	Valor
Orçamentários		Orçamentários	
		Despesa Orçamentária	1.186.295
Extra-orçamentários		Extra-orçamentários	
Obrigações em Circulação	484.17		
Fornecedores	2		
Pessoal e Encargos a Pagar	5.539		
Adiantamentos Recebidos	2.720		
Restos a Pagar (<i>Não Processados</i>)	0		
Não Processados a Liquidar	50.923		
Cancelado	38.751	RP's Não Processados –	33.979
Operações de Créditos em Liquidação	12.172	Inscrição	
Empréstimos Financiamentos e Incentivos a	16		
Liberar	808		
Valores em Trânsito	238		
Obrigações Tributárias	1.216		
Restituições de Receitas a Pagar	24		
Recursos a Liberar por Transferência	19.053		
Benefícios a Pagar	1.490		
Recursos a Liberar para Pagamento de	110.70		
Restos a Pagar	3		
Recursos a Liberar para Empenho Contra-	0		
Entrega	11.299		
Recursos da Previdência Social	2.034		
Limite de Saque – Recursos da Dívida	90		
Pública	122		
Recursos Vinculados – Entidades TCT	3.185		
Operações com Derivativos			
Provisões Financeiras	274.7		
Outras Obrigações	11		

Fonte: Siafi.

Ilustração 7 Apuração da despesa paga em 2006.

Em que pese os números acima, a apuração da disponibilidade gasta a título de despesa orçamentária não tem se mostrado uma tarefa tão simples quanto sugere a Lei 4.320/64, pois não basta subtrair das Despesas Executadas as Obrigações em Circulação.

Em primeiro lugar devem ser desconsiderados os Restos a Pagar Cancelados, que, embora não se configurem em Obrigações em Circulação, entram no grupo para compensar sua inclusão nos **Restos a Pagar Não Processados – Inscrição** que compõem os Dispêndios Extra-orçamentários, para fins de cômputo do pagamento no exercício dos Restos a Pagar.

Devem ser desconsideradas também as Obrigações em Circulação que não decorrem da execução da despesa orçamentária, como os Recursos a Liberar e os Limites de Saque, dentre outras exigibilidades oriundas da execução da programação financeira.

Das obrigações remanescentes, devem ser excluídas as exigibilidades decorrentes da execução da despesa que foram contraídas em exercícios anteriores, pois, na apuração da despesa paga em 2006, só interessam as obrigações relativas às despesas executadas em 2006.

O problema é que, com exceção dos Fornecedores, o Balanço Financeiro não segrega as obrigações contraídas no exercício daquelas formadas em exercícios pretéritos. Por conta de todas essas dificuldades, o demonstrativo impossibilita que se extraiam as informações sobre a despesa executada e paga no exercício de 2006.

No entanto, de acordo com dados extraídos no Siafi, a execução da despesa em 2006 está assim representada conforme a Ilustração 8.

	em milhões
Despesa Executada em 2006	1.186.295
Restos a Pagar Processados inscritos em 2006 ⁹	- 3.004
	- 36.267
Restos a Pagar Não Processados inscritos em 2006 ¹⁰	=
Despesa Paga em 2006 ¹¹	1.147.024

Fonte: Siafi.

Ilustração 8 Execução e pagamento da despesa orçamentária de 2006.

São estes números que o Balanço Financeiro deveria evidenciar de forma objetiva e clara para retratar a despesa paga no exercício, mas não se mostra apto a isso.

⁹ Saldo em dezembro de 2006 da conta do sistema orçamentário 292410402 – Valores Liquidados a Pagar.

¹⁰ Saldo em dezembro de 2006 da conta do sistema compensado 292410505 – Inscrição de Restos a Pagar.

¹¹ Saldo em dezembro de 2006 da conta do sistema orçamentário 292410403 – Valores Pagos.

Retornando à Ilustração 7 para compará-la a esta última, verifica-se que apenas os Fornecedores e a conta Pessoal e Encargos a Pagar, dois dos títulos que compõem os Restos a Pagar Processados, somam R\$ 8.259 milhões. E os Restos a Pagar Não Processados são demonstrados no montante de R\$ 38.751 milhões. Essa discrepância deve-se à utilização imprópria de contas de obrigação na formação do Balanço Financeiro. O saldo delas é formado por restos de exercícios anteriores que se somam às movimentações do exercício de 2006, quando o correto seria evidenciar apenas os **saldos** das obrigações correspondentes à despesa de 2006 a pagar.

Para atender à Lei 4.320/64 na missão de informar a despesa paga no exercício, os Restos a Pagar Processados e os Não Processados devem ser dispostos à parte das outras obrigações. Enquanto as obrigações decorrentes da execução da despesa de 2006, e somente elas, devem ser informadas pelos seus **saldos** no final do exercício, as demais obrigações que tenham se relacionado com as disponibilidades financeiras devem ser demonstradas pelos **fluxos** ocorridos em suas contas.

Há ainda outros fatos contábeis de registro de despesa orçamentária que não implicam baixa na conta de Ativo Disponível, como demonstrado no lançamento *b* da Ilustração 3, na seção 4.2.2.1.1 Receitas orçamentárias. O exemplo se refere à despesa com financiamento concedido contra emissão de títulos do Tesouro sem envolvimento de financeiro.

Portanto, para se conhecerem as despesas pagas, devem ser deduzidas as despesas para as quais não houve pagamento ou, em outras palavras, que não deram causa à saída efetiva de recursos financeiros, seja porque foi inscrita em Restos a Pagar, seja porque a despesa não passará futuramente pelo estágio do pagamento.

4.2.2.1.3 Transferências financeiras recebidas e concedidas

As transferências são modalidades de ingressos e dispêndios de recursos não previstas na Lei 4.320/64. Na verdade seus valores não influenciam a apuração do resultado do Balanço Financeiro da União, porque as transferências concedidas se igualam às recebidas, por terem como destino órgãos e entidades da Administração Federal que integram o Balanço Financeiro. Mas é informação necessária no balanço do órgão e da unidade gestora (UG) por representar movimentações financeiras e por ser a sua principal forma de ingresso dos recursos financeiros destes.

Relativamente às Transferências Orçamentárias, nem todos os movimentos das contas que as compõem têm reflexo na disponibilidade financeira. São os exemplos das Cotas, Repasses e Sub-repasses Diferidos, que, nos casos verificados¹², trata-se de espécies de transferências contabilizadas contra contas do Ativo e Passivo Financeiros, denominadas Valores Diferidos¹³, conforme se referiram a transferências recebidas ou concedidas.

Há casos também de transferência de saldos contábeis de despesa entre UG's do mesmo órgão que não se configuram em transferências de disponibilidades¹⁴.

As situações anteriores servem para ilustrar que as transferências nem sempre pressupõem fluxo de disponibilidades, portanto não se esgota a possibilidade de haver outros fatos contábeis que não movimentam os recursos financeiros.

Como o Balanço Financeiro deve ser tratado sob a ótica da movimentação financeira, devem constar apenas valores de transferências que tenham tido reflexo nas contas de disponibilidades financeiras para fazer parte do demonstrativo.

Em relação à disposição das contas, não encontra respaldo no Anexo 13 da Lei 4.320/64 a alocação das Transferências Extra-orçamentárias fora dos Ingressos e Dispêndios Extra-orçamentários, para serem demonstradas junto das Transferências Orçamentárias, na composição das Transferências Recebidas e Concedidas (Ilustração 28).

Se se trata de Transferências Extra-orçamentárias Recebidas e Concedidas, têm de estar alocadas nos grupos dos Ingressos e Dispêndios Extra-orçamentários, respectivamente. O fato de seus valores provirem de contas contábeis do grupo do Resultado **Extra-orçamentário** do exercício¹⁵ reforça a posição de que estão alocadas em grupo ao qual não pertencem. Além disso, a própria STN divulga em seu sítio¹⁶ exemplo simplificado da estrutura do Balanço Financeiro Federal em que estas transferências compõem o grupo de valores extra-orçamentários.

¹² São exemplos os espelhos contábeis dos documentos 2006NS002597, emitido pela UG/gestão 010001/00001; 2006NS000001, emitido pela UG/gestão 380910/00001 e 2006NS003047, emitido pela UG/gestão 170502/00001.

¹³ Os códigos das contas são 114200000 – conta do sistema financeiro, elemento Valores Diferidos, vinculado ao subgrupo Valores Pendentes a Curto Prazo, do Ativo Circulante; e 214200000 – conta do sistema financeiro, elemento Valores Diferidos, vinculado ao subgrupo Valores Pendentes a Curto Prazo, do Passivo Circulante.

¹⁴ São exemplos os espelhos contábeis dos documentos 2006NL000250, emitido pela UG/gestão 510001/57202, e 2006NL000023, emitido pela UG/gestão 170701/00001.

¹⁵ Seus valores provêm de contas dos elementos 622000000 – Interferências Ativas e 522000000 – Interferências Passivas, ambas do Resultado Extra-orçamentário.

¹⁶ A STN demonstra a estrutura básica do Balanço Financeiro, conforme informação disponível em <http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/analise_balancos.pdf>, último acesso em 13/7/2007.

Nos dizeres de Kohama (2000, p. 55), corroborando as palavras de Machado Júnior e Reis (1996), tanto na parte das receitas como nas despesas, verificam-se dois grupos de movimentação financeira; o primeiro refere-se aos registros da receita e despesa **orçamentárias** e o segundo, às operações **extra-orçamentárias** de recebimentos e pagamentos no período.

Se for a intenção da STN concentrar os valores em um só conjunto por questão de unidade de informação de caráter idêntico, para que seja mais bem visualizado o total das transferências do exercício, o órgão seguiu em direção oposta à Lei na alocação das contas. Além do mais, não está de acordo com a legislação reguladora conceber os recebimentos e pagamentos de natureza extra-orçamentária conjugados com recursos orçamentários. Esta forma de organização dificulta a análise do total dos recursos movimentados segundo sua natureza.

4.2.2.2 Recursos extra-orçamentários

Aqui se encontra a maior dificuldade na interpretação e análise do Balanço Financeiro. Se este grupo for analisado tal como está organizado, chega-se a conclusões que não correspondem à realidade sobre o montante dos recursos geridos.

Primeiro é preciso que se considerem as Transferências Extra-orçamentárias neste grupo de informação, em obediência à Lei. Apesar de comporem o resultado **extra-orçamentário** do exercício, são demonstradas junto dos ingressos e dispêndios **orçamentários**.

Em segundo lugar, há contas contábeis que, embora pertençam ao sistema de contas patrimoniais, compõem o saldo do Balanço Financeiro¹⁷. Por não pertencerem ao sistema de contas financeiro, a alocação de tais contas no Balanço Financeiro não é coerente com o propósito do demonstrativo de informar as movimentações das disponibilidades.

¹⁷ Pela transação do Siafi de 2006 >CONGERAREL, foram identificadas as seguintes contas do sistema patrimonial:

- 122410300 – Valores a Recuperar Indenização Sinistros Pagos, que não foi subtraída do subelemento 122410000 – Fornecimentos a Receber na formação do título Outros Valores em Circulação do Balanço Financeiro;
- 212140304 – Provisão para IRPJ e 212140305 – Provisão para Contribuição Social sobre o Lucro, não excluídas do item 212140300 – Provisões na formação do título Provisões Financeiras, vinculadas às Obrigações em Circulação do Balanço Financeiro;
- 221230000 – Depósitos Judiciais, que não foi eliminada do saldo do elemento 221200000 – Recursos Vinculados na formação do título de mesma denominação que pertence aos Valores em Circulação do Balanço Financeiro;
- 623313100 – Dividendos, item das Desincorporações de Obrigações do Balanço Financeiro.

Aliada às contas dispostas indevidamente ou porque estão fora do grupo extra-orçamentário ou porque não deveriam fazer parte do Balanço Financeiro, a forma como são calculados os valores que compõem o grupo em análise desvirtua o real montante dos recebimentos e pagamentos extra-orçamentários havidos no exercício.

A seguir serão explicitadas em detalhes as conseqüências da técnica de apuração dos valores extra-orçamentários. Primeiro serão apresentadas as apurações dos Valores em Circulação, Valores a Classificar, Valores Pendentes a Curto Prazo, Depósitos e Obrigações em Circulação. Em outra seção serão apresentadas as Receitas Extra-orçamentárias, as Despesas Extra-orçamentárias e os Ajustes de Direitos e Obrigações.

4.2.2.2.1 Método de apuração e análise dos recursos extra-orçamentários – Valores em Circulação, Valores a Classificar, Valores Pendentes a Curto Prazo, Depósitos e Obrigações em Circulação

Este conjunto de valores se caracteriza por ser formado essencialmente dos **saldos** de contas financeiras do Ativo e Passivo.

A União considera que a soma dos saldos de contas financeiras do Ativo no início do exercício com os saldos do Passivo no final do exercício resulta em entrada de recursos extra-orçamentários. Por outro lado, o somatório dos saldos finais das contas do Ativo com os saldos iniciais do Passivo redundam em desembolso extra-orçamentário. Essas contas se apresentam nas demonstrações de 2006 conforme a Ilustração 9.

Ingressos orçamentários	Extra-	2005	2006	Dispêndios orçamentários	Extra-	2005	2006
Ativo Financeiro (Saldo Inicial)				Ativo Financeiro (Saldo Final)			
Passivo Financeiro (Saldo Final)				Passivo Financeiro (Saldo Inicial)			

Ilustração 9 Disposição do Ativo e Passivo Financeiros no Balanço Financeiro da União.

A apresentação das variações dos saldos dos Ativos e Passivos financeiros em detrimento dos fluxos de entrada e saída de recursos pode ser deduzida pela seguinte lógica.

Suponha que a entidade apresente saldos em Ativo no final do exercício 2005, que constarão nos Dispêndios Extra-orçamentários daquele exercício. Esse valor será

transferido para os Ingressos Extra-orçamentários no Balanço de 2006, como saldo inicial do exercício, porque se presume o seu recebimento total até o final do exercício de análise do Balanço, no caso 2006. No lado dos Dispêndios Extra-orçamentários, constará o saldo final do Ativo Financeiro em 2006, considerando que o Ativo fora formado à custa da saída do financeiro do caixa. No exercício de 2007, esse saldo comporá os Ingressos Extra-orçamentários, num processo contínuo.

Da mesma forma, os saldos finais dos Passivos Financeiros da entidade em 2005 que constam nos Ingressos se transferirão, em 2006, para os Dispêndios como saldos iniciais, na presunção do pagamento, no exercício de 2006, das obrigações circulantes pendentes em 2005.

Quanto à informação dos saldos finais do Passivo Financeiro nos Ingressos Extra-orçamentários do Balanço Financeiro da União de 2006, deve-se considerar o seguinte:

- as despesas a pagar, notadamente os Restos a Pagar e outras obrigações em circulação **decorrentes da execução da despesa orçamentária** de 2006, são apresentadas nos Ingressos Extra-orçamentários por força da Lei 4.320/64, para compensar a inclusão da despesa não paga que compõe os Dispêndios Orçamentários – a intenção do Balanço Financeiro é informar os recursos que efetivamente saíram a título de despesa orçamentária;
- as obrigações que **não decorrem da execução do orçamento** de 2006, mas da entrada de recursos dos quais o Estado é devedor ou apenas depositário, como os Depósitos de Terceiros, compõem os Ingressos Extra-orçamentários na presunção de que os valores ingressados a devolver ou a pagar tiveram reflexo na entrada do dinheiro em caixa.

Por meio de exemplos, serão demonstradas as conclusões acima e as implicações prejudiciais dessa técnica de elaboração, que é específica aos Ativos e Passivos Financeiros, mas que influi no resultado final do Balanço e distorce sua análise. Sugere-se que a UG apresente os valores da Ilustração 10.

<i>em unidades</i>	
ATIVO – Adiantamento a Pessoal	PASSIVO – Depósito de Garantia em Licitações
Saldo Inicial do Exercício	Saldo Inicial do Exercício
2.000,00 D	500,00 C
Concessão do Adiantamento 9.000,00 D	Depósitos recebidos 6.500,00 C
Recebimento dos Adiantamentos	Depósitos devolvidos 6.000,00 D
8.000,00 C	Saldo Final do Exercício
Saldo Final do Exercício	1.000,00 C
3.000,00 D	

Ilustração 10 Técnica de cálculo dos Ingressos e Dispêndios Extra-orçamentários.

Supondo que houvesse apenas essas movimentações no exercício, na sistemática do Balanço Financeiro da União os valores da UG se apresentariam na forma da Ilustração 11.

<i>em unidades</i>		
Ingressos Extra-orçamentários	Dispêndios	Extra-orçamentários
3.000,00	3.500,00	
Saldo Inicial do Ativo	Saldo Final do Ativo	3.000,00
2.000,00	Saldo Inicial do Passivo	
Saldo Final do Passivo	500,00	
1.000,00		

Ilustração 11 Exemplo do Balanço Financeiro conforme técnica adotada pela União.

O usuário da informação interpretaria que teria havido Ingressos Extra-orçamentários de R\$ 3.000,00 e Dispêndios Extra-orçamentários de R\$ 3.500,00 e apuraria um déficit extra-orçamentário de R\$ 500,00, ao extrair a diferença entre os Ingressos e os Dispêndios.

Para se conhecer a origem do resultado negativo do exercício, pode-se também fazer a seguinte operação demonstrada na Ilustração 12.

<i>em unidades</i>		
Saldo Final do Ativo (dispêndio)	Saldo Final do Passivo (ingresso)	
3.000,00	1.000,00	
Saldo Inicial do Ativo (ingresso)	Saldo Inicial do Passivo (dispêndio)	-
<u>2.000,00</u>	<u>500,00</u>	
Aumento do Ativo (saída de R\$)	Aumento do Passivo (ingresso de R\$)	
1.000,00	500,00	

Ilustração 12 Análise do resultado financeiro do exercício.

Analisando os resultados, a saída de R\$ 1.000,00 que decorreu do aumento do Ativo Financeiro foi minimizada pelo ingresso financeiro de R\$ 500,00 que o Siafi demonstra ter ocorrido com os passivos, se tivesse havido somente essas movimentações extra-orçamentárias.

Esse é o retrato da metodologia de apuração do resultado extra-orçamentário adotado na esfera Federal, um método não direto de apuração do resultado, pois se chega a ele pela variação final dos saldos do Ativo e Passivo Financeiros no exercício e não pelas efetivas entradas e saídas do financeiro nas disponibilidades.

No entanto, se os valores da Ilustração 10 forem apurados pelo método direto, o cálculo na Ilustração 13 traduzirá fiel e claramente o fluxo dos recursos na entidade.

		<i>em unidades</i>	
Recebimento dos Adiantamentos		Concessão dos Adiantamentos	
8.000,00 C		9.000,00 D	
Depósitos recebidos	<u>6.500,00 C</u>	Depósitos devolvidos	<u>6.000,00 D</u>
Ingressos	14.500,00	Dispêndios	15.000,00

Ilustração 13 Técnica de apuração dos Ingressos e Dispêndios Extra-orçamentários no método direto.

Ao se compararem os resultados, percebe-se que a entidade continua apresentando déficit financeiro de R\$ 500,00, porque as entradas financeiras havidas não cobriram as saídas financeiras. Porém, os recebimentos extra-orçamentários de R\$ 14.500,00 apurados na Ilustração 13 são bem diferentes dos R\$ 3.000,00 que seriam publicados ao usuário do Balanço Financeiro da União para análise e tomada de decisão (Ilustração 11).

Análise idêntica se faz para os Dispêndios Extra-orçamentários: as saídas de R\$ 15.000,00 que realmente ocorreram (Ilustração 13), estão distantes dos R\$ 3.500,00 demonstrados no Balanço Financeiro (Ilustração 11). Repare, na Ilustração anterior, que os movimentos credores nas contas do Ativo e do Passivo redundam em ingressos de recursos, porque a contrapartida é um débito nas disponibilidades, e que os movimentos devedores nas duas contas representam dispêndios de recursos, visto que a disponibilidade financeira é creditada em contrapartida.

Indo além na situação hipotética, a inconsistência dos valores que a União atribui aos Ingressos e Dispêndios Extra-orçamentários se tornaria manifesta se for proposto que na UG ocorresse uma das movimentações sugeridas nas Ilustrações 14 e 15 a seguir.

		<i>em unidades</i>	
ATIVO – Adiantamento a Pessoal		PASSIVO – Depósito de Garantia em Licitações	
Saldo Inicial do Exercício		Saldo Inicial do Exercício	
0,00		0,00	
Adiantamentos concedidos	10.000,00 D	Depósitos recebidos	15.000,00 C
Adiantamentos recebidos		Depósitos devolvidos	15.000,00 D
10.000,00 C		Saldo Final do Exercício	
Saldo Final do Exercício		0,00	
0,00			

Ilustração 14 Ativos e Passivos Financeiros sem saldos iniciais e finais e com movimentações no período.

em unidades

ATIVO – Adiantamento a Pessoal		PASSIVO – Depósito de Garantia em Licitações	
Saldo Inicial do Exercício		Saldo Inicial do Exercício	
10.000,00		15.000,00	
Adiantamentos concedidos	0,00 D	Depósitos recebidos	0,00 C
Adiantamentos recebidos		Depósitos devolvidos	0,00 D
0,00 C		Saldo Final do Exercício	
Saldo Final do Exercício		15.000,00	
10.000,00			

Ilustração 15 Ativos e Passivos Financeiros com saldos iniciais e finais e sem movimentação no período.

Na situação da Ilustração 14, o Balanço Financeiro da União consideraria não ter havido Ingressos nem Dispêndios Extra-orçamentários. O Ativo e Passivo Financeiros com saldos inicial e final, ambos de valor zero, não apareceriam no Balanço, pois o Siafi não aproveita as contas financeiras de saldo nulo no início e no final do exercício financeiro.

Conseqüentemente, o usuário da informação não teria conhecimento dessas movimentações posto que o demonstrativo não as revelaria. Ele interpretaria o resultado extra-orçamentário nulo como decorrência da ausência de saldos iniciais e finais a serem cotejados.

Na verdade, a Ilustração 14 mostra que houve Ingressos Extra-orçamentários de R\$ 25.000,00, em decorrência dos movimentos credores do Ativo e do Passivo. Houve ainda Dispêndios Extra-orçamentários no mesmo valor, como resultado dos movimentos devedores nas contas do Ativo e do Passivo. Apesar de os totais dos Ingressos e Dispêndios terem sido alterados, o resultado do exercício continua nulo, mas se chega a essa conclusão pelas as entradas e saídas de mesmo valor, e não pela ausência de saldos iniciais e finais, conforme observado no parágrafo anterior.

Na Ilustração 15, o Balanço Financeiro da União contemplaria R\$ 25.000,00 de Ingressos e Dispêndios Extra-orçamentários, sem na essência ter havido fluxo de recursos.

Portanto, essa forma de apresentação dos Ingressos e Dispêndios Extra-orçamentários ora superestima, ora subestima os valores apresentados, mas dificilmente demonstrará a realidade dos fluxos no exercício.

Analisando os fatos com dados de 2006 extraídos do Siafi para ratificar as conclusões anteriores na situação real, verifica-se o seguinte na Ilustração 16.

em milhões

ATIVO – Créditos Tributários	PASSIVO – Depósitos
Saldo Inicial do Exercício	Saldo Inicial do Exercício
5.314	247.003
Movimento Devedor	Movimento Devedor
1.085	305.170
Movimento Credor	Movimento Credor
1.879	345.724
Saldo Final do Exercício	Saldo Final do Exercício
4.520	287.557

Fonte: Siafi.

Ilustração 16 Exemplos de Ativos e Passivos Financeiros no Siafi em 2006.

Os valores acima estão assim distribuídos no Balanço Financeiro da União, conforme Ilustração 17.

em milhões	
Ingressos Extra-orçamentários	Dispêndios Extra-orçamentários
292.871	251.523
Saldo Inicial dos Créditos Tributários	Saldo Final dos Créditos Tributários
5.314	4.520
Saldo Final dos Depósitos	Saldo Inicial dos Depósitos
287.557	247.003

Fonte: Siafi.

Ilustração 17 Disposição dos valores no Balanço Financeiro da União em 2006.

Partindo da premissa de que esses movimentos credores representam entrada de recursos e os movimentos devedores, saída, esse é o fluxo financeiro que o Balanço deveria demonstrar, conforme a Ilustração 18.

em milhões	
Ingressos Extra-orçamentários	Dispêndios Extra-orçamentários
347.603	306.255
Movimento Credor dos Créditos Tribut.	Movimento Devedor Créditos Tribut.
1.879	1.085
Movimento Credor dos Depósitos	Movimento Devedor dos Depósitos
345.724	305.170

Fonte: Siafi.

Ilustração 18 Balanço Financeiro com a técnica de apuração direta.

Apesar de as Ilustrações 17 e 18 trazerem o mesmo resultado extra-orçamentário superavitário de R\$ 41.348 milhões, o Balanço Financeiro da União apresenta Ingressos e Dispêndios Extra-orçamentários subestimados em R\$ 54.732 milhões,

considerando apenas estas duas contas, desde que os movimentos de débito e crédito tenham transitado necessariamente pela conta de disponibilidade. Logo, a forma de cálculo atual não possui fidelidade de representação dos fenômenos ocorridos. Mais adiante serão demonstradas mais situações reais.

Motivo da utilização das variações dos saldos dos Ativos e Passivos Financeiros

Se o fluxo financeiro pode ser conhecido pelos movimentos credores e devedores nas contas de Ativos e Passivos Financeiros para representar os Ingressos e Dispêndios Extra-orçamentários, desde que tenham contrapartida nas disponibilidades financeiras, conforme demonstrado na Ilustração 1, por que então são apresentadas as variações dos saldos dos Ativos e Passivos Financeiros para a apuração dos recursos extra-orçamentários no exercício?

Segundo Mota (2001), se for seguido o método direto de apuração, os valores extra-orçamentários sofrerão a influência dos estornos. Uma conta contábil **creditada** contra um débito nas disponibilidades apareceria como **ingresso** de recurso no Balanço Financeiro. Porém se o lançamento estivesse incorreto, a mesma conta receberia um **débito** para anular os efeitos do lançamento anterior e, por consequência, apareceria como **dispêndio** de recursos. Logo, os movimentos credores e devedores das contas dos Ativos e Passivos trariam não apenas as entradas e saídas que efetivamente teriam ocorrido, mas também os estornos eventualmente feitos para corrigir ou anular um lançamento anterior indevido.

A situação se agravaria por conta da quantidade excessiva de estornos no âmbito de toda a Administração Federal. Por conseguinte, o Balanço Financeiro apresentaria valores irreais e supervalorizados tanto do lado dos Ingressos como nos Dispêndios, afirma o autor.

Para se defender da ação nociva dos estornos, adotou-se o critério dos saldos na contabilidade da esfera Federal. O autor reconhece que não é a forma ideal de se apurar o Balanço Financeiro, mas afirma que é uma alternativa melhor do que a apuração dos movimentos de crédito e débito das contas que fazem contrapartida como Ativo Disponível, caso houvesse estornos registrados.

Porém, diferente da técnica contábil tradicional, o Siafi não estorna um lançamento anterior creditando a conta que outrora havia sido debitada, e nem debita a conta antes creditada. Atualmente, para se retificar um débito na conta, o lançamento de estorno a debita novamente, porém com números negativos. Abaixo há o exemplo da retificação de um débito lançado em conta do Ativo Financeiro, e as implicações das duas técnicas no Balanço Financeiro.

Lançamento 1 – Concessão do adiantamento a pessoal	
	<i>em unidades</i>
Adiantamentos Concedidos	6.000,00 D
Bancos	6.000,00 C
Lançamento 2.a – Estorno na técnica tradicional	
Bancos	6.000,00 D
Adiantamentos Concedidos	6.000,00 C
Lançamento 2.b – Estorno na técnica do Siafi	
Adiantamentos Concedidos	- 6.000,00
D	

Ilustração 19 Técnicas de lançamento de estorno para retificar lançamento incorreto.

	<i>em unidades</i>
Ingresso	Dispêndio
6.000,00	6.000,00
Adiantamentos Concedidos (Lançam. 2a)	Adiantamentos Concedidos (Lançam. 1)
6.000,00	6.000,00

Ilustração 20 Balanço Financeiro considerando o estorno na técnica contábil tradicional.

		<i>em unidades</i>
Ingressos	0,00	Dispêndios
		0,00
		Adiantamentos Concedidos (Lançam. 1)
		6.000,00
		Adiantamentos Concedidos (Lançam. 2b) -
		6.000,00

Ilustração 21 Balanço Financeiro considerando o estorno na técnica do Siafi.

No Lançamento 2.a da Ilustração 19, se o Siafi continuasse a adotar a técnica contábil tradicional de estorno, a conta Adiantamentos Concedidos receberia um crédito no lançamento de acerto. E se, além disso, fosse adotado o método direto de apuração dos **fluxos** extra-orçamentários, o Balanço Financeiro conceberia a concessão do adiantamento como dispêndio e o estorno como um ingresso de recursos, conforme Ilustração 20.

Se o Lançamento 1 estivesse incorreto e se o Lançamento 2.a anulasse os seus efeitos, não seria correto o Balanço Financeiro da Ilustração 20 considerar que teria havido entrada e saída de dinheiro no valor de R\$ 6.000,00. O demonstrativo não refletiria a realidade do fluxo financeiro.

Portanto, com a prática de estorno adotada pelo Siafi, conforme o Lançamento 2.b, este problema não ocorre. Na Ilustração 21, o desembolso a título de Adiantamento Concedido passa a não mais influenciar os Dispêndios no demonstrativo porque o valor fora subtraído pelo estorno. Do mesmo modo, os Ingressos não receberiam valores dos estornos.

Dessa forma, o efeito nocivo que o estorno exercia no método tradicional perde, neste método inovador, a influência sobre a formação do saldo final dos Dispêndios e Ingressos Extra-orçamentários no demonstrativo financeiro. O estorno agora é inofensivo na apuração do Balanço Financeiro pelo método direto.

A seguir serão analisados os valores dos Restos a Pagar e dos Depósitos do exercício para que se tenha noção da dimensão do equívoco que é considerar os saldos iniciais e finais para representar os Ingressos e Dispêndios Extra-orçamentários.

Análise e apuração dos Restos a Pagar inscritos e pagos

Os Restos a Pagar constam tanto no lado dos Ingressos como nos Dispêndios Extra-orçamentários, cada qual com uma função distinta. Os valores dos Ingressos Extra-orçamentários devem demonstrar as obrigações a pagar no exercício seguinte, que serão deduzidas das despesas orçamentárias para se chegar ao montante das despesas pagas no exercício.

A análise dos seus valores foi feita na seção 4.2.2.1.2 Despesas orçamentárias. Naquela oportunidade, verificou-se que o Balanço Financeiro não destaca os Restos a Pagar inscritos no exercício, o que, por consequência, impossibilita a apuração do montante dos dispêndios havidos a título de pagamento de despesas.

Já os valores dos Dispêndios Extra-orçamentários referem-se às obrigações transferidas de exercícios pretéritos para indicar que o seu montante fora totalmente pago no exercício de análise do Balanço.

Iniciando a análise pelos Restos a Pagar Não Processados, fazem-se duas observações a partir da Ilustração 22, que demonstra os valores e a organização conforme o Balanço de 2006.

		em milhões	
Ingressos Orçamentários	0,00	Dispêndios Orçamentários	1.186.295
		Despesa Executada	1.186.295
Ingressos Extra-orçamentários	50.923		
Restos a Pagar	50.923	Dispêndios Extra-orçamentários	33.979
Não Processados a Liquidar	38.751	RP's Não Processados – Inscrição	33.979
Cancelado	12.172		

Fonte: Siafi.

Ilustração 22 Disposição e valores dos Restos a Pagar Não Processados no Balanço Financeiro da União em 2006.

A primeira observação refere-se à disposição dos Restos a Pagar Não Processados. Os R\$ 50.923 milhões informados nos Ingressos Extra-orçamentários do Balanço Financeiro de 2006 sugerem, após uma leitura superficial do Balanço, que se trata da despesa executada não paga no exercício de 2006, para atender ao parágrafo único do art. 103 da Lei 4.320/64, quando na verdade o valor é a soma dos:

1. Restos a Pagar Não Processados **inscritos em 2006**, informados para atender à Lei 4.320/64, com vistas a compensar a inclusão da despesa não paga no lado dos Dispêndios;
2. Restos a Pagar Não Processados **inscritos em exercício pretérito e cancelados em 2006**, cuja função é retificar os Restos a Pagar de exercícios anteriores a 2006 que constam no lado dos Dispêndios Extra-orçamentários, para se apurar o montante pago no exercício a título de Restos a Pagar Não Processados.

Enfim, são duas informações com funções distintas que não devem se somar, pois a adição de ambos os valores, além de tornar o total dos Ingressos Extra-orçamentários irreal, não traduz informação útil, causando confusão ao usuário da informação. A informação seria mais transparente se tivesse sido apresentada na forma da Ilustração 23.

		em milhões	
Ingressos Orçamentários	0,00	Dispêndios Orçamentários	1.147.544
		Despesa Executada	1.186.295
		RP Não Processados a Liquidar	-
			38.751
Ingressos Extra-orçamentários	0,00	Dispêndios Extra-orçamentários	21.807
		RP's Não Processados – Inscrição	33.979
		RP Cancelado	-
			12.172

Fonte: Siafi.

Ilustração 23 Disposição proposta para os Restos a Pagar Não Processados.

Para se conhecer o montante das despesas de 2006 pagas, os Restos a Pagar – Não Processados a Liquidar poderiam ser transferidos dos Ingressos Extra-orçamentários para os Dispêndios Orçamentários, com valor negativo, após as despesas orçamentárias – mas neste caso há o óbice da Lei 4.320/64.

Para se ter a noção clara do montante dos Restos a Pagar Não Processados pagos no exercício, o saldo de Restos a Pagar – Cancelado deveria ser redistribuído dos Ingressos Extra-orçamentários para os Dispêndios Extra-orçamentários, com valor negativo, logo após os Restos a Pagar Não Processados – Inscrição, que se referem aos restos inscritos no exercício anterior.

Assim se visualizaria de forma didática e realista o quanto foi pago em 2006 de despesa orçamentária e de Restos a Pagar Não Processados inscritos em exercícios anteriores. Conseqüentemente, as somas dos Ingressos Extra-orçamentários e dos Dispêndios Orçamentários e Extra-orçamentários, que estão superestimadas por conta das atuais alocações, traduziriam informações mais próximas da realidade.

No entanto, a nova disposição proposta para os Restos a Pagar só terá valia se estiverem corretos os valores. E é sobre os valores atribuídos aos Restos a Pagar Não Processados que se refere à segunda observação.

Ao se confrontarem os **Restos a Pagar Não Processados – Inscrição** (Dispêndios) com os **Restos a Pagar Cancelados** (Ingressos), conclui-se, pelo Balanço Financeiro, que em 2006 foram pagos R\$ 21.807 milhões de Restos a Pagar Não Processados de exercícios anteriores a 2006, conforme Ilustração 23.

Porém, em consulta a contas contábeis apropriadas, apurou-se que os valores pagos a título de Restos a Pagar Não Processados correspondem a R\$ 18.028 milhões¹⁸, uma diferença de R\$ 3.779 milhões em relação ao que o Balanço Financeiro informa. Isto ocorre porque a STN tem considerado contas contábeis inadequadas para se chegar aos valores dos Restos a Pagar Não Processados inscritos no exercício, conforme demonstrado na Ilustração 8, e também dos Restos a Pagar inscritos em exercícios anteriores e pagos no exercício.

Já com relação ao pagamento dos Restos a Pagar Processados, conforme relatado na seção 4.2.2.1.2 Despesas orçamentárias não é fácil de ser conhecido no Balanço

¹⁸ Saldo em dezembro de 2006 da conta do sistema compensado 295200000 – Restos a Pagar Pagos.

Financeiro, pois seus valores estão dispersos no grupo de Obrigações em Circulação que constam nos Ingressos Extra-orçamentários.

No Siafi, obtém-se a informação de que foram pagos R\$ 3.153 milhões¹⁹ a título de Restos a Pagar Processados. Essa informação põe em xeque a premissa de que os Restos a Pagar constantes dos Dispêndios Extra-orçamentários do Balanço Financeiro de 2006 (saldo inicial do Passivo) tenham sido totalmente pagos no exercício, pois só os Fornecedores de Exercícios Anteriores – para os quais se presume que foram pagos R\$ 4.424 milhões em 2006²⁰ (que estavam pendentes no final de 2005) – superaram o total pago de Restos a Pagar no exercício. Essa constatação também derruba a tese de que todas as demais obrigações pendentes em 2005 e informadas nos Dispêndios Extra-orçamentários de 2006 tenham sido totalmente pagas no exercício.

Assim, os valores reais para os Restos a Pagar poderiam estar dispostos no Balanço na forma da Ilustração 24, para representar com mais transparência os Ingressos e Dispêndios.

		<i>em milhões</i>	
Ingressos Orçamentários 0,00	Dispêndios Orçamentários	1.147.024	
	Despesa Executada	1.186.295	
	Restos a Pagar Processados	- 3.004	} Restos a Pagar
	RP Não Processados a Liquidar	-	
	36.267		
Ingressos Extra-orçamentários 0,00	Dispêndios Extra-orçamentários	21.181	} Restos a Pagar Pagos
	RR Processados Pagos	3.153	
	RP Não Processados Pagos	18.028	

Fonte: Siafi.

Ilustração 24 Valores reais dos Restos a Pagar em 2006, extraídos do Siafi.

Percebe-se primeiro que os totais dos Ingressos Orçamentários e Extra-orçamentários corresponderão à realidade ao deixarem de sofrer, nesta nova disposição, as influências dos Restos a Pagar.

Quanto aos Dispêndios Orçamentários, os valores foram demonstrados na Ilustração 8. Relativamente aos Dispêndios Extra-orçamentários, nota-se que a soma do que

¹⁹ Saldo de dezembro de 2006 da conta contábil do sistema compensado 292410510 – Restos a Pagar Processados Pagos.

foi pago a título de Restos a Pagar Processados e Não Processados, conforme apuração no Siafi, é menor do que os R\$ 21.807 milhões informados pelo Balanço Financeiro de 2006 apenas para os Restos a Pagar Não Processados, conforme Ilustrações 22 e 23.

Análise dos depósitos recebidos e devolvidos no exercício

O Balanço Financeiro de 2006 apresenta Ingressos de R\$ 287.557 milhões e Dispêndios de R\$ 247.003 milhões a título de Depósitos, conforme se verifica na Ilustração 17. Porém se trata de seu saldo final e inicial, respectivamente, e não do fluxo do recebimento e da devolução no exercício de 2006.

Considerando que os créditos e os débitos nas contas de depósitos tenham reflexo nas disponibilidades, as entradas equivaleriam a R\$ 345.724 e as devoluções, a R\$ 305.170 milhões, de acordo com a Ilustração 18.

Apesar de essa ser a premissa para a demonstração das entradas e saídas de recursos, o movimento credor na conta representativa de depósitos só representará entrada de recursos se houver débito na disponibilidade financeira. Se, por exemplo, o valor depositado sofrer atualização monetária, o crédito na conta de depósito terá um débito na conta do resultado diminutivo do exercício para representar o aumento da obrigação. Neste caso, o fato contábil não deve sequer constar do Balanço Financeiro, já que não houve movimentação de recursos financeiros, mas apenas ajuste da exigibilidade a pagar.

Analogamente, o movimento devedor na conta do Passivo Financeiro referente a depósitos só representará devolução ao depositante se fizer contrapartida com um crédito em disponibilidade financeira no momento da saída dos recursos. Caso haja conversão do depósito em renda, o débito na conta não representará dispêndio de recursos na essência, mas mera arrecadação de receita sem envolvimento de financeiro no ato.

Para não inflar o saldo dos Dispêndios Extra-orçamentários com valores que não correspondem à saída de recursos, devem constar apenas os movimentos devedores que representem as devoluções dos depósitos. Por outro lado, os débitos que indiquem a conversão do depósito em receita arrecadada devem compor os Ingressos Orçamentários como conta redutora das Receitas Arrecadadas, para se demonstrar que a receita gerada não tenha implicado entrada recursos, a qual já havia ocorrido em momento pretérito quando do recebimento do depósito.

²⁰ Informação do Balanço Financeiro consultada no Siafi de 2006.

Logo, nem sempre é verdadeira a premissa de que movimentos credores nas contas de Passivos e Ativos Financeiros representam entrada de recursos, e movimentos devedores redundam em saída. Deve-se, antes de tudo, identificar os fatos contábeis que implicarão reflexo financeiro no Balanço.

4.2.2.2.2 Método de apuração dos demais recursos extra-orçamentários – Receitas Extra-orçamentárias, Despesas Extra-orçamentárias e Ajustes de Direitos e Obrigações

Serão comentadas agora as contas restantes que formam os Ingressos e Dispêndios Extra-orçamentários do Balanço Financeiro da União. Ao contrário do conjunto de contas da seção 4.2.2.2.1, que são formadas pelos **saldos** iniciais e finais do Ativo e Passivo Financeiros, aqui os valores se formam pelos **fluxos** de valores de contas financeiras extra-orçamentárias do Resultado Aumentativo do Exercício e do Resultado Diminutivo do Exercício.

As Receitas e Despesas Extra-orçamentárias compõem-se em sua maioria de:

- restituições de receitas federais;
- receitas, despesas e custos não integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social, no âmbito das instituições financeiras, entidades comerciais, industriais e de outras entidades.

As primeiras são modalidade de transferências financeiras que nem sempre envolvem movimentação financeira. Já as demais são contabilizados basicamente por meio de integração de saldos, sem trânsito pelas disponibilidades financeiras, logo não ocorre movimentação financeira que justifique a sua demonstração no Balanço²¹.

Os Ajustes de Direitos e Obrigações são formados pela incorporação e baixa de valores, atualização monetária, variação cambial e outros ajustes financeiros. Aqui também os ajustes em grande parte não envolvem as disponibilidades financeiras²².

Enfim, são esses alguns dos exemplos de fatos contábeis cujos valores não deveriam compor o Balanço Financeiro por não ocasionar fluxo de disponibilidade financeira.

²¹ É exemplo de integração de saldos de receita o espelho contábil do documento 2006NS000055, emitido pela UG/gestão 128002/12801 (Infraero), relativamente à conta 621219900 – Outras Receitas Operacionais. É exemplo de integração de saldos de despesa o espelho contábil do documento 2006NS000089, emitido pela UG/gestão 178003/35802 (CEF), relativamente às contas: 521120100 – Despesas de Captação; 521120200 – Despesas de Obrigações Empréstimos e Repasses e 521120400 – Resultado de Câmbio.

²² São exemplos os espelhos contábeis do documento 2006NL000002, emitido pela UG/gestão 135267/2221, e do documento 2006NL000188, emitido pela UG/gestão 806001/17205.

4.2.2.3 Disponibilidade do início e do final do exercício

Este grupo se forma, no Balanço consolidado, pela soma dos saldos da conta única do Tesouro Nacional e da conta institucional do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), dos recursos à disposição da Dívida Pública, das aplicações financeiras e outras disponibilidades, todos pertencentes à conta do subgrupo 111000000 – Ativo Disponível. Por serem de natureza devedora, estas contas são debitadas no ingresso de valores e creditadas para indicar os dispêndios financeiros, conforme Ilustração 1.

Todavia, há uma peculiaridade quanto à operacionalização e à contabilização dos recursos na Conta Única do Tesouro Nacional que desvirtua as informações sobre o disponível no Balanço da UG e do órgão considerados individualmente.

De forma bem sucinta, a Conta Única é operacionalizada pelo Banco do Brasil, embora os recursos sejam mantidos no Banco Central, que os remunera. Mas as entradas e saídas do financeiro na conta são contabilizadas na UG da STN. O sistema de partidas contábeis pode ser exemplificado de forma simplificada nas Ilustrações 25 a 27 a seguir.

Na STN

D – Disponibilidades – Conta Única **Banco do Brasil**

C – Receita Arrecadada²³

Fonte: adaptado do Siafi.

Ilustração 25 Entrada da disponibilidade por meio do agente financeiro Banco do Brasil.

Geralmente, quando ingressa receita tributária, por exemplo, a STN registra em sua UG a movimentação financeira da Conta Única, que é operacionalizada pelo agente financeiro Banco do Brasil, ficando a receita contabilizada na UG arrecadadora, conforme Ilustração 25.

²³ Embora a receita da União seja contabilizada na UG responsável pela arrecadação, ela será apresentada na STN para fins de simplificação do exemplo.

na UG da STN	na UG Executora X
D – Cota Concedida C – Recursos Especiais a Liberar	D – Recursos Especiais a Receber C – Cota Recebida
D – Disponibilidades – Conta Única Limite de Saque UG X C – Disponibilidades – Conta Única Banco do Brasil	

Fonte: adaptado do Siafi.

Ilustração 26 Transferência financeira à UG executora X.

De acordo com a Ilustração 26, quando houver transferência para atender às necessidades da UG X, conforme sua programação financeira, a STN o faz por meio de Cota. Mas, em vez de transferir o dinheiro, disponibiliza um limite de saque no valor da cota concedida à UG X. Esta terá registrado para si o direito de saque na conta Recursos Especiais a Receber, e a STN registrará na sua UG a obrigação de liberá-lo, na conta Recursos Especiais a Liberar.

Mesmo não movimentando fisicamente os recursos da Conta Única, a STN transfere o valor correspondente da transferência, para fins de controle contábil, da conta contábil denominada **Conta Única – Banco do Brasil** para a **Conta Única – Limite de Saque**. O financeiro continua na STN, mas agora será identificado com o código da UG X que recebera a transferência financeira.

Porém, se a receita arrecadada for da própria UG e não do Tesouro Nacional, como a receita de inscrição de candidatos em concurso público, e se o recebimento se referir a depósitos de terceiros, no geral o financeiro continuará contabilizado na STN mas não será transferido à UG por meio de Cota. Contudo, continuarão sendo registrados, na UG beneficiária do ingresso, o direito ao limite de saque e, na STN, o controle da disponibilidade na Conta Única por meio da conta contábil Conta Única – Limite de Saque.

Na STN	na UG X executora
D – Recursos Especiais a Liberar C – Disponibilidades – Conta Única Limite de Saque UG X	D – Despesa ou Depósito a Devolver C – Recursos Especiais a Receber

Fonte: adaptado do Siafi.

Ilustração 27 Pagamento de despesa pela UG executora X.

Na realização da despesa e na devolução do depósito, será debitado na UG X a despesa orçamentária ou a conta de obrigação do depósito a devolver, contra um crédito no

direito de saque. A STN, por sua vez, transfere o dinheiro ao fornecedor e, contabilmente, debita a obrigação de liberar o limite de saque assumida junto à UG executora e ainda baixa a disponibilidade na Conta Única – Limite de Saque em nome da UG que suportou a despesa ou o depósito devolvido, conforme Ilustração 27.

Essa explicação simplificada não se estende a todos os fatos que envolvam arrecadação de receita e ingresso de depósito, mas serve para exemplificar e se ter uma noção geral de que a disponibilidade financeira permanece na Conta Única, em nome da STN, mas terá identificação da UG e do valor limite que esta poderá usar para saldar seus compromissos.

Por conta desse sistema de movimentação financeira fora do alcance da UG executora e do órgão a que ela pertença, o seu Balanço Financeiro apresentará o seguinte²⁴:

- os Ingressos e Dispêndios Orçamentários e Extra-orçamentários apresentarão saldos normalmente;
- o Saldo do Exercício Anterior e o Saldo para o Exercício Seguinte, referentes às disponibilidades, terão valor zero;
- não haverá movimentos reflexos devedores e credores nas disponibilidades financeiras da UG ou órgão que justifiquem seus Ingressos e Dispêndios.

Embora o Balanço Financeiro se proponha a demonstrar os ingressos e dispêndios financeiros que refletem nos movimentos devedores e credores das contas das disponibilidades, é ilógico que os demonstrativos da UG e do órgão a que ela pertença apresentem Ingressos e Dispêndios sem os correspondentes movimentos e saldos financeiros que os sustentem.

Esta forma de apresentação contradiz orientação do Manual do Siafi (STN, 2006, tela 23/61) de que se deve “observar a necessidade de existência de recursos **nas Disponibilidades para o Exercício Seguinte** (grifo nosso) destinados aos pagamentos das despesas não pagas no exercício anterior notadamente quanto aos valores inscritos em restos a pagar”²⁵.

Em outro momento o Manual acrescenta que²⁶

As informações sobre o fluxo de recursos das disponibilidades são úteis para que os **usuários possam tomar decisões** a partir do conhecimento das informações.

²⁴ É o exemplo do Balanço Financeiro de 2006 do órgão 3000 – Tribunal de Contas da União, em que os saldos inicial e final disponíveis são de valor zero e sem movimento.

²⁵ Transação do Siafi >CONMANMF, Código 02.03.19, vigência 17/11/2006, item 3.2.3.1 referente à Avaliação de Gestão do Balanço Financeiro.

²⁶ Transação do Siafi >CONMANMF, Código 02.03.19, vigência 17/11/2006, item 3.2.2.4 referente à Análise e Verificação do Balanço Financeiro.

Para as unidades, por exemplo, possibilita mensurar se o disponível é suficiente para pagar os bens e serviços adquiridos e contratados e ainda satisfazer os gastos de manutenção (STN, 2006, tela 23/61).

No entanto, a informação que se chega ao usuário final é que o órgão não possui disponibilidade financeira para o atendimento do art. 42 da Lei Complementar nº 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal. Na análise deste artigo, Nascimento e Debus afirmam que

[...] nenhuma despesa poderá ser contraída nos dois últimos quadrimestres do mandato de qualquer titular de Poder ou órgão, sem adequada e suficiente disponibilidade de recursos para o seu atendimento, dentro do exercício financeiro ou, em caso de valores a serem pagos no exercício seguinte, sem que existam recursos em caixa para tal finalidade (NASCIMENTO e DEBUS, 2002, p. 67).

Logo, não reflete a realidade a informação do Balanço passada ao usuário de que o órgão não possui disponibilidade financeira para saldar seus compromissos futuros.

Mas os saldos disponíveis podem ser abstraídos de outra forma no Balanço Financeiro. Como os recebimentos das UG's têm como contrapartida um aumento no direito de saque – tal qual um acréscimo na conta bancária –, e os pagamentos e outros dispêndios são contabilizados contra uma redução no limite de saque – traduzindo um resgate financeiro –, a conclusão que se chega é que os fluxos e saldos dos direitos de saque substituem, na UG e no órgão, a função da disponibilidade financeira.

Portanto, para fins de análise gerencial da situação financeira da UG ou do órgão, o saldo da conta representativa do direito de saque deveria figurar como saldo disponível no início e no final do exercício, no Balanço Financeiro.

Mas no balanço consolidado da esfera federal, o saldo do direito de saque deixará de ser apresentado no Saldo do Exercício Anterior e Saldo para o Exercício Seguinte, porque este ofício já é exercido pelas contas do Ativo Disponível.

4.2.2.4 Consolidação das demonstrações financeiras

Questão crucial a considerar na análise adequada do Balanço Financeiro consolidado é a eliminação dos valores das transações intragovernamentais. Constata-se, com exceção de alguns itens, que a consolidação da demonstração se processa pela mera soma de cada item financeiro de todas as UG's, sem a eliminação de todas as operações internas que se realizam entre as entidades integrantes do demonstrativo Federal.

Tal procedimento gera duplicidades que dificultam a compreensão correta da composição patrimonial e financeira do ente contábil. Além disso, a não-eliminação desrespeita os ditames da Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu art. 50, § 1º, segundo o qual serão excluídas as operações intragovernamentais, no caso das demonstrações conjuntas.

Porém é possível identificar itens do Balanço Financeiro que se originaram de transações intragovernamentais. A igualdade de valores entre as Transferências Recebidas e as Transferências Concedidas, conforme se observa na Ilustração 28, indica que se trata de transações que envolvem UG's nas pontas repassadora e favorecida, logo são operações internas realizadas entre as unidades integrantes do Balanço Financeiro.

Os outros itens identificáveis são a receitas e despesas decorrentes de transações realizadas entre entidades abrangidas na consolidação. A partir do exercício de 2006, o Balanço Financeiro apresenta aquelas executadas entre órgãos do orçamento segregadas das demais.

Ressalva-se, no entanto, a ausência de procedimento uniforme na consideração das transações internas. Verifica-se no BGU que as transferências são eliminadas do Balanço Financeiro quando se consideram juntos as administrações direta e indireta e os fundos, mas não são excluídas quando a consolidação se dá no nível de tipo de administração considerado separadamente. Já as despesas e receitas internas são destacadas das demais, mas não são eliminadas do demonstrativo, como no caso das transferências.

Quanto aos demais itens, eles são apresentados sem que se possam conhecer os que se formaram de transações entre órgãos que participam do Balanço. Devem ser identificadas e eliminadas também as rubricas de direitos e obrigações, como é o exemplo das obrigações tributárias e os encargos sociais a recolher quando o favorecido for órgão ou entidade considerado na consolidação, e as rubricas de resultado aumentativo e diminutivo decorrentes da desincorporação de ativos e passivos de um órgão ou entidade e incorporação em outro órgão ou entidade, quando ambos forem considerados no processo de consolidação.

O expurgo ou a evidenciação de todas as rubricas decorrentes de transações realizadas entre UG's abrangidas na consolidação, inclusive as da administração indireta, permitirá ao Balanço representar a realidade dos recebimentos e pagamentos da União ou do órgão.

4.2.3 Comparação da prática Federal com a legislação e a teoria

Antes de se iniciar a análise comparativa entre a prática Federal e os requisitos legais e teóricos, será feita uma crítica ao modelo que a Lei 4.320/64 estabeleceu para o Balanço Financeiro.

A Lei dificultou um pouco a análise direta dos números do Balanço ao alocar os Restos a Pagar em Ingressos Extra-orçamentários. Se sua intenção é que os totais de ingressos e dispêndios reflitam a efetiva movimentação financeira, ao determinar essa alocação, fez com que os Ingressos Extra-orçamentários e os Dispêndios Orçamentários representassem valores irreais.

Restos a Pagar não provocam o acréscimo no saldo disponível de caixa ou bancos, logo não são ingressos. Ao contrário, representam a parcela do Dispêndio Orçamentário que não acarretou saída de recursos dos cofres públicos. Por isso a informação será mais bem representada se as despesas não pagas forem abatidas diretamente dos Dispêndios, demonstradas após as Despesas Orçamentárias, conforme sugerido na Ilustração 24.

Dessa forma, a soma dos Dispêndios expressará efetivamente o valor desembolsado do disponível em caixa ou bancos e a soma dos Ingressos Extra-orçamentários deixará de abrigar valores que não simbolizam recebimento de recursos. Isto evita também que o usuário exclua os Restos a Pagar para a análise adequada dos Ingressos Extra-orçamentários.

O legislador se preocupou apenas com a análise do resultado do exercício financeiro (Dispêndios menos Ingressos), em detrimento da análise vertical do demonstrativo. Os números devem expressar por si só a situação financeira, eles devem permitir a interpretação literal do balanço, para que os usuários não sintam dificuldades em traduzi-lo.

A seguir, serão apresentadas as questões do Balanço Financeiro da União que distam da finalidade da legislação de apresentar os movimentos da disponibilidade financeira.

4.2.3.1 Comparação da prática Federal com a norma

Verificou-se que, na prática, o Balanço Financeiro divulgado pela Administração Federal representa mais um demonstrativo de saldos de contas do sistema financeiro do que uma demonstração do reflexo do fluxo financeiro almejado pela Lei 4.320/64.

Distanciando-se do objetivo da Lei de se apurar o real montante recebido e pago a título de receita e despesa orçamentárias de forma compreensível e transparente, o Balanço Financeiro dispersa entre os diversos títulos e não identifica as seguintes contas que devem ser deduzidas das Receitas e Despesas:

- Rede Bancária – Arrecadação, que consta nos Dispêndios Extra-orçamentários embora represente as receitas orçamentárias arrecadadas que não foram recolhidas aos cofres por estarem em trânsito na rede bancária arrecadadora;
- Restos a Pagar, que constam nos Ingressos Extra-orçamentários em obediência à Lei 4.320/64 e representam a despesa orçamentária que não provocou saída de financeiro no exercício;
- receitas e despesas executadas que não implicaram fluxo financeiro no ato do registro e que não podem ser identificadas no Balanço Financeiro.

A tarefa de se apurar a movimentação financeira torna-se mais trabalhosa, senão impossível, porque Balanço não destaca das demais obrigações os Restos a Pagar inscritos no exercício.

A Receita e a Despesa devem ser o ponto de partida para se apurarem os Ingressos e Dispêndios do exercício. A divulgação dos valores brutos apartados das deduções necessárias que estão dispersas ao longo do demonstrativo, isto quando são conhecidas, desvia o Balanço Financeiro de sua finalidade de demonstrar de forma clara e direta o que foi recebido de receita e pago de despesa a partir dos valores executados informados.

Sem a evidenciação necessária desses valores que não transitam pelas disponibilidades, o Balanço Financeiro se transforma em mais uma mera peça de demonstração da Receita e da Despesa executadas, as quais já estão apresentadas em demonstrativos próprios, como o Balanço Orçamentário e Demonstração das Variações Patrimoniais.

Além de não representar os valores recebidos e desembolsados, o Balanço Financeiro demonstra valores incorretos para o total das Receitas Correntes e das Receitas de

Capital, pois as Deduções das Receitas são contempladas somente como Correntes, apesar de fazerem parte das duas categorias econômicas.

Em referência às Transferências Financeiras Orçamentárias, apesar de serem formadas por contas de natureza financeira, parte delas não redundam em movimentos de ingressos e saídas.

Além disso, outro fator que não permite a apuração das entradas e saídas orçamentárias como quer a Lei é a apresentação das Transferências Extra-orçamentárias junto dos valores orçamentários, contrariando a prescrição legal de demonstração segregada dos valores, conforme dependam e não da execução orçamentária.

Se o usuário quiser analisar a participação dos Ingressos Extra-orçamentários em relação ao total dos Ingressos, ele não considerará as Transferências Extra-orçamentárias. Ou se for feita uma relação dos Ingressos Extra-orçamentários com os Ingressos Orçamentários, o quociente encontrado não representará realidade, visto que as Transferências Extra-orçamentárias estarão somadas aos valores orçamentários.

A demonstração de valores de naturezas distintas em um só conjunto talvez explique o porquê de não haverem sido criados os grupos Ingressos Orçamentários e Dispendios Orçamentários. Estes títulos, aliás, são requeridos pela Lei 4.320/64, conforme estrutura concebida no Anexo 13, para proporcionar a transparência na divulgação, a comparabilidade entre os grupos orçamentários e extra-orçamentários e o conhecimento da participação de seus títulos dentro do grupo.

Além disso, os valores de contas do sistema patrimonial e a técnica de variações de saldos iniciais e finais de contas financeiras do Ativo e Passivo desfiguram a representação da realidade das entradas e desembolsos extra-orçamentários ocorridos no exercício.

Conforme demonstrado na seção 4.2.2.2.1, não possui fundamentação técnica a representação dos **fluxos** de entrada de recursos por meio do somatório dos **saldos do início do exercício** de contas do Ativo com **saldos do final do exercício** do Passivo. Da mesma forma, os dispêndios não são fielmente representados pela soma de **saldos iniciais** de contas do Passivo com **saldos finais** do Ativo.

Os saldos destas contas são o resultado da diferença entre as entradas e saídas de valores, logo não podem substituir os fluxos. Por isso não se pode conceber que a soma de saldos de períodos distintos (inicial + final) se configure em ingressos ou dispêndios de recursos.

Para atestar essa conclusão, demonstrou-se no trabalho que, por conta da aplicação desse método de cálculo, os valores divulgados para os Depósitos não representam as entradas e saídas de recursos. Os Restos a Pagar também não refletem os valores pagos no exercício, mesmo se forem abatidos os Restos a Pagar Cancelados, que se somam aos Ingressos Extra-orçamentários sem sequer se configurarem em entrada de recursos.

O cálculo dos valores empregados para retratar os Ingressos e Dispêndios Extra-orçamentários se constitui em impropriedade do Balanço Financeiro que influencia negativamente no seu exame correto.

Por fim, assim como ocorre no conjunto das transferências orçamentárias, parte dos Ajustes de Obrigações e Direitos e das Receitas e Despesas Extra-orçamentárias não deve constar no Balanço Financeiro porque não implica movimentação financeira.

Portanto, se os valores não traduzem os reais movimentos financeiros havidos no exercício seja porque a técnica de cálculo adotada é equivocada, seja porque não provocam reflexo nas disponibilidades, tais valores estão em desacordo com os objetivos legais.

No que se refere às disponibilidades, constatou-se que, apesar de as UG's e os órgãos divulgarem seus Ingressos e Dispêndios, inevitavelmente seus balanços irão apresentar valores nulos para os fluxos e os saldos disponíveis no início e no final do exercício, visto que a movimentação financeira é feita no âmbito da STN.

Essa informação é contraditória com o objetivo do Balanço Financeiro de demonstrar o saldo inicial e o saldo final do exercício que resulta das origens e aplicações de recursos financeiros. Além disso, vai de encontro ao que prescrevem o art. 42 da LRF e o Manual Siafi no sentido de a UG e o órgão informarem a suficiente disponibilidade de recursos para atender aos compromissos financeiros futuros. A informação que o Balanço passa é que há ocorrência de recebimentos e pagamentos sem os conseqüentes fluxo e disponibilidade financeiros.

Para não se perder a informação gerencial sobre o financeiro disponível inicialmente para o exercício em análise e o disponível para saldar os compromissos do exercício seguinte da entidade contábil considerada individualmente, propõe-se que os saldos das contas de direito a limite de saque sejam as representantes de suas disponibilidades financeiras.

Na finalização da análise do Balanço Financeiro da União à luz das normas que o regem, constatou-se que, em atendimento ao § 1º do art. 50 da LRF, o demonstrativo divulgado no BGU de 2006 identifica apenas parte das transações intragovernamentais nas

demonstrações consolidadas, que são as transferências financeiras e as receitas e despesas orçamentárias.

No entanto, são adotados procedimentos diferentes na exclusão das operações internas. Enquanto as contas de resultado são apresentadas de forma destacada das demais, as transferências são eliminadas do demonstrativo consolidado. Estas, por sua vez, não são eliminadas quando a consolidação se dá no nível de tipo de administração (direta ou indireta).

Para que se atenda à prescrição da LRF, o Balanço Financeiro consolidado deve identificar e excluir todas as operações intragovernamentais. Além disso, as exclusões das operações internas devem atingir qualquer nível de consolidação: por órgão ou tipo de administração.

Porém, tão essencial quanto a identificação das transações internas é a adoção de tratamento uniforme na exclusão todas as situações, com o fim de se representar a situação financeira real do exercício. Ou se excluem todas as operações intragovernamentais na consolidação, ou elas devem ser informadas em destaque nas demonstrações financeiras consolidadas, mas não os dois procedimentos simultâneos.

Disso resulta que a soma dos Ingressos e Dispêndios se apresenta sem as transferências, mas com as receitas e despesas e outras transações internas.

Por tudo isso, conclui-se que a prática atual não está, nos pontos abordados, em conformidade com os objetivos da Lei 4.320/64 de representar os fluxos financeiros de forma fidedigna.

A LRF deve ser observada também no que se refere à identificação e exclusão de todas as operações intragovernamentais no Balanço consolidado, qualquer que seja o nível de consolidação, em benefício da qualidade da informação contábil.

Com relação especificamente à demonstração das disponibilidades financeiras da UG e do órgão, o Balanço Financeiro deve atender à prescrição do art. 42 da LRF e às orientações do Manual Siafi, que dita diretrizes para a execução contábil do setor público federal.

Frisa-se que a própria Lei 4.320/64 contribui para informação inadequada sobre o montante dos Dispêndios Orçamentários e Ingressos Extra-orçamentários, conforme comentado no início do capítulo.

Porém, na solução dos problemas que não envolvem as alterações legais, o Balanço Financeiro, como a expressão dos fluxos da disponibilidade financeira, terá a sua condição de inadequação revertida se for elaborado tendo como ponto de partida os movimentos da conta 111000000 – Disponível, do Ativo Circulante, e das contas

representativas de limites de saque, no caso das informações financeiras das UG's e dos órgãos.

Somente por meio dos movimentos devedores e credores das disponibilidades financeiras é que se conhecerão as contas creditadas e debitadas em contrapartida, para representar os Ingressos e Dispêndios, respectivamente.

O desafio é implementar um procedimento no Siafi, para que se tenha controle dos valores e da conta contábil que estão sendo movimentados com reflexo na disponibilidade financeira. Um dos meios de se conseguir estes dados é pela instituição de contas contábeis no sistema de compensação, cujos valores indiquem os fatos que provocaram ingressos e dispêndios de recursos na disponibilidade financeira.

4.2.3.2 Comparação da prática Federal com os aspectos teóricos

Entretanto, os ajustes técnicos do Balanço Financeiro necessários para possibilitar o uso fácil e intuitivo da informação de qualidade devem considerar as questões teóricas em que se baseiam a ciência contábil e a divulgação financeira.

Após as explicações das discrepâncias entre a prática Federal e a legislação, percebe-se que a divulgação contábil no âmbito do setor público tem como foco principal a estruturação e a apresentação dos números da demonstração financeira em detrimento da qualidade da informação.

É preciso, pois, dar utilidade à informação divulgada. O Balanço Financeiro deve transmitir um significado semântico que possibilite ao usuário comensurar a riqueza econômica gerada e as variações ocorridas. Não pode ser ignorado também que ele deve ser pragmático, demonstrando informação compreensível aos usuários da informação.

Porém, antes de se divulgar o Balanço, devem ser conhecidos os objetivos e as necessidades dos seus usuários, que são os cidadãos, as instituições da sociedade, os órgãos do sistema de controle da Administração Pública e os tomadores de decisão que utilizam a informação gerencial.

A falta de foco no usuário é um das causas de se limitar a divulgação em um ambiente técnico. Se continuar a divulgar informações dessa forma, a análise do Balanço ficará restrita a usuários que dominem a linguagem contábil adotada, como é o caso dos administradores públicos e contadores, por exemplo. Iudícibus (2004, p. 126) defende que é importante utilizar terminologia clara e relativamente simplificada, e que devem ser evitados termos obscuros por não serem precisos.

Sendo instrumento de transparência das contas públicas e de controle da gestão, o Balanço Financeiro deve apresentar linguagem acessível à sociedade em geral, sem perda da qualidade. Se, porém, for considerado que a sua informação deva atingir também usuários mais sofisticados, que usarão a informação com enfoque gerencial para tomadas de decisões, a linguagem deve seguir outra linha.

Entretanto, a divulgação de informações para outro nível de usuário não implica que se use linguagem mais rebuscada. A informação do Balanço deve ser justa no tratamento equitativo de todos os leitores, qualquer que seja o usuário a ser considerado.

Constata-se ainda que o Balanço Financeiro da União e, por extensão, as demais demonstrações precisam avançar nas características qualitativas desejáveis para a divulgação financeira.

O Balanço Financeiro da União é incompreensível e obscuro para o destinatário principal da informação, que geralmente não possui intimidade com a técnica da contabilidade do setor público. Isso se deve aos valores e aos títulos das contas empregados de um modo que não retratam o fluxo das disponibilidades financeiras e à linguagem excessivamente técnica.

É importante que se usem descrições e títulos adequados, conforme a sugestão para a criação dos grupos Ingressos Orçamentários e Dispendios Orçamentários, por exemplo, para que as informações sejam esclarecedoras para o leitor. Termos pouco claros levam à confusão e incompreensão dos leitores, e termos técnicos são proveitosos quando possuem significados precisos e geralmente bem conhecidos, o que não é o caso da linguagem do Balanço Financeiro.

Enfim, o Balanço não leva em consideração o nível de conhecimento do usuário, ou em outras palavras, considera que ele tenha domínio das expressões técnicas e da fórmula de cálculo dos valores recebidos e pagos.

A quantidade de informação e itens e a forma como são apresentados devem ser adequados aos objetivos dos relatórios e à relevância da informação. De acordo com as palavras de Hendriksen e Breda (2007), o Balanço deve perseguir a concisão da informação devido às limitações da amplitude de atenção e da capacidade de compreensão do ser humano. Porém não se devem negligenciar as informações cujo grau de detalhamento as torne valiosas para o usuário.

Além de não ser inteligível, o Balanço Financeiro não demonstra informações relevantes, que não refletem a realidade dos fluxos da disponibilidade financeira. Seus números não têm valor de previsão dos eventos passados, presentes e futuros, e não servem de

feedback para confirmar expectativas anteriores. A informação do Balanço Financeiro precisa ser completa, no que se refere à apresentação de toda informação relevante.

O demonstrativo financeiro carece de confiabilidade para a prestação de contas e tomada de decisão. Ele perde a fidelidade de apresentação ao exibir valores em desacordo com os fenômenos ocorridos, como, por exemplo, os saldos iniciais e finais de contas de Ativo e Passivo para representar equivocadamente os fluxos de Ingressos e Dispendios Extra-orçamentários, e outros números que não ocasionam entrada e desembolso financeiro.

Na forma como se apresenta, o Balanço Financeiro não permite a comparabilidade em diversos aspectos. Os valores orçamentários não podem ser comparados com os extra-orçamentários, primeiro porque há um momento em que se misturam no demonstrativo e segundo porque se usam procedimentos diferentes para a mensuração dos valores extra-orçamentários.

Além disso, a falta de comparabilidade se reforça pela ausência de uniformidade nos procedimentos de exclusão das transações intragovernamentais do balanço consolidado. Por um lado porque não são identificadas todas as operações internas e por outro porque não há tratamento padrão na exclusão daquelas que são identificadas.

Verifica-se, portanto, que a informação divulgada pelo Balanço Financeiro representa um problema para a Administração Pública Federal, pois o custo da sua divulgação é suportado por toda a sociedade, que, em contrapartida, não tem sido beneficiada pela informação útil, compreensível e correta.

4.2.3.3 Conclusões finais

Por não atender a requisitos teóricos fundamentais para a divulgação financeira e por se distanciar do ideal almejado pela legislação, conclui-se que a sistemática atual de estruturação do Balanço Financeiro da União não permite análise da efetiva movimentação financeira.

Os dados contábeis não servem de insumo para as tomadas de decisões, pois a demonstração não atinge o objetivo de divulgar a informação financeira relevante, útil e fidedigna ao usuário que se dispõe a conhecer e analisar a forma como o Governo Federal se financiou e como foram consumidos os recursos financeiros postos à sua disposição.

Como solução para o problema deve-se dar nova disposição aos dados do Balanço Financeiro da União, tendo como parâmetro os aspectos normativos e teóricos, para que ele apresente fielmente a realidade financeira e torne a informação útil e relevante.

Um dos caminhos a seguir será por meio das correções de rumo da demonstração financeira, para adequá-la aos objetivos das normas que o regem, conforme se sugere no capítulo seguinte. Esta linha de correção deve considerar o demonstrativo precipuamente como instrumento de transparência da gestão pública e a sociedade em geral como alvo principal da informação, além dos órgãos de controle da administração.

Alternativamente, a renovação da demonstração deverá ser mais ousada se se considerar uma nova concepção de demonstração de fluxo financeiro como instrumento de informação gerencial, para atender também as necessidades dos usuários mais sofisticados tais como gestores públicos, investidores, analistas financeiros e organismos internacionais, por exemplo. Neste caso a reforma terá como parâmetro a *NICSP 2 Estados de Flujos de Efectivos* e deverá atingir as demais demonstrações contábeis, o que exigiria profunda alteração da legislação para adequar e harmonizar as informações contábeis e gerenciais em um cenário de economia global.

5 Uma proposta de modelo do Balanço Financeiro da União

Apresentados os aspectos teóricos, legais e práticos do Balanço Financeiro, será proposta uma reformulação da demonstração contábil da União (Ilustração 29), elaborada a partir do ajuste dos valores e da alocação das contas do Balanço extraído do Siafi (Ilustração 28). Os valores referem-se ao exercício de 2006 no âmbito de toda a Administração Pública Federal e incluem as operações intragovernamentais, que não foram eliminadas por não ser possível identificar a totalidade delas.

A forma apresentada na Ilustração 29 busca retratar a situação próxima do ideal na demonstração dos fluxos de entradas e saídas de recursos. O objetivo é aperfeiçoar a apresentação das informações contábeis para um contexto mais realista, didático e compreensivo a fim de que o usuário as interprete de forma inteligível e sem dificuldades.

		em	
INGRESSOS	6.652.775	DISPENDIOS	6.652.775
RECEITAS CORRENTES	594.830	DESPESAS CORRENTES	640.899
RECEITA BRUTA ARRECADADA	611.511	DESPESAS DE CAPITAL	545.396
DEDUÇÕES DA RECEITA	-16.681		
RECEITAS DE CAPITAL	598.067		
TRANSFERENCIAS RECEBIDAS	3.599.832	TRANSFERENCIAS CONCEDIDAS	3.599.832
TRANSFERENCIAS ORCAMENTARIAS	2.263.525	TRANSFERENCIAS ORCAMENTARIAS	2.263.525
CORRESPONDENCIA DE DEBITO	180.009	CORRESPONDENCIA DE CREDITOS	180.009
TRANSFERENCIAS EXTRA-ORCAMENTARIAS	1.156.298	TRANSFERENCIAS EXTRA-ORCAMENTARIAS	1.156.298
INGRESSOS EXTRA-ORCAMENTARIOS	1.487.666	DISPENDIOS EXTRA-ORCAMENTARIOS	1.473.805
VALORES EM CIRCULACAO	183.472	VALORES EM CIRCULACAO	247.853
VALORES A CLASSIFICAR	461	VALORES A CLASSIFICAR	348
VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO	268.201	VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO	268.207
DEPOSITOS	287.557	DEPOSITOS	247.003
OBRIGACOES EM CIRCULACAO	484.172	OBRIGACOES EM CIRCULACAO	457.608
RECEITA EXTRA-ORCAMENTARIA	87.402	DESPESAS EXTRA-ORCAMENTARIA	74.391
AJUSTES DE DIREITOS E OBRIGACOES	176.400	AJUSTES DE DIREITOS E OBRIGACOES	178.396
DISPONIBILIDADE DO PERIODO ANTERIOR	372.380	DISPONIBILIDADE P/O PERIODO SEGUINTE	392.843
CONTA UNICA DO TESOUREO NACIONAL	119.680	CONTA UNICA DO TESOUREO NACIONAL	124.132
INSS	3.523	INSS	1.114
RECURSOS A DISPOSICAO DA DIVIDA PUBLICA	73.561	RECURSOS A DISPOSICAO DA DIVIDA PUBLICA	88.021
BANCO CENTRAL DO BRASIL	0	BANCO CENTRAL DO BRASIL	0
APLICACOES FINANCEIRAS	122.833	APLICACOES FINANCEIRAS	128.310
OUTRAS DISPONIBILIDADES	52.783	OUTRAS DISPONIBILIDADES	51.267

milhões

Fonte: Siafi.

Ilustração 28 Balanço Financeiro da União em 2006²⁷.

²⁷ Transação do Siafi >BALANSINT, mês de dezembro de 2006, Tipo de Balanço = 1.

em milhões

INGRESSOS	5.838.526	DISPÊNDIOS	5.838.526
INGRESSOS ORÇAMENTÁRIOS	3.632.082	DISPÊNDIOS ORÇAMENTÁRIOS	3.590.558
RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	1.192.897	DESPEAS ORÇAMENTÁRIAS	1.186.295
RECEITAS CORRENTES	594.854	DESPEAS CORRENTES	640.899
RECEITA BRUTA ARRECADADA	611.511	DESPEAS DE CAPITAL	545.396
DEDUÇÕES DA RECEITA	-16.657		
RECEITAS DE CAPITAL	598.043		
RECEITA BRUTA ARRECADADA	598.067		
DEDUÇÕES DA RECEITA	-24		
REDE BANCÁRIA-ARRECADADAÇÃO (A RECEBER EM 2007)	-4.349	RESTOS A PAGAR INSCRITOS NO EXERCÍCIO (LEI 4320/64)	-39.271
		PROCESSADOS (INCLUSIVE DÍVIDA A PAGAR)	-3.004
		NÃO PROCESSADOS	-36.267
TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS	2.443.534	TRANSFERÊNCIAS CONCEDIDAS	2.443.534
TRANSFERÊNCIAS ORÇAMENTÁRIAS	2.263.525	TRANSFERÊNCIAS ORÇAMENTÁRIAS	2.263.525
CORRESPONDÊNCIA DE DÉBITO	180.009	CORRESPONDÊNCIA DE CRÉDITOS	180.009
INGRESSOS EXTRA-ORÇAMENTÁRIOS	1.834.063	DISPÊNDIOS EXTRA-ORÇAMENTÁRIOS	1.855.124
TRANSFERÊNCIAS EXTRA-ORÇAMENTÁRIAS	1.156.298	TRANSFERÊNCIAS EXTRA-ORÇAMENTÁRIAS	1.156.298
REDE BANCÁRIA-ARRECADADAÇÃO (RECEBIDO EM 2006)	4.433	RESTOS A PAGAR PAGOS	21.182
		PROCESSADOS	3.153
		NÃO PROCESSADOS	18.028
DEPÓSITOS RECEBIDOS	345.724	DEPÓSITOS DEVOLVIDOS	305.170
DEMAIS INGRESSOS (MOV.CREDOR ATIVO E PASSIVO)	327.608	DEMAIS DISPÊNDIOS (MOV.DEVEDOR ATIVO E PASSIVO)	372.475
DISPONIBILIDADE DO PERÍODO ANTERIOR	372.380	DISPONIBILIDADE P/O PERÍODO SEGUINTE	392.843

Fonte: adaptado do Siafi.

Ilustração 29 Balanço Financeiro com ajustes propostos.

Para a construção do balanço ajustado, partiu-se da premissa de que os movimentos devedores das contas de disponibilidades estão representados nos Ingressos Orçamentários e Extra-orçamentários, e os movimentos credores devem estar apresentados nos Dispêndios Orçamentários e Extra-orçamentários.

Assim o fluxo dos Ingressos Orçamentários e Extra-orçamentários no balanço ajustado equivale a R\$ 5.446.145 milhões, correspondente aos débitos acumulados da conta 111000000 – Disponível no exercício de 2006. E as saídas de recursos somam R\$ 5.445.682, resultado dos créditos acumulados das disponibilidades financeiras. Somando-se o primeiro valor à Disponibilidade do Período Anterior e o segundo à Disponibilidade para o Período Seguinte, chega-se ao total de R\$ 5.838.526 milhões para os Ingressos e Dispêndios.

Na distribuição dos valores acima entre os grupos orçamentário e extra-orçamentário, fez-se o seguinte:

- no lado dos Ingressos, primeiro foram alocados os valores das Receitas Orçamentárias arrecadadas, em seguida as receitas arrecadadas não recolhidas (Rede Bancária –

Arrecadação), com valor negativo, e depois os valores das Transferências Recebidas orçamentárias. O restante considerou-se como Ingresso Extra-orçamentário;

- no lado dos Dispêndios, foram destinados os valores das Despesas executadas, em seguida os Restos a Pagar com valor negativo e depois as Transferências Concedidas orçamentárias, para então destinar o restante para os Dispêndios Extra-orçamentários.

Ocorreram as seguintes alterações decorrentes desta nova disposição dos valores.

a) Ingressos e Dispêndios totais

Mantendo inalteradas a Disponibilidade do Exercício Anterior e a Disponibilidade para o Exercício Seguinte, conclui-se então que o Balanço Financeiro da União apresenta Ingressos ou Dispêndios superestimados em R\$ 814.249 milhões (R\$ 6.652.775 menos R\$ 5.838.526). Isto ocorre porque a soma dos saldos das contas financeiras usadas para compor o Balanço Financeiro, as quais nem sempre representam a movimentação financeira, são superiores à soma dos fluxos das contas que efetivamente devam fazer parte dele.

b) Ingressos Orçamentários

Tendo como ponto de partida o balanço ajustado, os seus Ingressos Orçamentários, que somam R\$ 3.632.082 milhões, são menores do que os apresentados pelo Siafi (Receitas Correntes + Receitas de Capital + Transferências Recebidas) em R\$ 1.160.647 milhões, pelos seguintes motivos:

- remanejamento de R\$ 1.156.298 milhões de Transferências Extra-orçamentárias para os Ingressos Extra-orçamentários;
- dedução de R\$ 4.349 milhões de Rede Bancária Arrecadação, que foi transferida dos Dispêndios Extra-orçamentários para os Ingressos Orçamentários, com valor negativo, para representar a **Receita Orçamentária arrecadada** que ainda não ingressou nos cofres públicos por estar em trânsito o financeiro.

Considera-se mais didática e inteligível a apresentação da Rede Bancária Arrecadação como conta redutora da Receita Arrecadada para que o Balanço retrate de forma clara e direta o quanto de receita arrecadada foi recolhido aos cofres. A conta traduz recursos **orçamentários** que ainda não ingressaram, e não saída de recursos, motivo pelo qual o seu valor não deve se somar aos Dispêndios Extra-orçamentários. Dessa forma, os Ingressos Orçamentários e os Dispêndios Extra-orçamentários representarão a situação financeira mais realista.

c) Ingressos Extra-orçamentários

Identificados os Ingressos Orçamentários, restaram os Ingressos Extra-orçamentários de R\$ 1.834.063 milhões, que são superiores ao Balanço do Siafi em R\$ 346.397 milhões devido à:

- inclusão de R\$ 1.156.298 milhões das Transferências Extra-orçamentárias;
- aumento de R\$ 58.168 milhões dos Depósitos Recebidos, apresentados agora pela soma do movimento credor das contas contábeis que os representam, que é superior aos valores do saldo final apresentados no primeiro Balanço;
- a informação dos Demais Ingressos (a identificar) pelos movimentos credores de suas contas, cuja soma é inferior em R\$ 868.068 milhões aos valores do Balanço Financeiro da União, que apresenta contas cujos saldos não representam necessariamente entrada de recursos.

A Rede Bancária Arrecadação recebida, que se refere ao saldo da conta no início de 2006, possui o mesmo valor do Balanço Financeiro da União, pois se presume seu total recebimento no início do exercício de 2006.

Não são considerados aqui os Restos a Pagar inscritos em 2006, pois são apresentados nos Dispêndios Orçamentários, com valor negativo. Porém, com exceção dos Restos a Pagar Processados e Não Processados, deverão ser informados, nos Ingressos Extra-orçamentários, quaisquer fluxos de obrigações em circulação cujo crédito tenha tido reflexo no aumento das disponibilidades financeiras.

d) Dispêndios Orçamentários

Os Dispêndios Orçamentários ajustados, que somam R\$ 3.590.558 milhões, ficaram inferiores aos do Siafi (Despesas Correntes + Despesas de Capital + Transferências Concedidas) em R\$ 1.195.568 milhões devido a:

- remanejamento de R\$ 1.156.298 milhões de Transferências Extra-orçamentárias para os Dispêndios Extra-orçamentários;
- dedução de R\$ 39.271 milhões dos Restos a Pagar inscritos no exercício (Lei 4.320/64, art. 103, § único), que foram transferidos dos Ingressos Extra-orçamentários para os Dispêndios Orçamentários, com valor negativo, para descontar a sua inclusão na Despesa Orçamentária executada em 2006.

Os saldos de Restos a Pagar inscritos em 2006 constam no rol das Obrigações em Circulação, nos Dispêndios Extra-orçamentários do Balanço da União. No entanto seus valores foram obtidos por outros meios, já que são de difícil identificação no Balanço Financeiro porque estão acumulados com obrigações de exercícios anteriores e diluídos com

outros passivos que não são decorrentes da execução da despesa. Na nova situação, apenas os saldos das despesas de 2006 a pagar no exercício seguinte aparecem nos Dispêndios Orçamentários, para serem descontadas da despesa executada no exercício, a informação requerida pela Lei 4.320/64.

e) Dispêndios Extra-orçamentários

Identificados os Dispêndios Orçamentários, restaram os Extra-orçamentários de R\$ 1.855.124 milhões, que superam os do Siafi em R\$ 381.319 milhões, devido a:

- inclusão de R\$ 1.156.298 milhões das Transferências Extra-orçamentárias;
- aumento de R\$ 58.168 milhões dos Depósitos Devolvidos, demonstrados agora pela soma do movimento devedor das contas contábeis que os representam, que é superior aos valores do saldo inicial apresentados no Balanço do Siafi;
- informação do pagamento dos Restos a Pagar e dos Demais Dispêndios (a identificar) formados pelos movimentos devedores de suas contas, cuja soma é inferior em R\$ 833.147 milhões aos valores do Balanço Financeiro da União, que apresenta contas cujos saldos não representam necessariamente a efetiva saída de recursos.

Os Restos a Pagar são informados pelos valores efetivamente pagos, apurados conforme Ilustração 24 da seção 4.2.2.2.1, e não pelo saldo das Obrigações em Circulação no início do exercício, como vem demonstrando o Balanço Financeiro da União.

5.1 Considerações adicionais

Algumas observações se fazem necessárias com relação ao Balanço ajustado da Ilustração 29. Os valores do Balanço Financeiro proposto tentam se aproximar da realidade dos fluxos financeiros havidos no exercício, mas não são completamente exatos.

Na apuração da real receita recolhida, devem ser considerados ainda outros fatores tratados na seção 4.2.2.1.1 Receitas orçamentárias. Se se considerar que são receitas recolhidas todas aquelas que transitaram pelas disponibilidades financeiras, devem ser deduzidas também na análise todas as receitas arrecadadas que não envolveram financeiro no ato do registro.

O mesmo ocorre com as Despesas Orçamentárias, não só os Restos a Pagar devem ser abatidos, pois há registros de despesa sem a correspondente saída de financeiro, conforme relatado na seção 4.2.2.1.2 Despesas orçamentárias.

Porém essas receitas e despesas não foram deduzidas porque são de difícil apuração no Balanço. Logo, as despesas pagas e receitas recolhidas podem não corresponder à realidade.

Há ainda Transferências Recebidas e Concedidas que não movimentam as contas de disponibilidade, conforme exemplos demonstrados na seção 4.2.2.1.3 Transferências financeiras recebidas e concedidas. Devem-se verificar as circunstâncias em que as transferências transitam pela conta de disponibilidade financeira para serem consideradas no Balanço.

Com relação aos Depósitos, o total dos créditos na conta da obrigação não vai indicar sempre entrada de recursos financeiros. Há movimentos credores, por exemplo, que indicam atualização monetária do depósito e são geralmente lançados em contrapartida com débito em conta do Resultado Diminutivo do Exercício. Logo esses não poderiam ser computados no Balanço Financeiro.

Similarmente há movimentos devedores na conta Depósitos que não redundam em saída de recursos do caixa. É o exemplo das conversões de depósitos em renda da União, fato que, na essência, não representa desembolso financeiro e tampouco ingresso em virtude da receita arrecadada que não terá o estágio posterior do recolhimento, pois o financeiro ingressara em momento pretérito, talvez até em exercício anterior. Nesta situação os débitos seriam mais bem representados como conta redutora das receitas arrecadadas.

A observação feita para os Depósitos se estende para os movimentos devedores e credores ocorridos nas demais obrigações e ativos. Só devem constar do Balanço Financeiro aqueles tenham reflexo nas contas de disponibilidade.

Apesar das evidências, os valores não foram deduzidos ou excluídos do Balanço ajustado pela impossibilidade de se identificarem todas as transações que devam ser consideradas. Isso dificulta a construção do Balanço, porque não basta colher as contas contábeis financeiras que farão parte do Balanço Financeiro, devem ser identificados principalmente os fatos e eventos contábeis que movimentarão a disponibilidade financeira.

6 Conclusão

O Balanço Financeiro é a peça concebida pela Lei 4.320/64 para demonstrar o fluxo financeiro ocorrido num determinado período na UG, e, de forma consolidada, no órgão ou em toda a Administração Pública.

Verificou-se, porém, que o demonstrativo no âmbito do Governo Federal tem perdido o seu foco no sentido de informar as movimentações financeiras havidas no exercício de forma correta, transparente e compreensível.

Para responder se as informações contábeis divulgadas pelo Balanço Financeiro são relevantes, fidedignas e úteis para a transparência das contas públicas e para a tomada de decisões do usuário, foi testado o nível de aderência do demonstrativo aos objetivos da legislação correlata e aos aspectos teóricos essenciais para a divulgação da informação contábil. Como a pesquisa focalizou os números e a estrutura disposta para o Balanço Financeiro, restou para pesquisas futuras o teste do interesse e do nível de conhecimento dos usuários pela peça demonstrada.

Primeiramente, fez-se um apanhado do referencial teórico sobre o qual deve estar apoiada a divulgação das informações contábeis, para depois discorrer sobre os aspectos legais que regulamentam a apresentação do Balanço Financeiro e sobre as referências doutrinárias a respeito do demonstrativo.

Na descrição dos grupos em que se dividem o Balanço Financeiro Federal e na análise da organização de seus números e títulos, constatou-se que o demonstrativo se caracteriza mais como um demonstrativo de contas financeiras em vez de ser uma demonstração contábil dos fluxos de recebimentos e pagamentos no exercício. Ou seja, a demonstração contábil não é capaz de informar à sociedade a efetiva disponibilidade ingressada e desembolsada no exercício.

Informações fundamentais como a apuração da receita recolhida e da despesa paga, mesmo abatendo a receita a recolher e os Restos a Pagar, são impossíveis de serem conhecidas por meio do demonstrativo, por conta de outros valores que devem ser considerados e que estão diluídos no demonstrativo de forma indiscriminada.

Na demonstração das transferências financeiras verificou-se que nem todas implicam movimento financeiro e que as transferências orçamentárias se misturam com aquelas independentes da execução orçamentária, causando confusão ao leitor.

Destaca-se que não se podem apurar os valores que independem da execução orçamentária porque, além de as transferências extra-orçamentárias não estarem consideradas

no grupo adequado, os Ingressos e Dispendios não orçamentários são calculadas de uma forma que não traduzem a realidade dos fluxos de entradas e saídas financeiras.

Com relação às disponibilidades, o Balanço segue direção oposta ao desejo da LRF e à orientação do Manual Siafi ao privar o destinatário da informação de saber se a UG ou órgão possuem disponibilidade financeira suficiente e adequada para saldar seus compromissos.

Por fim, constatou-se que a divulgação das demonstrações conjuntas exclui algumas transações intragovernamentais. Porém, devem-se identificar as demais operações internas e excluir da análise todas por meio de procedimento padrão e uniforme.

Enfim, a organização do Balanço Financeiro da União na demonstração do fluxo dos recursos financeiros orçamentários e extra-orçamentários não propicia a tomada de decisão e nem o exercício efetivo da gestão, controle e transparência da gestão dos recursos públicos, por não traduzir informações contábeis de forma prática e correta.

O Balanço Financeiro Federal se preocupa mais com a coleta de dados e a estruturação dos números. É preciso que ele avance no objetivo de medir as riquezas econômico-financeiras e suas variações. É necessário também que a informação divulgada leve em consideração o usuário a que se destina, disponibilizando-lhe informação útil e compreensível.

Estas considerações sucintas foram a base para se concluir que a prática Federal não obedece a exigências legais no sentido de se informarem os fluxos dos recursos financeiros. Infere-se também que as informações do Balanço Financeiro da União não aderem a aspectos teóricos essenciais da divulgação por serem pouco compreensíveis, relevantes, confiáveis e por não possibilitarem a comparabilidade em vista da ausência de procedimentos uniformes e consistentes na mensuração e apresentação de seus valores.

Analisadas as discrepâncias, o trabalho propõe ajustes nos seus números e na forma de organização tendo em vista os objetivos da Lei 4.320/64. Porém, as alterações sugeridas serviram mais como orientação para a reforma do demonstrativo, não se pretendeu apresentar os valores exatos das entradas e saídas das disponibilidades financeiras, que não é possível devido às limitações de acesso a todas as informações necessárias.

Fato é que o Balanço Financeiro precisa ser reformulado para sanar seus problemas com vistas a se adequar aos objetivos da Lei 4.320/64 e da legislação complementar que o rege. Por outro lado, se o objetivo for conceber outra forma de estruturação que se aproxime dos objetivos das normas internacionais aplicadas ao setor público, exige-se revisão mais aprofundada da Lei 4.320/64.

Independente da direção que a Administração Pública siga, a questão é que se deve fazer algo para que o Balanço Financeiro da União deixe de ser um elemento inócuo na prestação de contas à sociedade sobre o uso de recursos públicos e se torne um instrumento útil no processo de *accountability*. É essencial ainda que se atribua a ele uma função mais ousada fazendo-o divulgar informações gerenciais relevantes para a tomada de decisões de todos quantos se interessem pela análise de seus números.

Referências bibliográficas

AGUIAR, Afonso Gomes. **Direito financeiro**: Lei n. 4.320 comentada ao alcance de todos. 3. ed. Belo Horizonte : Fórum, 2004. 468 p.

ALOE, Armando. **Contabilidade pública**: noções didáticas. São Paulo : Atlas, 1960. 209 p.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 5. ed. São Paulo : Atlas, 1981. 335 p.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Redescobrimo a contabilidade governamental**: uma mudança de paradigmas para uma melhor transparência. Rio de Janeiro : Renovar, 2004. 394 p.

_____; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade pública**: da teoria à prática. São Paulo : Saraiva, 2004. 292 p.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Balço Financeiro – Administração Direta, Indireta e Fundos**: ano 2006. Brasília , 2006. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/BGU/2006/Volume2.asp>>. Acesso em 13/7/2007.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 13/7/2007.

_____. **Lei nº 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. Brasília, 1964. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 13/7/2007.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Análise de Balanços**. Brasília: [ca.2006]. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/analise_balancos.pdf>. Acesso em 13/7/2007.

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

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual Simplificado de Contabilização e Controle da Dívida Pública**. Brasília. Secretaria do Tesouro Nacional, 2006.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e contabilidade pública**: teoria, prática e mais de 500 exercícios : incluindo Lei de Responsabilidade Fiscal, licitações e contratos, Siafi, Sidor e convênios. 2. reimpr. Rio de Janeiro : Campus, 2006. 490 p.

CASTRO, Domingos Poubel de; 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. 393 p.

CRUZ, Flávio da, (Coord.). **Comentários à Lei nº 4.320**: normas gerais de direito financeiro : orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal : comentários ao substitutivo do Projeto de Lei nº 135-96. São Paulo : Atlas, 1999. 398 p.

FORTES, João Batista de Souza Pires. **Contabilidade pública**. 7. ed. Brasília : Franco & Fortes, 2002. 586 p.

HENDRIKSEN, Eldon. S.; BREDA, Michael F. Van. Tradução: SANVICERANTE, Antonio Zoratto. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo : Atlas, 2007. 550 p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. 7. ed. FINECAFI. São Paulo : Atlas, 2007. 646 p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 7. ed. São Paulo : Atlas, 2004. 356 p.

KOHAMA, Heilio. **Balanços públicos**: teoria e prática. 2. ed., 4. tiragem. São Paulo : Atlas, 2000. 225 p.

_____. **Contabilidade pública**: teoria e prática, contém aplicação prática dos principais dispositivos da lei de responsabilidade fiscal. 9. ed. São Paulo : Atlas, 2003. 366 p.

MACÊDO, Maurício Ferreira. **Impacto das Normas Internacionais de Contabilidade na Apresentação das Demonstrações Contábeis**. Disponível em <<http://www.auditar.org.br/upimgs/pdf/Artigo%20Mauricio%20Ferreira.pdf>>. Acesso em 13/7/2007.

MACHADO JÚNIOR, José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 Comentada**. 28. ed. Rio de Janeiro : IBAM, 1998. 408 p.

MELO, Fernando Freitas. **Glossário** (termos utilizados na execução orçamentária, financeira e contábil). Disponível em <http://www.virtual.vserver.com.br/gloss_rio.doc>. Acesso em 13/7/2007.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada à Administração Pública**. 5. ed. Brasília : Vestcon, 2001. 549 p.

_____. **Curso Básico de Contabilidade Pública**. 2. ed. Brasília : Cidade, 2006. 461 p.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo; DEBUS, Ilvo. **Lei Complementar nº 101/2000**: entendendo a lei de responsabilidade fiscal. 2. ed. Brasília : Esaf, [2002?].

SILVA, Jair Cândido da; EDILSON, Felipe Vasconcelos. **Manual de execução orçamentária e contabilidade pública**. Brasília : Brasília Jurídica, 1997. 428 p.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. ed. São Paulo : Atlas, 2003. 475 p.