



FRANCISCO GLAUBER LIMA MOTA

**CONSOLIDAÇÃO DE BALANÇOS PÚBLICOS: ANÁLISE
EMPÍRICA DA CONFORMIDADE BALANÇOS
ESTADUAIS-UNIÃO NO ANO DE 2003**

Brasília - DF, 2004

FRANCISCO GLAUBER LIMA MOTA

CONSOLIDAÇÃO DE BALANÇOS PÚBLICOS: ANÁLISE

EMPÍRICA DA CONFORMIDADE BALANÇOS

ESTADUAIS-UNIÃO NO ANO DE 2003

Dissertação apresentada como requisito à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

Orientador: Professor Dr. Paulo Roberto Barbosa Lustosa

Brasília – DF, 2004

FICHA CATALOGRÁFICA

Mota, Francisco Glauber Lima

Consolidação de Balanços Públicos: Análise Empírica da Conformidade Balanços Estaduais – União no Ano de 2003 / Francisco Glauber Lima Mota. Brasília: UnB, 2004.

xiv, 128 f.:il.; 31 cm.

Orientador: Paulo Roberto Barbosa Lustosa

Dissertação (mestrado) – UnB / Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas, 2004.

Bibliografia: f. 109-114

1. Contabilidade Governamental; 2. Consolidação de Balanços Públicos; 3. Lei de Responsabilidade Fiscal; 4. Demonstrações Financeiras Consolidadas. I. Lustosa, Paulo Roberto Barbosa. II. Fundação Universidade de Brasília, Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas. III. Título.

FRANCISCO GLAUBER LIMA MOTA

CONSOLIDAÇÃO DE BALANÇOS PÚBLICOS: ANÁLISE

EMPÍRICA DA CONFORMIDADE BALANÇOS

ESTADUAIS-UNIÃO NO ANO DE 2003

Essa dissertação foi apresentada como requisito à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, área de concentração “Mensuração Contábil”, linha de pesquisa “Contabilidade Financeira“, do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN.

Aprovada pela Comissão Examinadora:

Professor Dr. Paulo Roberto B. Lustosa

Presidente (UnB)

Professor Dr. José Matias Pereira

Examinador Interno (UnB)

Professor Dr. Paulo Roberto Arvate

Examinador Externo (FGV-EAESP)

Professor Dr. Cesar Augusto T. Silva

Examinador Interno Suplente (UnB)

Brasília - DF, 2004

Dedico este trabalho à minha esposa Estefânia e a meus
filhos Glauber, Lucas e Marcelo.

Em memória de
Maria Gláucia Lima Mota
(irmã amiga nunca esquecida)

AGRADECIMENTOS

A Deus, que me proporcionou saúde e paz, fatores importantes na longa e dura jornada de conciliação dos afazeres próprios do trabalho, fonte de sustento, e do mestrado, fonte de conhecimento que ao longo desses dois anos me consumiram todo o tempo disponível.

A meus familiares, que são a base de minha sustentação, pelo carinho e paciência, indispensáveis na trajetória deste trabalho. Em especial, agradeço a meus pais, Getúlio e Fransquinha, que muito me incentivaram e não mediram esforços para proporcionar aos filhos as condições necessárias à realização de seus estudos e, ainda, a minha esposa Estefânia e filhos Glauber Filho, Lucas e Marcelo pela compreensão da minha ausência.

Ao Professor Doutor Paulo Roberto Barbosa Lustosa, que soube encontrar tempo para a orientação necessária, com dedicação, atenção e paciência, mesmo envolvido com inúmeras responsabilidades e afazeres.

Aos demais professores do Programa, pelos valiosos ensinamentos em sala de aula e contribuições para a formação profissional e pessoal.

Aos colegas de turma, que se tornaram bons amigos ao longo dessa jornada, sempre presentes e dispostos a estender a mão com desprendimento pessoal em prol do grupo.

Aos funcionários do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UnB, pela forma atenciosa e gentil com que sempre me trataram durante esse agradável período de estudo e convívio.

Aos amigos Renilda de Almeida Moura, Hipólito Gadelha Remígio, João Henrique Pederiva e José Luiz Barreto pela ajuda na leitura crítica e construtiva deste trabalho.

Aos técnicos da Coordenação-Geral das Relações e Análise Financeira dos Estados e Municípios – COREM, da Secretaria do Tesouro Nacional, pelo pronto fornecimento das cópias dos balanços estaduais, fato que permitiu a execução deste trabalho.

A todos vocês, o meu mais sincero agradecimento.

RESUMO

A presente dissertação é resultado de pesquisa na área de Contabilidade Pública, acerca dos balanços elaborados pelos entes públicos, após a edição, pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, de normas regulamentadoras da Lei de Responsabilidade Fiscal, quanto à escrituração e, principalmente, consolidação de balanços de entes públicos. A intenção é avaliar o grau de conformidade dos demonstrativos divulgados em 2004 pelos Estados brasileiros, referentes ao ano de 2003, com as regras e padrões estabelecidos pela STN para cumprimento de sua atribuição de consolidação das Contas Públicas Nacionais. A pesquisa se fundamenta em material bibliográfico e na legislação pertinente. Essas fontes apontam para uma série de eliminações que devem ser providenciadas no processo de consolidação de balanços. São utilizados como principal fonte de consulta os demonstrativos contábeis de quinze Estados brasileiros, totalizando 60 balanços objeto de exame. Apresentam-se simulações de consolidação de balanços no âmbito de um ente público, bem como no âmbito do conjunto dos entes que compõem o setor público, proporcionando uma oportunidade para aplicação das técnicas levantadas na pesquisa bibliográfica. O trabalho finaliza com o levantamento de um diagnóstico acerca do nível de atendimento, por parte dos Estados brasileiros, às normas da LRF, definidas pela STN como órgão central de contabilidade federal, em confronto com as da Lei nº 4.320/64. Conclui-se que grande parte (67%) dos Estados brasileiros ainda está adotando os modelos da Lei nº 4.320/64 para elaboração de seus balanços. Aproximadamente, um décimo dos demonstrativos publicados pelas Unidades da Federação, no ano de 2003, segue o modelo da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, fato que está a prejudicar a consolidação dos balanços dos Estados com o da União.

Palavras-chave: 1. Contabilidade Governamental; 2. Consolidação de Balanços Públicos 3. Lei de Responsabilidade Fiscal; 4. Demonstrações Financeiras Consolidadas.

ABSTRACT

The present dissertation is the result of research in the area of Governmental Accounting, about the public entities balance sheets after the issue, by National Treasury Secretary (*Secretaria do Tesouro Nacional – STN*) of normative statements of the Law of Fiscal Responsibility – LRF in how to book-keep and, principally, the consolidation of the public entities balance sheets. The intention is to evaluate the conformity level of the reported statements by the Brazilian States, referring to the year of 2003, as for the compliance of established rules and standards by STN in the fulfillment of its responsibility in the consolidation of the National Government's Accounts. The research is fundamentally based in the bibliography and in the legislation. These sources points for a series of elimination that have to be made in the process of the consolidation of the balances sheets. The financial statements of fifteen Brazilian States are used like main source of data that totals 60 balances objects of the exam. Simulations of the consolidation of the balances are presented in the ambit of one Governmental Entity, as though in the ambit of the Governmental Entities as a sector, proportioning one opportunity for the application of the techniques raised in the bibliography research. The work finish with the raising of the diagnostic about the level of compliance, by part of the Brazilian States, at the rules of LRF, defined by STN as central organism of Government's Accounting Policy, in confrontation with the established in the Federal Law n° 4.320/64. The conclusion points that most (67%) of the Brazilian States still adopt the model established in the Federal Law n° 4.320/64 for the elaboration of financial statements. About one tenth of the statements published by the Brazilian States in the year 2003 respects the National Treasury Secretary (*Secretaria do Tesouro Nacional – STN*) model's. That fact prejudices the consolidation of the balances of the States in the Union Statement.

Key-words: 1. Governmental Accounting; 2. Consolidation of Public Balances; 3. Law of Fiscal Responsibility; 4. Consolidated Finacial Statements.

Formatado: Português

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Estrutura Básica do Plano de Contas da União em Nível de Classe e Grupo	pág. 29
Quadro 2: Comparação do Balanço Patrimonial (Lei nº 6.404/76 x Lei nº 4.320/64) ...	pág. 30
Quadro 3: Problemas e Propostas Apontadas para Consolidação de Balanços.....	pág. 41
Quadro 4: Comentários às Portarias da STN sobre Consolidação de Contas Públicas..	pág. 49
Quadro 5: Resumo Analítico da Aderência do Balanço Patrimonial ao Padrão da Lei nº 4.320.....	pág. 80
Quadro 6: Resumo Analítico da Aderência do Balanço Patrimonial ao Padrão da STN	pág. 80
Quadro 7: Levantamento da Aderência do Balanço Patrimonial	pág. 81
Quadro 8: Levantamento da Aderência do Balanço Financeiro.....	pág. 82
Quadro 9: Levantamento da Aderência da Demonstração das Variações Patrimoniais	pág. 84
Quadro 10: Levantamento da Aderência do Balanço Orçamentário	pág. 86
Quadro 11: Levantamento da Aderência dos Balanços do Estados ao da LRF	pág. 88

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Modelo de Balanço Financeiro I	pág. 24
Tabela 2: Modelo de Balanço Financeiro II	pág. 24
Tabela 3: Modelo da Demonstração das Variações Patrimoniais	pág. 25
Tabela 4: Modelo de Balanço Patrimonial	pág. 26
Tabela 5: Modelo de Balanço Orçamentário	pág. 27
Tabela 6: Duplicidades no Balanço Patrimonial da União	pág. 44
Tabela 7: Duplicidades na Demonstração das Variações Patrimoniais da União	pág. 45
Tabela 8: Balancetes Iniciais Simplificados	pág. 59
Tabela 9: Balancetes Finais Simplificados	pág. 61
Tabela 10: Balancete Geral Simplificado do Ente União	pág. 62
Tabela 11: Balancete Geral Simplificado Consolidado do Ente União (Sem Duplicidades)	pág. 63
Tabela 12: Balanço Orçamentário Consolidado do Ente União	pág. 65
Tabela 13: Balanço Financeiro Consolidado do Ente União	pág. 65
Tabela 14: Demonstração das Variações Patrimoniais Consolidada do Ente União	pág. 66
Tabela 15: Balanço Patrimonial Consolidado do Ente União	pág. 66
Tabela 16: Balancetes Iniciais Simplificados	pág. 68
Tabela 17: Balancetes Finais Simplificados	pág. 71
Tabela 18: Balancete Geral Simplificado do Conjunto dos Entes	pág. 72
Tabela 19: Balancete Geral Simplificado Consolidado do Conjunto dos Entes (Sem Duplicidades)	pág. 72
Tabela 20: Balanço Orçamentário Consolidado do Conjunto dos Entes	pág. 75
Tabela 21: Balanço Financeiro Consolidado do Conjunto dos Entes	pág. 75
Tabela 22: Demonstração das Variações Patrimoniais Consolidada do Conjunto dos Entes	pág. 76
Tabela 23: Balanço Patrimonial Consolidado do Conjunto dos Entes	pág. 77
Tabela 24: Relação dos Estados Brasileiros Pesquisados	pág. 78

LISTA DE SIGLAS

AAS – *Australian Accounting Standard*
ANATEL – Agência Nacional de Telecomunicações
ANP – Agência Nacional do Petróleo
BACEN – Banco Central do Brasil
CAPES – Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CF – Constituição Federal
CFC – Conselho Federal de Contabilidade
CONAB – Companhia Nacional de Abastecimento
CVM – Comissão de Valores Mobiliários
DATAPREV – Empresa de Processamento de Dados da Previdência Social
EMBRAPA – Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária
FASAB – *Federal Accounting Standards Advisory Board*
FASB – *Financial Accounting Standards Board*
FCP – Fundação Cultural Palmares
FINEP – Financiadora de Estudos e Projetos
FPE - Fundo de Participação dos Estados
FPM – Fundo de Participação dos Municípios
FUB – Fundação Universidade de Brasília
FUNDEF - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério
FUNAI – Fundação Nacional do Índio
GASB – *Governmental Accounting Standard Board*
GASBS – *Governmental Accounting Standards Board Statements*
IFAC – *International Federation of Accountants*
IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
INSS – Instituto Nacional da Seguridade Social
IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*
IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal
NBC T – Norma Brasileira de Contabilidade - Técnica
NIC – Normas Internacionais de Contabilidade
NICSP – Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público
PETROBRAS – Petróleo do Brasil S.A.
PSASB – *Public Sector Accounting Standards Board*
RPPS – Regime Próprio da Previdência Social
SERPRO – Serviço Federal de Processamento de Dados
SFFAC – *Statement Of Federal Financial Accounting Concepts*
SFFAS – *Statement Of Federal Financial Accounting Standards*
SOF – Secretaria de Orçamentos Federal
STN – Secretaria do Tesouro Nacional
TCU – Tribunal de Contas da União
UFC – Universidade Federal do Ceará

SUMÁRIO

RESUMO

ABSTRACT

LISTA DE QUADROS

LISTA DE TABELAS

LISTA DE SIGLAS

1 INTRODUÇÃO	1
1.1 Área de Estudo e Linha de Pesquisa.....	3
1.2 Delimitação do Tema e da Pesquisa.....	3
1.3 Caracterização do Problema e Questão de Pesquisa	4
1.4 Objetivo Geral	8
1.5 Objetivos Específicos	8
1.6 Hipóteses Preliminares	10
1.7 Metodologia de Pesquisa.....	10
1.8 Relevância	11
1.9 Organização do Trabalho.....	12
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	13
2.1 Consolidação de Balanços na Área Empresarial	15
2.2 Balanços Públicos.....	21
2.2.1 Balanço Financeiro	23
2.2.2 Demonstração das Variações Patrimoniais	24
2.2.3 Balanço Patrimonial	25
2.2.4 Balanço Orçamentário	27
2.3 Plano de Contas da Administração Federal.....	27
2.4 Consolidação de Balanços na Área Pública	32
2.5 Normas Internacionais para Consolidação de Balanços Públicos	49

2.5.1 Normas do International Federation of Accountants - IFAC	50
2.5.2 Normas do Public Sector Accounting Standards Board (Austrália).....	52
2.5.3 Normas do Federal Accounting Standards Advisory Board (EUA)	53
2.5.4 Normas Editadas por Outros Países.....	54
3 SIMULAÇÃO DE CONSOLIDAÇÃO DE BALANÇOS PÚBLICOS	57
3.1 Consolidação dos Balanços do Ente Federal União	58
3.2 Consolidação dos Balanços dos Estados A e B e do Ente União	67
4 ADERÊNCIA DOS BALANÇOS DOS ESTADOS AO DA STN	78
4.1 Análise da Aderência do Balanço Patrimonial	80
4.2 Análise da Aderência do Balanço Financeiro.....	82
4.3 Análise da Aderência da Demonstração das Variações Patrimoniais	84
4.4 Análise da Aderência do Balanço Orçamentário.....	86
4.5 Análise Geral da Aderência dos Balanços ao Padrão da STN	87
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	90
5.1 Conclusões.....	90
5.2 Recomendações	94
REFERÊNCIAS	95
ANEXOS	101
APÊNDICES	110

1 INTRODUÇÃO

A administração pública é formada por um complexo de órgãos e entidades. Muitas dessas entidades têm, entre outras funções, a finalidade de prestar serviços à coletividade. Para tanto, elas utilizam elevados volumes de recursos financeiros, cuja movimentação é responsável pela geração de seus patrimônios.

Essas instituições governamentais têm a obrigação legal de divulgar, periodicamente, informações acerca da gestão orçamentária, da gestão financeira e da gestão patrimonial. Então, assim como qualquer instituição particular, elas devem manter um sistema de informações contábeis que permita a geração de relatórios acerca da situação orçamentária, financeira e patrimonial e sobre a apuração de resultados.

Entretanto, a diversidade e a complexidade das atividades desenvolvidas pelas instituições públicas, representadas pelos órgãos da administração direta e, principalmente, pelas entidades da administração indireta, dificultam a produção e consolidação das informações contábeis.

Os obstáculos à produção das informações contábeis, na administração direta, têm origem nas peculiaridades inerentes a esse tipo de administração, impedindo que as informações geradas pela contabilidade pública encontrem amparo no referencial teórico contábil, uma vez que elas são evidenciadas com base em normas específicas que buscam disciplinar o processo orçamentário e as finanças públicas.

Dentre as diversas particularidades provindas de legislação específica afetas aos órgãos da administração direta que ilustram esse contexto, está a divergência conceitual quanto à receita e despesa públicas, que provoca o surgimento de restos a pagar não processados, bem como definição de regime próprio para apropriação da receitas e despesas (regime misto), entre outras.

Além disso, no âmbito da administração indireta (autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista) há entidades que praticam atividades distintas daquelas levadas a efeito pelos órgãos da administração direta. No plano federal, há fundações e autarquias envolvidas com a execução de atividades educacionais (FUB, UFC), culturais (FCP), assistenciais (INSS, FUNAI), pesquisas (IBGE, IPEA), financeiras (BACEN), de regulamentação (ANP, ANATEL), assim como empresas públicas e sociedades de economia mista que atuam nas áreas comercial e financeira (SERPRO, DATAPREV, CONAB, EMBRAPA, FINEP, Banco do Brasil), industrial (Casa da Moeda, PETROBRAS), saúde (Hospital Cristo Redentor S.A., Hospital Femina S.A.), entre outras.

Essa diversidade de atividades tem como consequência a falta de harmonia nos procedimentos contábeis e a dificuldade na consolidação das contas, fato que requer, portanto, procedimentos contábeis específicos para os órgãos da administração direta e entidades da administração indireta.

Portanto, o processo de consolidação das informações contábeis no âmbito de um ente público específico (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios) torna-se bastante complexo.

A consolidação no âmbito das contas nacionais, ou seja, envolvendo o conjunto de todos os entes públicos que compõem a República Federativa do Brasil, assume um grau de complexidade ainda maior, tendo em vista as dimensões continentais deste país, onde convivem diferenças culturais, regionais, dentre outras. Esses fatores tão divergentes, certamente, não contribuem para a facilitação do processo de consolidação de dados de qualquer espécie, inclusive contábeis. Diante disso, é fundamental o estabelecimento de regras e procedimentos uniformes, especialmente a definição de um plano de contas padronizado, que permita aos entes públicos a utilização de uma linguagem técnico-contábil única.

Nas subseções seguintes, é apresentado o delineamento da presente pesquisa, que enfoca a consolidação de balanços públicos, destacando a área de estudo, a relevância e objetivos geral e específicos e discriminando a metodologia empregada.

1.1 Área de Estudo e Linha de Pesquisa

A área de estudo explorada na presente dissertação está inserida no âmbito da Contabilidade aplicada à Administração Pública que, estando submetida a normas legais tais como a Lei nº 4.320/64 e a Lei Complementar nº 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF), adota conceitos, procedimentos e demonstrativos próprios.

A pesquisa envolve o levantamento do grau de aderência dos balanços orçamentário, financeiro e patrimonial e da demonstração das variações patrimoniais aos padrões estabelecidos pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, para o Governo Federal, no seu papel de órgão central de contabilidade da União, conforme previsto na LRF.

1.2 Delimitação do Tema e da Pesquisa

Este trabalho se restringe ao estudo dos balanços públicos estabelecidos pela Lei nº 4.320/64 e se limita ao levantamento e à análise dos balanços divulgados, em 2004, pelos Estados brasileiros, referentes ao exercício financeiro de 2003.

Não estão sendo pesquisados os demonstrativos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal criados pela Lei de Responsabilidade Fiscal divulgados pelos Estados brasileiros. Também não são verificados os balanços e demonstrativos dos Municípios brasileiros.

São objetos desta pesquisa, portanto, os balanços patrimonial, orçamentário, financeiro e a demonstração das variações patrimoniais.

1.3 Caracterização do Problema e Questão de Pesquisa

A Lei nº 4.320/64, em seu artigo 111, estabelece que o Ministério da Fazenda organizará e publicará o balanço consolidado das contas da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, suas autarquias e outras entidades.

A Constituição Federal, em seu artigo 163, estabelece a necessidade da edição de uma lei complementar para, entre outros assuntos, dispor sobre finanças públicas.

Com a edição, no ano de 2000, da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, que representa um marco institucional relevante para viabilizar o controle social no País (PEREIRA, 2003), volta a ser tratado o processo de consolidação nacional das contas dos Municípios, dos Estados, do Distrito Federal e da União, definindo o encaminhamento das demonstrações contábeis para o Poder Executivo da União, representado pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda.

No artigo 50, a LRF estabelece regras para consolidação das contas públicas. O parágrafo 2º desse artigo dispõe que a edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de gestão fiscal.

Dentre as funções do conselho de gestão fiscal, estão relacionadas o acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão, visando a harmonização e coordenação entre os entes da Federação, a disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público, na arrecadação de receitas, no controle do endividamento e na transparência da gestão fiscal e, também, a adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal.

Em virtude de o conselho de gestão fiscal ainda não ter sido implantado, pois depende de lei que disponha sobre sua composição e a forma de funcionamento, o Poder Executivo Federal, por meio do Decreto nº 3.589/00, que trata sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências, estabelece no art. 4º que o órgão central do Sistema de Contabilidade Federal é a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda.

A Secretaria do Tesouro Nacional - STN, desde então, vem gradativamente editando diversos atos normativos (portarias e instruções normativas), visando ao cumprimento de sua missão de órgão central, principalmente quanto ao disciplinamento da consolidação das contas públicas de Municípios, Estados, Distrito Federal e União, algumas das quais estão relacionadas a seguir:

- Portaria STN nº 504/03, que padroniza os procedimentos contábeis nos três níveis de governo, de forma a garantir a consolidação das contas públicas para proporcionar maior transparência na identificação, comparabilidade e melhor demonstração de receitas e despesas previdenciárias;
- Portaria STN nº 447/02, que dispõe sobre normas gerais de registro de transferências de recursos intergovernamentais no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, com vistas à consolidação das contas públicas nacionais;
- Portaria STN nº 339/01, que dispõe sobre a padronização dos procedimentos contábeis nos três níveis de governo, de forma a garantir a consolidação das contas exigida na Lei de Responsabilidade Fiscal, definindo para os Estados, Distrito Federal e Municípios, os procedimentos relacionados aos registros decorrentes da execução orçamentária e financeira das despesas realizadas de forma descentralizada (em substituição às transferências intragovernamentais).
- Portaria STN nº 328/01, que estabelece, para os Estados, Distrito Federal e Municípios, os procedimentos contábeis para os recursos destinados e oriundos do Fundo de Manutenção

e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério – FUNDEF, visando a garantir a consolidação das contas exigida na Lei de Responsabilidade Fiscal;

- Portaria STN nº 327/01, que dispõe sobre procedimentos para contabilização do Fundo de Participação dos Municípios – FPM, destinada a garantir a consolidação das contas estabelecida na Lei de Responsabilidade Fiscal;
- Portaria STN nº 212/01, que dispõe sobre procedimentos para contabilização da receita de transferência do IRRF, como objetivo de disciplinar a consolidação das contas exigida na Lei de Responsabilidade Fiscal;

Além das portarias citadas, um dos atos de maior importância editado pela STN, em conjunto com a Secretaria de Orçamento Federal – SOF, é a Portaria Interministerial nº 163/01 e suas alterações, que estabelece a necessidade de uniformização dos procedimentos de execução orçamentária, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, resultando na adoção de uma única classificação orçamentária de receitas e despesas públicas, com vistas a facilitar a consolidação das Contas Públicas Nacionais.

Essa Portaria define que, a partir do exercício de 2002 (alterado para 2003, pela Portaria STN nº 519/2001), é obrigatória a alocação dos créditos orçamentários, na lei orçamentária anual, diretamente à unidade responsável pela execução das ações correspondentes, ficando vedada a consignação de recursos a título de transferência para unidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social.

Andrade (2002, p. 86), ao comentar a edição da Portaria Interministerial STN / SOF nº 163/01, concorda que “a uniformização dos procedimentos nas três esferas de governo – federal, estadual e municipal – exige a utilização de uma mesma classificação orçamentária de receitas e despesas”.

A Portaria STN nº 589/01 estabelece que, a partir do exercício de 2003, as empresas estatais dependentes, para efeitos da consolidação nacional das contas públicas, devem ser

incluídas nos orçamentos fiscal e da seguridade social, observando toda a legislação pertinente aplicável às demais entidades.

Outro ato normativo importante a ser ressaltado neste trabalho é a Portaria STN nº 109/02, que define procedimentos para consolidação de contas relativas à receita e despesa orçamentárias, bem como de dados relativos ao balanço patrimonial dos Municípios, Estados e Distrito Federal.

Observa-se assim, que a Secretaria do Tesouro Nacional vem demonstrando preocupação com a necessidade de orientar Estados e Municípios para a consolidação das contas públicas. Entretanto, está canalizando grande parte de seus esforços na padronização de procedimentos para a execução orçamentária e financeira e para a contabilização de receitas e despesas orçamentárias.

Somente na Portaria STN nº 109/02 verifica-se uma tentativa de estabelecer padronização de balanços públicos. Neste caso, procura-se padronizar apenas o balanço patrimonial. As estruturas padronizadas dos demais balanços não estão estabelecidas, até o momento, pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Quanto aos balanços elaborados pela própria Administração Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional, vem providenciando a atualização dos quadros definidos pela Lei nº 4.320/64 (balanço patrimonial, balanço orçamentário, balanço financeiro e demonstração das variações patrimoniais), visando a atender a diversos objetivos. Um deles foi decorrente da eliminação das receitas e despesas de transferências intragovernamentais, cujos maiores efeitos foram percebidos nos balanços orçamentário e financeiro e na demonstração das variações patrimoniais.

Diante do exposto, surge a indagação: qual é o nível de aderência, pelos Estados, aos padrões dos balanços anuais estabelecidos pela Secretaria do Tesouro Nacional?

Em dois atos normativos, especificamente, a Secretaria do Tesouro Nacional definiu a data base do exercício financeiro de 2003 para Estados e Municípios passarem a utilizar os padrões e os conceitos criados em função do exercício de sua competência para definir normas para consolidação de contas públicas: a Portaria Interministerial STN / SOF nº 163/01 e a Portaria STN nº 589/01. Esse fato é preponderante na escolha da pesquisa sobre os balanços elaborados pelos Estados brasileiros referentes ao ano de 2003, conforme seção referente à delimitação da pesquisa.

1.4 Objetivo Geral

A definição do objetivo geral do estudo tem como característica o estabelecimento de uma diretriz destinada a nortear e orientar todas as atividades desenvolvidas no trabalho de dissertação.

Nesse sentido, o objetivo primordial deste trabalho é avaliar o grau de compatibilidade dos balanços públicos elaborados pelos Estados brasileiros com os elaborados pela Secretaria do Tesouro Nacional para o Governo Federal.

1.5 Objetivos Específicos

Com vistas a facilitar o alcance do objetivo geral deste trabalho, estão estabelecidos como objetivos específicos alguns assuntos considerados importantes, de modo a sistematizar o desenvolvimento da pesquisa e dos estudos.

Um dos objetivos específicos é conceituar e descrever a estrutura e as características gerais dos balanços elaborados pela Administração Pública. Nesse ponto, deve-se focar a estrutura do Plano de Contas da Administração Federal, o qual contempla uma estrutura que vem permitindo, no âmbito federal, a composição de balancetes de entidades da administração

indireta no Balanço Geral da União e que deve servir de base para a padronização dos planos de contas dos entes públicos.

Outro objetivo específico é apresentar os procedimentos aplicados pelas empresas privadas na consolidação de seus demonstrativos contábeis, com a finalidade de coletar subsídios para orientar o processo de consolidação de balanços públicos, tendo em vista a falta de fontes bibliográficas específicas.

Também faz parte do objetivo da dissertação, discorrer sobre as normas que estabelecem procedimentos de consolidação e apresentar comentários dos estudiosos da área, dando enfoque nos seguintes níveis de consolidação: administração direta, administração indireta (autarquias, fundações e empresas estatais dependentes) e, ainda, o balanço geral do ente. Esse procedimento deve possibilitar a comparabilidade entre os balanços estaduais, assim como destes com os balanços do Governo Federal, permitindo alcançar o nível de contas nacionais, que corresponderia à consolidação dos demonstrativos de todos os entes públicos. Além disso, deve permitir fazer uma simulação dos procedimentos de consolidação de balanços públicos no âmbito de um ente e, também, no âmbito nacional.

Complementando esse objetivo específico, é também apresentado um levantamento acerca da legislação afeta à consolidação de balanços em outros países, visando agregar conhecimentos sobre a experiência internacional na área.

Este trabalho contempla, como objetivo específico principal, apresentar os resultados de uma pesquisa empírica, cujo universo envolve os balanços divulgados, em 2004, por Estados brasileiros - incluindo aqueles que apresentam maior parcela de arrecadação de receitas públicas - referentes ao ano de 2003, onde se avalia o seu nível de aderência com os balanços definidos no padrão da Secretaria do Tesouro Nacional, apontando as ocorrências constatadas.

1.6 Hipóteses Preliminares

Na tentativa de estabelecer previamente os fatores que podem permitir a formulação de resposta para o questionamento central deste trabalho, foram eleitas as seguintes hipóteses:

1. os balanços divulgados pelos Estados brasileiros, referentes ao exercício de 2003, apresentam total compatibilidade com a estrutura definida pela Lei nº 4.320/64, em função de a Secretaria do Tesouro Nacional – STN ainda não ter se pronunciado oficialmente quanto à nova estrutura;
2. os balanços divulgados pelos Estados brasileiros, referentes ao exercício de 2003, estão utilizando uma estrutura intermediária que atende parcialmente à Lei nº 4.320/64, contudo, impedindo a comparabilidade com a estrutura da União;
3. os balanços divulgados pelos Estados brasileiros, referentes ao exercício de 2003, não apresentam uma estrutura padronizada única, fato que impede a consolidação nacional dos dados orçamentários, financeiros e patrimoniais do conjunto dos entes públicos.

Deve-se ressaltar que as hipóteses aqui formuladas não são testáveis estatisticamente, tendo em vista que esta dissertação é do tipo qualitativa.

1.7 Metodologia de Pesquisa

A metodologia aplicada no desenvolvimento deste trabalho está delineada de modo genérico da seguinte forma:

- consulta bibliográfica a livros, dissertações e revistas especializadas, com vistas a obter o referencial teórico para embasamento da pesquisa empírica;
- realização de pesquisa sobre as técnicas existentes para elaboração dos balanços de acordo com os padrões da Lei nº 4.320/64 e da Secretaria do Tesouro Nacional;
- consulta documental a dados contábeis utilizados para elaboração dos balanços, tais como balancetes, notas explicativas nos relatórios de tomada e prestação de contas, com a

finalidade de coletar dados mais detalhados acerca de títulos sintéticos existentes nos balanços para desenvolver a parte empírica da dissertação;

- obtenção dos balanços orçamentário, financeiro e patrimonial e da demonstração das variações patrimoniais do ano de 2003 dos Estados brasileiros por meio de acesso à rede mundial de computadores (*internet*) ou na Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda.

Nos capítulos 2 e 3 são apresentados os detalhes metodológicos da presente pesquisa.

1.8 Relevância

A efetivação desta pesquisa busca contribuir, com o governo federal, para o desenvolvimento das tarefas de elaboração de proposta de modelo de procedimentos e de estrutura consolidada, abrangendo o setor público brasileiro, dos balanços orçamentário, financeiro e patrimonial e da demonstração das variações patrimoniais.

No âmbito da Contabilidade Empresarial, há estudiosos que reputam as demonstrações consolidadas como as de maior importância, defendendo uma evolução na legislação no sentido de que passem a ser consideradas como demonstrações primárias, enquanto as demonstrações individuais seriam apenas complementares (secundárias).

Ressaltando a importância da consolidação de balanços públicos, Kohama (1999, p.143) afirma que:

o importante a ser observado é o fato de que os balanços públicos, em que se inclui a demonstração das variações patrimoniais, podem ser analisados e interpretados individualmente, porém, o trabalho de análise e interpretação dessas peças deve ser apresentado de forma consolidada em seu conjunto, pois somente nessa abrangência é que se terá as melhores condições de análise e interpretação dos resultados apresentados pelos balanços públicos e na demonstração das variações patrimoniais.

1.9 Organização do Trabalho

Os demais capítulos desta dissertação estão organizados da seguinte forma:

- o segundo capítulo apresenta a fundamentação teórica, onde são encontrados conceitos importantes acerca da contabilidade pública, do plano de contas da administração federal, balanços públicos, pesquisa bibliográfica sobre procedimentos de consolidação na área empresarial e a experiência internacional quanto à consolidação de balanços públicos;
- o terceiro capítulo apresenta um estudo, por meio de simulação, acerca da aplicação das técnicas mencionadas pelos autores pesquisados para a consolidação de balanços da administração direta e indireta de um ente público federal e, ainda, as técnicas de consolidação de balanços estaduais ao nível federal;
- no quarto capítulo são expostos os resultados da pesquisa central desta dissertação quanto à compatibilidade da estrutura dos balanços de alguns dos Estados brasileiros com os do Governo Federal, apontando suas divergências e duplicidades encontradas; e
- o quinto e último capítulo faz o fechamento da presente pesquisa apresentando as conclusões obtidas e aponta também para novas áreas a serem exploradas em futuros trabalhos.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A área da Contabilidade aplicada à Administração Pública, no Brasil, é carente quanto à variedade de livros publicados. Sua bibliografia é escassa e representada por poucos textos em língua portuguesa, talvez em função de ser excessivamente normatizada.

Os conceitos, procedimentos e técnicas empregadas na área pública estão, geralmente, definidos em normas específicas, encabeçadas pela Lei nº 4.320/64 que é usualmente denominada “a bíblia do contador público”. Conforme muito bem observa Slomski (2003, p.36), “a contabilidade governamental brasileira é essencialmente uma contabilidade orçamentária, ou seja, o registro contábil da receita e da despesa é feito de acordo com as especificações constantes da Lei de orçamento e dos créditos adicionais”. Esse fato impede um interesse maior por parte de profissionais, professores, alunos e estudiosos por publicações estrangeiras.

Slomski (2003) também sentencia que, na prática brasileira, a contabilidade pública pauta-se pelo enfoque legal, respondendo apenas às exigências legais, inibindo qualquer iniciativa que proponha outras formas de evidenciação.

Na mesma linha de raciocínio, Kohama (1999) afirma que ao se proceder à análise ou à interpretação dos balanços públicos, há que se atentar sempre para as características intrínsecas relativas aos aspectos legais, regulamentares e técnicos e também levar em consideração questões que dizem respeito à sua estrutura e composição.

Não são muitos os momentos em que os procedimentos adotados na Contabilidade aplicada à Administração Pública encontram guarida na Teoria Contábil, em função de a fundamentação legal se sobrepor à técnica.

O contador normalmente se depara com conflitos que podem envolver questões quanto à adoção da norma legal (Lei nº 4.320/64), das normas do Conselho Federal de Contabilidade

– CFC ou dos preceitos da Teoria Contábil.

Andrade (2002, p.275), ao comentar sobre consolidação de balanços públicos em sua obra, afirma que:

para atender ao disposto nos arts. 111 e 112 da Lei Federal nº 4.320/64 e o art. 51 da Lei Complementar nº 101/00, a Secretaria do Tesouro Nacional publicou a Portaria nº 109, em 8 de março de 2002, com o intuito de padronizar as demonstrações a serem apresentadas à União e ao Estado. A Portaria estabeleceu os modelos do Balanço Orçamentário, das Despesas por Função e do Balanço Patrimonial.

Lima; Castro (2003) incluem entre as tendências da Contabilidade Pública o movimento de unificação dos planos de contas, iniciado, principalmente, pela Portaria Interministerial STN / SOF nº 163/01, a adesão aos padrões e normas internacionais de contabilidade e, ainda, a preocupação por parte do Conselho Federal de Contabilidade de elaboração das normas brasileiras de contabilidade para a gestão governamental, onde consta a previsão da produção da NBC T 16.6 – Da Consolidação das Demonstrações Contábeis.

O GASB – *Governmental Accounting Standard Board* realizou pesquisa, onde ouviu 3.400 usuários, a qual revelou que o maior interesse do público por informações sobre os balanços do setor público norte-americano reside em saber se houve déficit ou superávit no desempenho do orçamento (CRUZ *et al.* 2001).

Nações como a Suécia utilizam o orçamento consolidado nacional (incluindo o setor privado e o setor público) como instrumento fundamental de tomada de decisões, para manter o pleno emprego (MACHADO JR.; REIS, 2003).

Em virtude de o Conselho Federal de Contabilidade e de a Secretaria do Tesouro Nacional não terem, ainda, estabelecido regras e procedimentos para consolidação de balanços públicos, especificamente dos Estados e dos Municípios brasileiros, esta pesquisa teórica requer o levantamento das técnicas aplicadas na área empresarial. Dessa forma, este capítulo inicia com a apresentação dos fundamentos empregados no setor privado para consolidação de balanços.

2.1 Consolidação de Balanços na Área Empresarial

A técnica de consolidação de balanços no setor privado é largamente utilizada pelas empresas, em função basicamente da necessidade dos investidores em conhecer a situação econômica e financeira consolidada de um determinado grupo de empresas.

A Resolução nº 937/2002, do Conselho Federal de Contabilidade - CFC aprova a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica nº 8 (NBC T-8). Esta norma entende que:

demonstrações contábeis consolidadas são aquelas resultantes da agregação das demonstrações contábeis, estabelecidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade, de duas ou mais entidades, das quais uma tem o controle direto ou indireto sobre a(s) outra(s).

O CFC estabelece nessa norma que fazem parte das demonstrações contábeis consolidadas o balanço patrimonial, a demonstração do resultado do exercício e a demonstração de origens e aplicações de recursos, complementados por notas explicativas e quadros analíticos.

O processo de consolidação, de acordo com o entendimento do CFC, consiste em “agregar saldos de contas e/ou de grupos de contas de mesma natureza, de eliminar saldos de transações e de participações entre entidades que formam a unidade de natureza econômico-contábil”.

As eliminações são desdobradas, basicamente, em três grupos:

- a. os valores dos investimentos da controladora em cada controlada e o correspondente valor no patrimônio líquido da controlada;
- b. os saldos de quaisquer contas decorrentes de transações entre as entidades incluídas na consolidação;

c. as parcelas dos resultados do exercício, do patrimônio líquido e do custo de ativos de qualquer natureza que corresponderem a resultados ainda não realizados de negócios entre as entidades, exceto quando representarem perdas permanentes.

No campo doutrinário, Standerski (1976) argumenta que as contas devem ser consolidadas para fins internos, visando dotar a direção da empresa de um importante instrumento de controle e previsão acerca da eficácia e correção das decisões, bem como para fins externos, onde se encontram os seguintes usuários: acionistas da controladora, acionistas das controladas (visando observar se a política comercial do grupo não é contrária ao interesse da subsidiária). O fisco também está interessado nas demonstrações consolidadas com o intuito de fixar imposto ou para fins de aplicação à Contabilidade Nacional.

Segundo Iudícibus; Martins; Gelbcke (2000) as empresas multinacionais nos mais diversos países já adotam a prática de publicar suas demonstrações consolidadas há muitos anos. Entendem os autores que as demonstrações consolidadas é que são as representativas e úteis, pois qualquer análise sobre demonstrações individuais é extremamente limitada e enganosa.

Iudícibus; Martins; Gelbcke (2000, p. 407), entendem, também, que

o objetivo da consolidação é apresentar demonstrações contábeis da controladora e controladas como se o grupo fosse uma única empresa. Esse fato leva à conclusão de que é necessário que tais empresas tenham critérios contábeis uniformes.

Portanto, a classificação de ativos, passivos, despesas e receitas deve ter uniformidade, para que os saldos consolidados representem valores de mesma natureza. Dessa forma, é importante que a controladora adote um manual de diretrizes contábeis, contemplando elenco de contas padronizado, bem como a definição de procedimentos contábeis uniformes que devem ser seguidos pelas empresas consolidadas (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2000).

Ainda na opinião de Iudícibus; Martins; Gelbcke (2000, p. 407),

esse manual e as instruções podem e devem abranger Modelos de Demonstrações Contábeis, os quais servirão de base não só para uso gerencial e publicação, mas também para o processo de consolidação promovido pela controladora. Nesse processo, os planos de contas já podem prever o controle segregado das contas e operações que serão objeto de eliminação na consolidação e, além disso, contemplar, ainda, um Manual de Consolidação que permita sua elaboração periódica de maneira simplificada e segura, permitindo alta qualidade e confiabilidade dos valores consolidados.

Almeida (1985, p.24) afirma que “a consolidação de demonstrações financeiras consiste em somar os saldos das contas da mesma natureza e eliminar as transações entre as empresas componentes do consolidado”.

Iudícibus; Martins; Gelbcke (2000) e ainda Neves; Viceconti (1998) apontam precauções a tomar no processo de consolidação de balanços, visando facilitar os trabalhos:

1. manter controle das transações entre as empresas do grupo;
2. manter controle dos saldos intercompanhias;
3. efetuar conciliações periódicas das contas intercompanhias e ajustá-las na data da consolidação;
4. desenvolver os controles dos itens 1 e 2, contabilmente, criando-se contas específicas nos planos de contas das diversas empresas;
5. desenvolver planos de contas e critérios de contabilização padronizados de forma que todas as empresas a serem consolidadas adotem, tanto quanto possível, critérios contábeis uniformes entre si e com a mesma classificação;
6. é interessante também que a controladora que elabora as demonstrações financeiras consolidadas passe a emitir instruções para todas as controladas cobrindo os tópicos anteriores com mais detalhes, bem como as datas a serem cumpridas etc.

A Instrução da Comissão de Valores Mobiliários - CVM nº 247/96 (*apud* ALMEIDA, 1997), em consonância com o CFC, exige a consolidação das seguintes peças das

demonstrações financeiras:

- balanço patrimonial;
- demonstração do resultado do exercício;
- demonstração das origens e aplicações de recursos.

Entretanto, não há nenhuma referência quanto à necessidade de consolidação da demonstração do fluxo de caixa e da demonstração das mutações do patrimônio líquido.

Fischer; Taylor (1995, p. 347) expõem que a demonstração do fluxo de caixa também faz parte da relação de itens a serem consolidados, por exigência do *Financial Accounting Standards Board - FASB*, conforme trecho a seguir: “*FASB Statement of Financial Accounting Standards N° 95 requires that a statement of cash flows accompany a firm’s published income statement and balance sheet*”.

Acrescentam os autores acima que o processo de preparo da demonstração do fluxo de caixa consolidado é similar ao processo usado para a elaboração da demonstração para uma única empresa.

Almeida (1997) afirma que não é exigida a consolidação da demonstração das mutações do patrimônio líquido tendo em vista que o patrimônio líquido consolidado é normalmente igual ao da sociedade controladora, além do fato de as demonstrações consolidadas e da controladora serem publicadas juntamente.

De modo geral, tanto o CFC, como a CVM e o FASB, bem como os estudiosos da área contábil, sugerem procedimentos comuns quanto às técnicas de consolidação. Devem ser eliminados na consolidação, basicamente, os saldos de balanços e os saldos das demonstrações do resultado do exercício.

Saldos de balanços como de contas a receber, contas a pagar e contas correntes, entre outros, oriundos de transações intercompanhias, bem como de investimentos da controladora em controladas que compõem o grupo, devem ser eliminados.

Da mesma forma, saldos de operações de venda de mercadorias intercompanhias, de comissões de venda e de juros cobrados entre empresas do grupo devem também ser eliminados na consolidação.

A eliminação de investimentos é efetuada pela simples exclusão dos valores de investimentos na empresa investidora e, ainda, da redução do capital na empresa investida.

Os saldos intercompanhias são eliminados também por processo simples de exclusão dos valores na controladora e na controlada, como exemplificado na seqüência. Se a Controladora X vende, a preço de custo, mercadorias para a Controlada Z, há contas a receber na Controladora X e contas a pagar na Controlada Z. Então, na consolidação, devem ser excluídos do balanço consolidado esses valores que têm saldos correspondentes. Além desse ajuste no balanço patrimonial, é necessário excluir da demonstração do resultado os conseqüentes registros de receita de vendas e de custo de mercadorias vendidas referentes a essas transações intercompanhias.

Os lucros nas transações intercompanhias resultantes das operações mercantis também devem ser eliminados, ou seja, são excluídos os lucros não realizados, pois as demonstrações de resultado consolidadas devem computar apenas os resultados das operações comerciais ocorridas entre as empresas do grupo e terceiros. Dessa forma, juros e comissões sobre vendas e lucros nas operações de venda de bens (do circulante e do imobilizado, por exemplo) entre empresas do grupo devem ser identificados e retirados no processo de consolidação.

Nos casos de juros e comissões sobre vendas, o ajuste se dá pelo confronto direto entre receitas de juros e de comissões sobre vendas contra despesas de juros e de comissões de vendas. Esse procedimento é suficiente para excluir da demonstração consolidada do resultado esses efeitos intercompanhias.

Entretanto, quando há lucros nas vendas de bens intercompanhias, Iudícibus; Martins; Gelbcke (2000) afirmam que, nesses casos, devem fazer parte das demonstrações

consolidadas apenas os reflexos das transações das empresas do grupo com terceiros. Então, o processo de ajuste de exclusão deve ser suficiente para retirar do balanço consolidado as transações intercompanhias, conforme procedimento detalhado a seguir, específico para o caso dos estoques:

- a. se não houver lucro nos estoques, o ajuste se resume à exclusão das receitas de vendas e respectivos custos das mercadorias vendidas intercompanhias, pois o lucro terá sido realizado;
- b. por outro lado, havendo lucro nos estoques, os autores recomendam a exclusão das receitas de vendas e dos custos das mercadorias vendidas, bem como a eliminação dos próprios valores do lucro existente nos estoques da empresa compradora, pois se trata de lucro não efetivamente realizado, em função de não ser oriundo de operações com terceiros.

No caso de lucros no imobilizado, decorrentes das transações entre empresas do grupo, os citados autores recomendam ponderar a sua relevância e, envolvendo valores de pequeno vulto, desprezá-los e não eliminá-los, em função da complexidade envolvida no processo de cálculo das eliminações que variam de ano a ano. Caso contrário, devem ser eliminados, exigindo para isso uma série de cálculos que incluem o cômputo da depreciação. Nesse trabalho não foi considerada a depreciação por não ser prática contábil corrente nos órgãos públicos.

Exemplificando: se o bem envolvido na transação for terrenos, bastaria eliminar o lucro embutido na conta Terrenos na empresa compradora e o ganho de capital que faz parte das receitas da empresa vendedora, pois não há depreciação.

Entretanto, no caso de bens depreciáveis, precisariam ser eliminados o incremento no imobilizado e sua conseqüente depreciação, bem como o lucro ocorrido na transação.

Fischer; Taylor (1995, p. 542/543) fazendo referência ao memorando emitido pelo

FASB denominado *Consolidation Policy and Procedure*, identificam três métodos básicos de consolidação:

- “*Economic Unit Concept*”;
- “*Parent Company Concept*”; e
- “*Proportionate Consolidation*”.

De conformidade com os autores citados, o primeiro método é freqüentemente denominado, na literatura contábil, de “Teoria da Entidade” e pode ser traduzido como “método de linha”. Neste método, a consolidação se dá pela inclusão no balanço consolidado de uma conta que pode ser denominada de Resultado da Equivalência Patrimonial no ativo, tendo como contrapartida o patrimônio líquido.

O segundo método, denominado “*Parent Company Concept*”, tem sido traduzido como “Teoria do Proprietário”. Neste método, a consolidação se dá pelos totais dos itens identificados nos balanços das consolidadas, sendo eliminadas todas as transações intercompanhias, tais como: contas a pagar e a receber, lucros não realizados etc.

O último método pode ser chamado de “consolidação proporcional” e não é muito comum na opinião de Fischer; Taylor (1995). Ele consiste em incluir no balanço consolidado apenas a percentagem de participação da controladora na controlada. Nessa técnica, a participação dos acionistas minoritários nunca aparece no balanço consolidado.

Afirmam Fischer; Taylor (1995) que na prática corrente é utilizada uma mistura do primeiro e do segundo métodos (“*economic unit*” e “*parent company*”) e que deverá haver uma harmonização em torno de um único método.

2.2 Balanços Públicos

Um dos ramos mais intrigantes da Ciência Contábil é o aplicado aos entes públicos. Esse ramo estuda, registra, demonstra e avalia os atos e fatos ligados à Administração Pública,

elaborando relatórios periódicos necessários à tomada de decisão e acompanhando a execução orçamentária.

Trata-se de uma área de estudo das mais complexas na Ciência Contábil em razão de suas inúmeras peculiaridades, as quais explicam as diferenças entre a “Contabilidade Pública” e a “Contabilidade Empresarial” (KOHAMA, 1999). Enquanto todos os outros ramos da Ciência Contábil seguem os disciplinamentos da Lei nº 6.404/76, a Contabilidade Pública segue, principalmente, os ditames da Lei nº 4.320/64.

Entretanto, não se pode negar que os preceitos doutrinários da Ciência Contábil são adotados também na área pública: princípios e convenções, técnicas de registro pelo método das partidas dobradas, método de avaliação de estoque, método de elaboração de balancetes, de balanços e outros. Afinal, todo o referencial conceitual da Ciência Contábil é o suporte basilar para a diversidade de especializações da contabilidade (HENDRIKSEN; van BREDA, 1999).

Diferentemente da “Contabilidade Empresarial”, as contas são segregadas em quatro grupos que apresentam características comuns, que dão origem aos sistemas de contas: financeiro, patrimonial, orçamentário e de compensação.

O sistema financeiro contém as contas destinadas ao registro da movimentação de numerário, contemplando os recebimentos e os pagamentos efetuados durante o exercício, sejam de origem orçamentária ou independentes da execução orçamentária.

O sistema patrimonial tem como finalidade agrupar as contas representativas dos bens móveis e imóveis e de créditos e débitos não-financeiros.

As contas do sistema orçamentário e do sistema de compensação têm como finalidade permitir o controle, respectivamente, dos atos e fatos administrativos de natureza orçamentária (previsão e execução da receita e da despesa) e dos atos e fatos administrativos de natureza extra-orçamentária (celebração e execução de contratos, convênios etc).

Os balanços produzidos pela Contabilidade Pública ao final de cada exercício financeiro estão previstos no artigo 101 da Lei nº 4.320/64:

Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no balanço orçamentário, no balanço financeiro, no balanço patrimonial, na demonstração das variações patrimoniais, segundo anexos 12, 13, 14 e 15 e quadros demonstrativos constantes dos anexos 1, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 16 e 17.

2.2.1 Balanço Financeiro

O balanço financeiro, elaborado a partir das contas do sistema financeiro, tem a finalidade de servir de instrumento de prestação de contas da gestão financeira da Administração Pública. Ele demonstra o resultado financeiro do ano, pelo confronto entre os ingressos e dispêndios de natureza orçamentária e extra-orçamentária. O resultado também pode ser apurado por meio da comparação entre os saldos final e inicial das contas de disponibilidades.

O artigo 103 da Lei nº 4.320/64, a seguir transcrito, estabelece a seguinte composição para o balanço financeiro:

Art. 103 – O balanço financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias, bem como os recebimentos e pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior e os que se transferem para o exercício seguinte.

Considere-se as seguintes informações acerca da conciliação do saldo das disponibilidades em determinado exercício financeiro:

saldo inicial de disponibilidades:	\$ 800
(+) Recebimento da receita orçamentária:	\$1.000
(+) Recebimento de depósitos de terceiros:	\$200
(-) Pagamento da despesa orçamentária:	\$920
(-) Devolução de depósitos de terceiros:	\$180
= Saldo final de disponibilidades:	\$900

O balanço financeiro poderia ser apresentado, conforme Tabela 1:

Tabela 1: Modelo de Balanço Financeiro I

INGRESSOS		DISPÊNDIOS	
<u>Orçamentários</u>	1.000	<u>Orçamentários</u>	920
Receita Orçamentária	1.000	Despesa Orçamentária	920
<u>Extra-orçamentários</u>	200	<u>Extra-orçamentários</u>	180
Depósitos de terceiros	200	Depósitos de terceiros	180
		Resultado financeiro	100
TOTAL	1.200	TOTAL	1.200

O resultado financeiro pode ser também apurado comparando o saldo atual e final de disponibilidades: \$900 – \$800 (saldo final menos saldo inicial). Para oferecer maior transparência, o balanço financeiro é demonstrado na forma da Tabela 2:

Tabela 2: Modelo de Balanço Financeiro II

INGRESSOS		DISPÊNDIOS	
<u>Orçamentários</u>	1.000	<u>Orçamentários</u>	920
Receita Orçamentária	1.000	Despesa Orçamentária	920
<u>Extra-orçamentários</u>	200	<u>Extra-orçamentários</u>	180
Depósitos de terceiros	200	Depósitos de terceiros	180
<u>Disponível do Período Anterior</u>	800	<u>Disponível para Período Seguinte</u>	900
Bancos	800	Bancos	900
TOTAL	2.000	TOTAL	2.000

Na sua essência, o balanço financeiro definido pela Lei nº 4.320/64 é semelhante à demonstração do fluxo de caixa. Estudo nesse sentido já foi efetuado por Goulart (*apud* CRUZ *et al.* 2001, p.186).

2.2.2 Demonstração das Variações Patrimoniais

A demonstração das variações patrimoniais, elaborada a partir das contas de resultado do sistema financeiro e do patrimonial, funciona como a demonstração do resultado do exercício da “Contabilidade Empresarial”. Essa demonstração fornece subsídios para a prestação de contas da gestão patrimonial, tendo em vista que relaciona todas as alterações ocorridas nos elementos financeiros e não-financeiros durante o exercício que provocaram

flutuações no saldo patrimonial (patrimônio líquido), sejam de origem orçamentária ou de origem extra-orçamentária.

O resultado patrimonial é obtido a partir da seguinte equação:

$$\text{Resultado Patrimonial} = \text{Variações Ativas} - \text{Variações Passivas}$$

O artigo 104 da Lei nº 4.320/64, a seguir transcrito, estabelece a seguinte composição para a demonstração das variações patrimoniais:

A demonstração das variações patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

Supondo que em determinado exercício financeiro tenham ocorrido os seguintes fatos:

- recebimento da receita orçamentária \$1.000 (variações ativas);
- recebimento de bens doados por terceiros \$300 (variações ativas);
- pagamento da despesa orçamentária \$920 (variações passivas);
- consumo de materiais de expediente \$130 (variações passivas)

A demonstração das variações patrimoniais poderia ser apresentada de conformidade com a Tabela 3:

Tabela 3: Modelo da Demonstração das Variações Patrimoniais

VARIAÇÕES ATIVAS		VARIAÇÕES PASSIVAS	
<u>Orçamentárias</u>	<u>1.000</u>	<u>Orçamentárias</u>	<u>920</u>
Receita Orçamentária	1.000	Despesa Orçamentária	920
<u>Extra-orçamentárias</u>	<u>300</u>	<u>Extra-orçamentárias</u>	<u>130</u>
Doação de bens de estoque	300	Consumo de materiais	130
		Resultado Patrimonial	250
TOTAL	1.300	TOTAL	1.300

2.2.3 Balanço Patrimonial

A estrutura do balanço patrimonial é definida pelo caput do artigo 105 da Lei nº 4.320/64:

Art. 105 O balanço patrimonial demonstrará:

I – o ativo financeiro;

- II – o ativo permanente;
- III – o passivo financeiro;
- IV – o passivo permanente;
- V – o saldo patrimonial; e
- VI – as contas de compensação.

Esse balanço é elaborado com uso de contas dos sistemas financeiro, patrimonial e compensação.

Com base nos dados utilizados para elaborar o balanço financeiro e a demonstração das variações patrimoniais, o balanço patrimonial poderia ser apresentado de acordo com a

Tabela 4:

Tabela 4: Modelo de Balanço Patrimonial

ATIVO		PASSIVO	
<u>Ativo Financeiro</u>	<u>900</u>	<u>Passivo Financeiro</u>	<u>20</u>
Disponível	900	Depósitos de Terceiros	20
<u>Ativo Permanente</u>	<u>170</u>	<u>Passivo Permanente</u>	<u>800</u>
Bens de estoque	170	Dívida fundada	800
		<u>Saldo Patrimonial</u>	<u>250</u>
		Ativo real líquido	250
<u>Ativo Compensado</u>	<u>30</u>	<u>Passivo Compensado</u>	<u>30</u>
Contratos de serviços	30	Obrigações contratadas	30
TOTAL	1.100	TOTAL	1.100

Segundo a Lei nº 4.320/64, o ativo financeiro compreende os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários, enquanto que o ativo permanente, os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

Quanto ao passivo financeiro, a Lei nº 4.320/64 define que compreende as dívidas fundadas e outras cujo pagamento independa de autorização orçamentária, enquanto que o passivo permanente representa as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

2.2.4 Balanço Orçamentário

O artigo 102 da Lei nº 4.320/64 estabelece que “o balanço orçamentário demonstrará as receitas e as despesas previstas em confronto com as realizadas”. O balanço deverá apresentar dados necessários para a avaliação da gestão orçamentária, sendo elaborado a partir das contas do sistema orçamentário.

Supondo que a lei orçamentária tenha aprovado uma estimativa de receita corrente de \$800 e de receita de capital de \$400, bem como fixado o limite da despesa corrente em \$780 e da despesa de capital em \$420, o balanço orçamentário poderia ser apresentado conforme Tabela 5, usando os valores da execução da receita e despesa compatíveis com os balanços anteriores:

Tabela 5: Modelo de Balanço Orçamentário

RECEITA			DESPESA				
TÍTULO	PREV.	EXEC.	DIFER.	TÍTULO	FIXAÇ	EXEC.	DIFER.
Receita corrente	800	810	(10)	Despesa corrente	780	720	60
Receita de capital	400	190	210	Despesa de capital	420	200	220
Soma	1.200	1.000	200	Soma	1.200	920	280
Déficit	-	-	-	Superávit	-	80	(80)
Total	1.200	1.000	200	Total	1.200	1.000	200

Percebe-se, então, que os resultados públicos podem ser bem distintos em cada balanço. No balanço orçamentário, superávit de \$80. No balanço financeiro, superávit de \$100 e, na demonstração das variações patrimoniais, superávit de \$250. Essa pluralidade de resultados é assunto para outros trabalhos.

2.3 Plano de Contas da Administração Federal

De acordo com Lima; Castro (2003), o Governo Federal, por meio da Secretaria do Tesouro Nacional, é responsável pela elaboração do Plano de Contas da União, cujo propósito é atender, de maneira uniforme e sistematizada, ao registro contábil dos atos e fatos

relacionados com os recursos do Tesouro Nacional sob a responsabilidade dos órgãos da administração direta e indireta, de forma a proporcionar maior flexibilidade no gerenciamento e consolidação dos dados e atender as necessidades de informação em todos os níveis da administração pública federal.

Referindo-se ao plano de contas, Andrade (2002, p.185) afirma que:

poderá existir um plano de contas para cada entidade do município, no que se refere à Administração direta e Administração indireta; entretanto, todos devem ter a mesma estrutura, de forma a permitir a consolidação dos balanços e relatórios. Há, agora, a necessidade de adequar os planos de contas dos municípios (e dos estados também) aos moldes determinados pela legislação federal, com objetivo de consolidar todos os saldos ao balanço geral da União.

Ainda segundo esse autor,

a União e os Estados já adotaram planos de contas bem próximos dos conceitos da Contabilidade Privada, o que tem gerado desconfortos por ocasião de consolidação dos dados municipais aos estaduais e federais. Aguarda-se a publicação de um plano de contas único, ao qual cada ente federado terá que se adaptar. Enquanto isso, um programa do Governo Federal como o Programa Nacional de Apoio à Administração Fiscal para os Municípios (PNAFM), estabelece um plano de contas nacional, para os municípios que se habilitarem a receber esses recursos.

A estrutura do Plano de Contas da União objetiva, principalmente:

- realçar o estado patrimonial e suas variações, concentrando as contas típicas de controle nos grupos de compensação, de forma a propiciar o conhecimento mais adequado da situação econômico-financeira de uma gestão administrativa;
- padronizar o nível de informação dos órgãos da administração direta e indireta, com a finalidade de auxiliar o processo de tomada de decisão, facilitando a elaboração do Balanço Geral da União; e
- permitir, através da relação de contas e tabelas, a manutenção de um sistema integrado de informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais na administração pública federal,

com a extração de relatórios necessários à análise gerencial, inclusive balanços e demais demonstrações contábeis.

Segundo a Instrução Normativa STN nº 08/96, a estrutura das contas do Plano de Contas da União é composta de sete níveis de desdobramento: classe, grupo, subgrupo, elemento, subelemento, item e subitem.

O primeiro nível da estrutura do Plano de Contas da União representa a classificação máxima na agregação das contas, sendo dividido em seis classes: ativo, passivo, despesa, receita, resultado diminutivo do exercício e resultado aumentativo do exercício.

Cada classe existente no Plano de Contas da União é desdobrada em grupos, compondo o seu segundo nível, que por sua vez são desdobrados em subgrupos, e assim sucessivamente.

Uma característica especial desse plano de contas é que sua estrutura básica, apesar de se destinar ao registro dos atos e fatos relativos à Administração Pública Federal, é originariamente composta pelos grupos de contas característicos da Lei nº 6.404/76, conforme se pode observar no Quadro 1 a seguir.

Quadro 1: Estrutura Básica do Plano de Contas da União em Nível de Classe e Grupo

RELAÇÃO DE CONTAS DEVEDORAS	RELAÇÃO DE CONTAS CREDORAS
1 Ativo	2 Passivo
1.1 Ativo Circulante	2.1 Passivo Circulante
1.2 Ativo Realizável a Longo Prazo	2.2 Passivo Exigível a Longo Prazo
	2.3 Resultados Exercícios Futuros
1.4 Ativo Permanente	2.4 Patrimônio Líquido
1.9 Ativo Compensado	2.9 Passivo Compensado
3 Despesa	4 Receita
3.3 Despesas Correntes	4.1 Receitas Correntes
3.4 Despesas de Capital	4.2 Receitas de Capital
5 Resultado Diminutivo do Exercício	6 Resultado Aumentativo Exercício
5.1 Resultado Orçamentário	6.1 Resultado Orçamentário
5.2 Resultado Extra-Orçamentário	6.2 Resultado Extra-Orçamentário
	6.3 Resultado Apurado

Essa estrutura foi concebida com o intuito de facilitar o levantamento dos demonstrativos contábeis anuais exigidos pela Lei nº 4.320/64, tendo sido aproveitada a

estrutura da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), para distribuir os grupos dentro das classes Ativo e Passivo, conforme essa norma legal, tendo em vista que ela representa um avanço em termos contábeis, quando comparada com a estrutura definida na Lei nº 4.320/64. Por conta dessa característica, o Plano de Contas da União permite a incorporação de balanços de entidades da administração indireta na estrutura da administração direta de modo fácil.

A estrutura final visando a consolidação de balanços da administração direta e da indireta passa pela elaboração do balancete geral, onde estão representadas todas as contas dos órgãos da administração direta e das entidades da administração indireta, sujeitas à consolidação por exigência legal.

Todavia, o balanço patrimonial exigido pela Lei nº 4.320/64, ainda apresenta agrupamento de contas distinto do exigido pela Lei nº 6.404/76. Isto é, no balancete, as contas de ativo e de passivo estão desdobradas de acordo com a Lei nº 6.404/76, enquanto que no balanço patrimonial devem ser demonstradas seguindo a estrutura definida na Lei nº 4.320/64.

Observe no Quadro 2 a disposição de grupos de ambas as normas:

Quadro 2: Comparação do Balanço Patrimonial (Lei nº 6.404/76 x Lei nº 4.320/64)

Balanço Patrimonial pela Lei nº 6.404/76	Balanço Patrimonial pela Lei nº 4.320/64
ATIVO Circulante Realizável a Longo Prazo Permanente	ATIVO Financeiro Permanente Saldo Patrimonial Compensado
PASSIVO Circulante Exigível a Longo Prazo Resultado de Exercícios Futuros Patrimônio Líquido	PASSIVO Financeiro Permanente Saldo Patrimonial Compensado

Percebe-se que não há correlação direta entre cada um dos grupos de contas de ativo e de passivo das duas normas legais, ou seja, o ativo circulante (Lei nº 6.404/76) não coincide com o ativo financeiro (Lei nº 4.320/64). Da mesma forma, o ativo permanente da Lei nº 6.404/76 também não contempla os mesmos itens do ativo permanente da Lei nº 4.320/64.

Neste momento, cabe esclarecer que, em razão das características especiais da Contabilidade Pública, nos grupos ativo compensado e passivo compensado são efetuados os controles detalhados da receita e despesa orçamentária, dos convênios, dos contratos e de outros atos administrativos.

Quanto às classes Resultado Diminutivo do Exercício e Resultado Aumentativo do Exercício, destaca-se que elas contêm as contas de variações passivas e ativas, que são utilizadas na elaboração da demonstração das variações patrimoniais.

As contas das classes Despesa e Receita são ambas desdobradas em correntes e de capital, seguindo de modo fiel a estrutura definida pela Lei nº 4.320/64. Constata-se, portanto, preocupação em manter compatibilidade das contas que compõem a estrutura do plano de contas com as rubricas orçamentárias definidas pela classificação quanto à natureza da despesa e da receita, no sentido de permitir de modo mais fácil a consolidação de saldos no balanço orçamentário.

As contas de Resultado Diminutivo do Exercício contemplam as variações passivas, enquanto que as contas de Resultado Aumentativo do Exercício, variações ativas, ambas desdobradas nos grupos Resultado Orçamentário e Resultado Extra-orçamentário.

Na classe Resultado Diminutivo, as contas do grupo Resultado Orçamentário englobam as contas de despesa orçamentária, as interferências passivas e ainda as contas de mutações passivas. Nas contas do grupo Resultado Extra-Orçamentário, encontram-se as contas de despesa extra-orçamentária, as contas de interferências passivas e as contas de decréscimos patrimoniais.

Na classe Resultado Aumentativo, estão as contas do grupo Resultado Orçamentário, as quais englobam as contas de receita orçamentária, as interferências ativas e também as contas de mutações ativas. Nas contas do grupo Resultado Extra-Orçamentário, encontram-se

as contas de receitas extra-orçamentárias, as contas de interferências ativas e as contas de acréscimos patrimoniais.

Essa estrutura das contas de resultado do Plano de Contas da União favorece a consolidação da demonstração das variações patrimoniais, componente importante do Balanço Geral da União, pois algumas duplicidades estão segregadas nas contas de interferências ativas e passivas.

2.4 Consolidação de Balanços na Área Pública

No setor público brasileiro, a exigência quanto à consolidação de balanços encontra-se presente em duas normas legais consagradas na doutrina e no meio técnico (contábil e jurídico): Lei nº 4.320/64 e Lei Complementar nº 101/00.

Na Lei nº 4.320/64, encontram-se vários tópicos que fazem referência ao tema.

O parágrafo 1º do artigo 6º da Lei nº 4.320/64 estabelece que “as cotas de receitas que uma entidade pública deva transferir à outra incluir-se-ão, como despesa, no orçamento da entidade obrigada à transferência, e como receita, no orçamento da que deva receber”.

O artigo 85 dessa mesma Lei, disciplinando procedimentos para a Contabilidade Pública, estabelece que:

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

O parágrafo único do artigo 110 da Lei nº 4.320/64 diz que “dentro do prazo que a legislação fixar, os balanços serão remetidos ao órgão central de contabilidade da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, para fins de incorporação dos resultados, salvo disposição legal em contrário”.

Cruz *et al.* (2001), comentando esse artigo, entendem que o objetivo principal desse

artigo é a consolidação das informações, para se obter um resultado geral da real situação de toda a entidade governamental.

Machado Jr.; Reis (2003, p. 225), argumentam que:

conquanto estejam sendo cometidos equívocos em certas contabilidades, esclareça-se que a consolidação de balanços deve ser efetuada considerando-se as seguintes características das entidades envolvidas: (a) natureza jurídica, se é entidade de Direito Público ou de Direito Privado; (b) natureza da atividade, ou seja, se social ou econômica, mediante a qual se distribuem lucros sob a forma de dividendos e (c) apenas existe a participação no resultado auferido e apurado. Sem tal disposição, não seria possível a evidenciação e a transferência das informações nas demonstrações contábeis ficaria prejudicada, bem como a própria Administração que desconheceria o montante dos recursos movimentados e se os objetivos foram realmente alcançados, assim como o público externo, que também desconheceria a situação real da entidade governamental como um todo.

Complementam os autores, afirmando que:

em nossa opinião, os balanços dos órgãos da Administração indireta, notadamente os das autarquias e das fundações, devem ser remetidos aos órgãos de contabilidade da entidade central, para fins de consolidação de resultados, medida essa que as Leis Orgânicas dos Municípios do Estado do Rio de Janeiro tiveram o cuidado de deixar expressa.

A rotina é, sem dúvida alguma, um tanto complicada, senão vejamos:

1. na esfera de cada Poder:
 - a. fechar, inicialmente, as contas de gestão por caixa única e por caixas especiais (fundos especiais), na esfera de cada Poder;
 - b. unificar as contas de gestão por caixa única com as contas de caixas especiais;
 - c. levantar o balanço da esfera de cada Poder.
2. balanço integrado: integrar as contas da esfera de cada Poder, apurando o resultado geral e levantando o balanço integrado da entidade, reintegrando, desta forma, o princípio da entidade contábil.
3. balanço consolidado:
 - a. tomar o balanço integrado da entidade central e consolidá-lo com os balanços das autarquias e fundações;
 - b. consolidar em separado os balanços das empresas públicas;
 - c. consolidar em separado os balanços das sociedades de economia mista.

Essa sugestão quanto à consolidação em separado das empresas públicas e das

sociedades de economia mista, logicamente se refere às que estão na condição de estatal independente, pois a Lei de Responsabilidade Fiscal inclui no processo de consolidação as empresas estatais dependentes, onde podem fazer parte as empresas públicas e sociedades de economia mista, conforme se pode observar mais adiante.

No seu artigo 111, a Lei nº 4.320/64 define que:

O Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda, além de outras apurações, para fins estatísticos, de interesse nacional, organizará e publicará o balanço consolidado das contas da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, suas autarquias e outras entidades, bem como um quadro estruturalmente idêntico, baseado em dados orçamentários.

Segundo Cruz *et al.* (2001) esse artigo trata da consolidação dos balanços das diferentes entidades da administração pública brasileira.

Machado Jr.; Reis (2003, p. 228), comentando o artigo 111, afirmam que:

um balanço consolidado não é a soma de todos os números, dotação a dotação, parcela a parcela, dos balanços públicos, mas um documento que resulta da análise dos dados neles contidos, expurgando-se aqueles elementos que, como as transferências, poderiam figurar em duplicata. O balanço consolidado é de grande utilidade no processo de planejamento, quer físico, quer financeiro, provocando certas reações psicológicas que levam os responsáveis pela Administração Pública à formulação de decisões, frente à posição global das contas evidenciadas no balanço consolidado.

Na Lei Complementar nº 101/2000 (LRF) também existem trechos destinados a orientar o processo de consolidação de balanços.

O inciso III do art. 50 da LRF estabelece que “as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica ou fundacional, inclusive empresa estatal dependente”.

Figueiredo *et al.* (2001, p. 246), comentando este trecho da LRF, afirmam que:

o tratamento isolado e consolidado das demonstrações contábeis (excluídas as

operações intragovernamentais, nas demonstrações conjuntas) permite, ao mesmo tempo, visão global e detalhada da ação dos vários segmentos da Administração e melhor avaliação das ações estatais. A consolidação das demonstrações contábeis requer, entretanto, que as informações das entidades submetidas ao regime da Lei nº 6.404/76 sejam adaptadas ao modelo da Lei nº 4.320/64, por meio de registros contábeis específicos para apuração de informações orçamentárias e financeiras.

Segundo Lino (2001), o que se pretende é a criação de um *holding* ou de uma empresa chamada Brasil.

O parágrafo 1º do art. 50 da LRF diz que “no caso de demonstrações conjuntas, excluir-se-ão as operações intragovernamentais”.

Araújo (2003, p.117) argumenta que:

na elaboração de demonstrativos consolidados, objetivando atender ao disposto no § 1º do artigo 50 da LRF, bem como para evitar duplicidades, as transações intragovernamentais – transferências de recursos – devem ser eliminadas. Entendimento, por sinal, uníssono, quando se trata de consolidação de balanço. A adoção dessa prática, sem semblante de dúvida, permitiria, aliás, além da observância dos axiomas basilares da contabilidade, o fiel atendimento também do disposto no art. 50 – III da LRF.

Essa é uma regra de alta relevância para a definição de critérios sobre a consolidação de balanços públicos que a LRF teve a felicidade de contemplar, oferecendo com isso o caráter normativo tão peculiar aos entes públicos.

Está estabelecido pela LRF, no seu parágrafo 2º do art. 50, que “a edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67”.

De muita importância é o art. 51 da LRF onde consta que:

Art. 51. O Poder Executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público.

§ 1º Os Estados e os Municípios encaminharão suas contas ao Poder Executivo da

União nos seguintes prazos:

I – Municípios, com cópia para o Poder Executivo do respectivo Estado, até trinta de abril;

II – Estados, até trinta e um de maio.

Toledo Jr.; Rossi (2001, p.223), referindo-se ao texto da LRF, afirmam que “toda essa padronização é mesmo necessária na medida em que as contas de todas as esferas de governo serão agregadas pelo Poder Executivo da União; depois, este produto será divulgado pela Internet”.

Cruz *et al.* (2001, p. 151) entendem que “as datas limites estabelecidas na Lei de Responsabilidade Fiscal permitem o cumprimento da consolidação nacional das contas em seu prazo limite”.

Nascimento; Debus (2002) lembram que a STN firmou convênio com a Caixa Econômica Federal para a coleta de informações dos balanços orçamentário e patrimonial de Estados e Municípios, buscando facilitar o envio de informações à União.

Lino (2001) afirma que não existe ninguém que possa certificar o total de sua despesa pública, seu déficit ou superávit. E isso, nestes tempos de globalização, é fundamental, mesmo porque, diz o art. 1º da Constituição Federal - CF, a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal.

Aguiar (2004, p.195) entende que:

compete à União, através de seus órgãos de Contabilidade (art. 23, § 3º, Decreto-Lei nº 200/67), o trabalho de em um único balanço consolidar as contas públicas de todos os entes da Federação. Esse balanço consolidado, que objetiva fins estatísticos e outros de interesse nacional, condensará, por esfera de governo, todas as contas públicas dos entes federativos relativas ao exercício anterior.

O caput e inciso III do art. 67 da LRF define que:

Art. 67. O acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal serão realizados por conselho de gestão fiscal, constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade, visando a:

...

III - adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal de que trata esta Lei Complementar, normas e padrões mais simples para os pequenos Municípios, bem como outros, necessários ao controle social.

Outras normas de hierarquia inferior tratam mais detalhadamente da consolidação de balanços públicos. Muitas delas já foram citadas na introdução deste trabalho. Neste momento são acrescentadas algumas julgadas também importantes.

Segundo o inciso XI do art. 5º do Decreto nº 3.589, de 06.09.2000, compete ao órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, representado pela Secretaria do Tesouro Nacional “consolidar os balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, com vistas à elaboração do Balanço do Setor Público Nacional”.

Deve-se ressaltar que esse decreto trata especificamente da necessidade de consolidação de balanços públicos e não apenas da consolidação de contas públicas de receita e despesa, como foi o caso de muitas normas já mencionadas, tais como a Portaria Interministerial STN / SOF nº 163/01 que teve o mérito de estabelecer uma estrutura padronizada para uso por parte de todos os entes públicos de receita e despesa orçamentárias. Entretanto, nada estabeleceu quanto às contas de ativo e passivo do balanço patrimonial ou mesmo das rubricas comuns a outros demonstrativos contábeis.

Da mesma forma, o Ministério do Orçamento e Gestão editou a Portaria nº 42/99 que em seu bojo define uma estrutura padronizada, também para uso por parte de Estados e Municípios, de funções e subfunções que permite a agregação de dados sobre gastos públicos, com ênfase nos setores em que os governos atuam (educação, transporte, saúde etc). Apesar de tratar de consolidação de contas públicas, essa norma também nada disciplinou a respeito da consolidação de balanços.

Araújo (2003) aponta para a pequena quantidade de trabalhos monográficos sobre Contabilidade Pública no banco de teses do *site* da Coordenação de Aperfeiçoamento de

Pessoal de Nível Superior - CAPES. Quanto se restringe ao tema balanços públicos, objeto da presente dissertação, o número fica muito reduzido.

Diante da ausência de normas mais específicas, faz-se um levantamento de trabalhos sobre o tema com vistas a coletar subsídios para o desenvolvimento desta dissertação.

As pesquisas de Araújo (2003) acusaram apenas os trabalhos de Inoshita, em 2000, que trata de consolidação de balanços da administração direta com a indireta e de Santos, no ano de 2001, o qual contempla um estudo sobre evidenciação das demonstrações contábeis públicas. Acrescente-se a essa lista o trabalho de Costa Neto (2001), que trata de melhorias no processo de consolidação de balanços públicos.

No seu trabalho, Costa Neto (2001, p. 22) aponta que:

existem ações de governo, com movimentações de recursos financeiros, econômicos e patrimoniais entre os variados órgãos e entidades no âmbito de uma mesma esfera governamental. Entre essas ações, algumas movimentações precisam ser eliminadas, já que sua omissão (falta de eliminação) pode induzir à tomada de decisões incorretas, por parte dos usuários internos/externos das informações contábeis.

...

A consolidação de balanços públicos deve buscar apresentar a posição patrimonial do Estado, em relação ao mundo exterior, em uma única peça contábil.

Costa Neto (2001) expõe ainda condições importantes para a consolidação de balanços. Entre as quais, destacam-se as seguintes:

- data de encerramento do exercício social para a consolidação: os balanços devem ser levantados na mesma data ou em datas próximas;
- princípios e critérios contábeis semelhantes: a uniformidade de princípios e critérios contábeis é fundamental para a obtenção de dados conjuntos acerca da realidade patrimonial; e
- órgãos e entidades controladas e não-consolidadas: entidades em processo de extinção não devem fazer parte do processo de consolidação, pois podem provocar distorções na

posição do grupo.

Sugere ainda Costa Neto (2001, p. 25) que seja usado o método da equivalência patrimonial para “valorar a participação de órgãos e entidades em outros órgãos e entidades, com base no valor em que os mesmos efetivamente estão avaliados no mercado”.

Finaliza Costa Neto (2001) afirmando que o processo de consolidação envolve uma série de regras simples (somatório dos saldos de contas de natureza semelhante) e complexas (ajustes e eliminações de saldos intragrupo). Portanto, consolidar balanços não é apenas agrupar saldos de balanços, fazendo surgir um novo balanço:

Para a determinação dos ajustes e eliminações do consolidado, faz-se necessário alguns controles que assegurem a integridade dos ajustes, tais como: conciliações periódicas de saldos decorrentes de débitos e créditos intragovernamentais; informações sobre a totalidade das transações intragovernamentais (exemplos: transferências correntes e de capital); detalhes sobre participação societária nas entidades controladas; estabelecimento de disciplinas e datas-limites para obtenção de dados nos órgãos e entidades necessários ao processo de consolidação, entre outros. (COSTA NETO, 2001)

Por sua vez, a Controladoria-Geral do Município do Rio de Janeiro publica bimestralmente um informativo contendo matéria relativa às áreas de controle, finanças e administração pública. A edição de nº 51 de maio/junho de 2003¹ dá notícia acerca da formação de grupos de estudos voltados para análise da consolidação de balanços públicos.

Os resultados obtidos apontam para a existência de três principais problemas relativos à consolidação das demonstrações financeiras públicas: definição das entidades que devem ser nela incluídas ou excluídas, estabelecimento dos procedimentos específicos a serem adotados e a identificação do formato de apresentação.

O estudo da literatura efetuado pelos grupos também proporcionou a identificação dos “mandamentos para consolidação de balanços públicos” que podem ser sintetizados assim:

¹ Disponível em: http://www2.rio.rj.gov.br/cgm/publicacoes/prestando_contas/51/7.asp Acesso em: 02.06.2004.

- utilização de base comum de tempo e moeda;
- utilização de critérios uniformes de avaliação de ativos e passivos.;
- utilização de regimes contábeis idênticos para reconhecimento de receita e despesa;
- padronização da classificação orçamentária e de plano de contas que permita a elaboração de balanços e demonstrações, eliminando as operações recíprocas;
- identificação das entidades incluídas.

Um outro estudo levantou os problemas específicos para consolidação dos balanços das empresas públicas. O estudo apurou que, até o exercício de 2001, a consolidação dos balanços era feita apenas para as instituições regidas pela Lei nº 4.320/64, havendo incorporação do resultado pela equivalência patrimonial no caso das empresas públicas e das sociedades de economia mista. Todavia, com a edição da Portaria STN nº 109, de 08.03.2002, os balanços patrimoniais das instituições regidas pela Lei nº 6.404/76 também passaram a ser consolidados.

Esse grupo de estudos levantou os seguintes aspectos problemáticos, apontando as respectivas propostas, a fim de consolidar balanços da administração indireta na administração direta, conforme Quadro 3:

Quadro 3: Problemas e Propostas Apontadas para Consolidação de Balanços

Despesas Antecipadas e Diferidas	
Problema: Falta de uniformidade de procedimentos. - Lei 4.320/64 - tratadas como despesa. - Lei 6.404/76 - tratadas como valores a apropriar.	Proposta: considerar como despesa
Bens de Almoarifado	
Problema: Falta de uniformidade de procedimentos - Lei 4.320/64 - registrado como ativo permanente; - Lei 6.404/76 - registrado como ativo circulante, realizável a longo prazo ou ativo permanente;	Proposta: não foi apresentada.
Resultados de Exercícios Futuros	
Problema: grupo não existente na Lei 4.320/64	Proposta: considerar como receita.
Participação de Acionistas Minoritários	
Problema: Superavaliação do Patrimônio Líquido	Proposta: destacar a participação em grupo isolado, no balanço patrimonial consolidado, uma vez que representa parcela de patrimônio pertencente a terceiros.

Em outro momento, a Controladoria-Geral do Município do Rio de Janeiro, por meio do relatório da Prestação de Contas do Exercício de 2002², apresenta notas explicativas acerca do balanço patrimonial consolidado, entre as quais se destaca a descrição dos procedimentos adotados, em que consta a eliminação das transações registradas reciprocamente que geraram: contas a pagar, contas a receber, dívida ativa, repasses da administração direta para administração indireta e investimentos da administração direta em controladas, que foram avaliados pelo método da equivalência patrimonial, entre outros.

No âmbito federal, o Tribunal de Contas da União - TCU edita anualmente o “Relatório e Pareceres Prévios sobre as Contas do Governo da República”. A edição de 2003, referente às contas do ano de 2002, aponta uma série de impropriedades no tocante ao processo de consolidação de balanços no governo federal. Entre as críticas levantadas, consta a seguinte citação:

No processo de consolidação, no entanto, ocorre mera soma de cada item de bens, direitos, obrigações, patrimônio líquido, resultado aumentativo e resultado diminutivo, sem o cuidado de se excluir as operações internas que ocorrem entre a

² Disponível em: http://www2.rio.rj.gov.br/cgm/prestacao_contas/gestao/2002. Acesso em: 02.06.2004

União e mencionadas entidades. Na verdade, mesmo nas demonstrações contábeis da União (Administração Direta) e de cada entidade, não há exclusão das operações ocorridas entre suas unidades gestoras. O procedimento utilizado gera duplicidades que dificultam a compreensão correta da composição patrimonial da entidade contábil. Qual o valor de seus ativos e passivos? Qual o volume da receita e despesa orçamentárias?

Em outro ponto, o relatório do TCU faz referência à adequação da medida adotada pela Secretaria do Tesouro Nacional de eliminar das demonstrações consolidadas as transferências intragovernamentais, mesmo que não tenha ocorrido com a utilização de técnicas de consolidação:

A exclusão das transferências intragovernamentais, a partir do exercício de 1997, representou um avanço. A partir daí, o Balanço Orçamentário apresenta informações mais adequadas relativas ao volume de receitas e despesas realizadas no âmbito da entidade contábil consolidada. Esse efeito, no entanto, não foi obtido a partir da introdução de técnicas de exclusão, mas pela contabilização de tais transferências como repasses e sub-repasses em situações que, anteriormente, eram contabilizadas como despesas na unidade gestora concedente e receita na unidade gestora beneficiária. Na verdade, referidos repasses e sub-repasses recebidos e concedidos continuam não sendo excluídos no processo de consolidação. Tampouco são excluídas receitas e despesas relativas à venda de bens e serviços entre entidades integrantes da gestão “10.000 - Orçamentos Fiscal e da Seguridade”.

O mencionado Relatório do TCU apresenta uma relação de itens que atualmente constam nos demonstrativos públicos do governo federal, mas que deveriam ser excluídos por representarem duplicidades envolvendo a administração direta e a administração indireta:

- receitas e despesas decorrentes de venda de bens e serviços entre entidades envolvidas na consolidação;
- direitos e obrigações decorrentes de venda de bens e serviços envolvendo entidades abrangidas na consolidação;
- receitas e despesas decorrentes do recolhimento de contribuição do servidor, operação que ocorre entre órgãos e entidades, de um lado, e o Tesouro Nacional, de outro;

- cotas, repasses e sub-repasses recebidos e concedidos, incluindo os diferimentos;
- limites de saque (ativo) e recursos a liberar (passivo);
- recursos a receber para pagamento de restos a pagar e recursos a liberar para pagamentos de restos a pagar;
- recursos da previdência social (ativo) e recursos da previdência social (passivo);
- participações societárias em empresas públicas e sociedades de economia mista consideradas na consolidação (empresas dependentes);
- obrigações tributárias e encargos sociais a recolher quando o favorecido for órgão ou entidade considerada na consolidação;
- contas 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;
- parcela do patrimônio líquido de sociedades de economia mista (empresa dependente) que pertença a pessoas jurídicas não incluídas na consolidação (tal parcela deveria figurar no passivo da entidade consolidada).

Ao se referir ao balanço financeiro, o Relatório do TCU aponta especialmente as seguintes duplicidades: transferências financeiras orçamentárias (cotas, repasses e sub-repasses recebidos e concedidos) e extra-orçamentárias (ordens de transferências recebidas e concedidas), incorporações e desincorporações de ativos e passivos de órgãos e entidades que passaram pelo processo de fusão, cisão etc.

Afirma o Relatório do TCU que essas duplicidades:

são importantes na elaboração de balanços financeiros de unidades gestoras, órgãos e entidades, à medida que afetem suas disponibilidades. No entanto, considerando-se a entidade contábil formada pela União e entidades que executam os orçamentos fiscal e da seguridade social, essas operações internas perdem importância, pois não afetam a situação financeira do Tesouro Nacional.

Quando examina o balanço patrimonial, o Relatório do TCU expõe que em “decorrência da não exclusão de operações internas entre a União e entidades da Administração Indireta e entre unidades gestoras, o Ativo Real e o Passivo Real apresentam-se superavaliados”.

Entre os itens a serem excluídos do processo de consolidação do balanço patrimonial, que representam em sua maioria valores a receber e a pagar recíprocos, estão: limite de saque e recursos a liberar, recursos a receber e a liberar para pagamento de restos a pagar, limite de saque do INSS e recursos a liberar para o INSS e repasse concedido e recebido diferido.

A Tabela 6 a seguir, extraída do mencionado Relatório do TCU, destaca as duplicidades encontradas no balanço patrimonial da União, apresentadas em milhares de R\$:

Tabela 6: Duplicidades no Balanço Patrimonial da União

ATIVO REAL	98.152.069
ATIVO FINANCEIRO	69.089.262
Créditos em Circulação	45.111.827
Limite de Saque c/ Vinculação de Pagamento	12.271.765
Recursos a Receber para Pagamento de Restos a Pagar	33.238.338
Limite de Saque com Vinculação para o INSS	2.750.022
Limite de Saque para Empenho Contra Entrega	948
Recursos da Previdência Social	(3.666.573)
Limite de Saque Recursos da Dívida Pública	517.328
Valores Pendentes a Curto Prazo	23.977.435
Repasse Concedido Diferido	23.977.435
ATIVO NÃO FINANCEIRO	29.062.807
Valores Pendentes a Curto Prazo	29.062.807
Valores Diferidos	29.062.807
PASSIVO REAL	98.152.069
PASSIVO FINANCEIRO	69.089.262
Obrigações em Circulação	45.111.827
Recursos a Liberar p/ Vinculação de Pagamento	12.271.765
Recursos a Liberar para Pagamento de Restos a Pagar	33.238.338
Recursos a Liberar p/ Vinculação de Pagamento para o INSS	2.750.022
Recursos a Liberar p/ Empenho Contra Entrega	948
Recursos da Previdência Social	(3.666.573)
Limite de Saque Recursos da Dívida Pública	517.328
Valores Pendentes a Curto Prazo	23.977.435
Repasse Recebido Diferido	23.977.435
PASSIVO NÃO FINANCEIRO	29.062.807
Valores Pendentes a Curto Prazo	29.062.807
Valores Diferidos	29.062.807

Da mesma forma que ocorreu no balanço financeiro, na demonstração das variações patrimoniais são excluídas as seguintes duplicidades encontradas no Balanço Geral da União:

transferências financeiras orçamentárias (cotas, repasses e sub-repasses) e extra-orçamentárias (ordens de transferências recebidas e concedidas), incorporações e desincorporações de ativos e passivos de órgãos e entidades que passaram pelo processo de fusão, cisão etc, devendo neste caso ainda ser consideradas as transferências patrimoniais extra-orçamentárias entre órgãos e entidades abrangidas pelo processo de consolidação.

A Tabela 7 a seguir, transcrita do já mencionado Relatório do TCU, identifica os itens que representam duplicidades e que devem ser excluídos do demonstrativo consolidado das variações patrimoniais da União, apresentado em milhares de R\$:

Tabela 7: Duplicidades na Demonstração das Variações Patrimoniais da União

VARIAÇÕES ATIVAS	\$
ORÇAMENTÁRIAS	1.473.278.376
Interferências Ativas	1.473.278.376
Transferências Financeiras Recebidas	1.311.718.676
Cota Recebida	571.136.004
Repasso Recebido	116.804.773
Sub-Repasso Recebido	560.732.063
Recursos Arrecadados – Recebidos	46.509
Valores Diferidos – Baixa	10.229.421
Valores Diferidos – Inscrição	52.769.907
Correspondência de Débito	161.559.700
EXTRA-ORÇAMENTÁRIAS	808.661.788
Interferências Ativas	808.661.788
Transferências de Bens e Valores Recebidos	52.441.684
Transferências Financeiras Recebidas	7.376.717
Movimento de Fundos a Débito	748.761.311
Outras Interferências Ativas	82.077
VARIAÇÕES PASSIVAS	\$
ORÇAMENTÁRIAS	1.473.278.376
Interferências Passivas	1.473.278.376
Transferências Financeiras Concedidas	1.311.718.676
Cota Concedida	571.136.004
Repasso Concedido	116.804.773
Sub-Repasso Concedido	560.732.063
Recursos Arrecadados – Concedidos	46.509
Valores Diferidos – Baixa	10.229.421
Valores Diferidos – Inscrição	52.769.907
Correspondência de Créditos	161.559.700
EXTRA-ORÇAMENTÁRIAS	808.661.788
Interferências Passivas	808.661.788
Transferências de Bens e Valores Concedidos	52.441.684
Transferências Financeiras Concedidas	7.376.717
Movimento de Fundos a Crédito	748.761.311
Outras Interferências Passivas	82.077

Finalizando o parecer prévio sobre as contas do governo federal, o Relatório do TCU recomenda à Secretaria do Tesouro Nacional que:

- a) envide esforços no sentido de aperfeiçoar o processo de consolidação dos balanços, com vistas a excluir operações internas da entidade contábil considerada;
- b) enquanto a providência do item “a” não puder ser viabilizada, relacione, nas notas explicativas do Balanço Geral da União, as operações internas, a fim de que análises mais adequadas possam ser feitas, relativamente à situação de bens, direitos, obrigações, ativos e passivos financeiros, ativos e passivos não financeiros, ativos e passivos reais (Balanço Patrimonial) e aos valores do fluxos orçamentários (Balanço Orçamentário), fluxos financeiros (Balanço Financeiro) e fluxos econômicos (Demonstração das Variações Patrimoniais);

...

Quanto à consolidação do balanço orçamentário, o TCU faz rápida referência elogiosa à exclusão das transferências intragovernamentais, tendo em vista que o processo de consolidação desse balanço elimina as duplicidades oriundas de descentralizações orçamentárias e de transferências financeiras. Entretanto, deve-se destacar que há outras operações intragovernamentais que devem ser excluídas também do processo de consolidação desse balanço, como as receitas e despesas de compra e venda de bens e serviços.

É recomendável, portanto, que sejam inseridas contas específicas para identificar as seguintes operações intragovernamentais e intergovernamentais:

- a. compra e venda de bens e serviços;
- b. transferência de bens e serviços por meio de doação, cessão;
- c. inscrição de entes públicos devedores de tributos em dívida ativa da União;
- d. aplicação em títulos do Tesouro Nacional pelos entes públicos;
- e. recebimento e concessão de garantias (avais, fianças etc);
- f. celebração de contratos e convênios;
- g. operações de crédito entre a União e os entes públicos;
- h. variações patrimoniais ativas e passivas correspondentes a essas transações.

Algumas sugestões podem ser apresentadas de imediato.

Para facilitar a identificação da duplicidade constante da letra “a”, pode-se sugerir a inserção no Plano de Contas da União de “subitem” próprio em todas as contas existentes nas classes 3 (Despesa) e 4 (Receita) que estão no nível de “item”, onde se encontra, por exemplo, o desdobramento da natureza da despesa denominado de “elemento de despesa”.

Uma outra sugestão é incluir nas classes 5 (Resultado Diminutivo) e 6 (Resultado Aumentativo) do Plano de Contas da União um conjunto de contas que permita identificar as transferências patrimoniais, de natureza extra-orçamentária, entre a União e os demais entes públicos, que pode ser assim representado, como solução para a identificação da duplicidade constante da letra “b”:

5.2.3 Decréscimos Patrimoniais

Transferências Patrimoniais Intergovernamentais

Transferências Patrimoniais à União

Transferências Patrimoniais a Entes Estaduais

Transferências Patrimoniais a Entes Municipais

6.2.3 Acréscimos Patrimoniais

Transferências Patrimoniais Intergovernamentais

Transferências Patrimoniais da União

Transferências Patrimoniais de Entes Estaduais

Transferências Patrimoniais de Entes Municipais

Essa linha de raciocínio pode ser estendida para outros grupos de contas de modo a se incluir contas específicas que possibilitem a identificação de todas as transações intergovernamentais e, também, das intragovernamentais ainda não segregadas no Plano de Contas da União.

Retoma-se, neste momento, o estudo dos efeitos da Portaria STN nº 109/02, com a finalidade de detalhar os procedimentos adotados com vistas à consolidação de balanços

públicos. Vale lembrar que este ato normativo disciplina apenas a consolidação de contas de receita e de despesa orçamentária e, no tocante ao balanço patrimonial, apenas define a estrutura a ser utilizada para fins de consolidação. Esse ato normativo não trata das necessárias exclusões de duplicidades no balanço patrimonial.

Esta Portaria, já alterada pela Portaria de nº 90/03 e pela Portaria nº 108/04, exige que os Estados, Distrito Federal e Municípios providenciem o envio à Secretaria do Tesouro Nacional - STN dos dados consolidados referentes às suas contas, contemplando a administração direta e a indireta.

A partir da obtenção desses dados, a STN toma as providências necessárias com vistas a consolidar e divulgar os dados relativos ao conjunto dos Municípios, dos Estados, da União e, também o consolidado do setor público.

Os anexos à Portaria STN nº 109/02 que permitem a coleta desses dados são:

a. quadro dos dados contábeis consolidados municipais:

- balanço patrimonial – ativo e passivo
- balanço orçamentário – receitas e despesas por natureza e despesas por função

b. quadro dos dados contábeis consolidados estaduais:

- balanço patrimonial – ativo e passivo
- balanço orçamentário – receitas e despesas por natureza e despesas por função

Os quadros referentes ao balanço patrimonial dos Estados seguem a estrutura do Balanço Geral da União, fato que facilita a consolidação dos dados, conforme se pode observar nos Anexos A (ativo) e B (passivo).

O balanço patrimonial consolidado do setor público, referente ao ano de 2003, produzido pela Secretaria do Tesouro Nacional, encontra-se no Anexo C.

No Quadro 4, encontram-se comentários acerca de Portarias da STN que, apesar de tratarem de procedimentos contábeis de consolidação de contas, apenas estabelecem

procedimentos quanto às contas de receitas e despesas orçamentárias. Essas portarias não definem o processo de consolidação de balanços públicos:

Quadro 4: Comentários às Portarias da STN sobre Consolidação de Contas Públicas

PORTARIA STN	COMENTÁRIOS
nº 504/03	Atualiza o Plano de Contas da União com vistas a padronizar procedimentos para contabilização de receitas e despesas dos RPPS por parte dos entes públicos.
nº 447/02	Dispõe sobre a contabilização de receitas e despesas de transferências intergovernamentais.
nº 589/01	Inclui as empresas estatais dependentes nos orçamentos fiscal e seguridade social, estabelecendo critérios de alocação de seus créditos orçamentários e de contabilização de suas contas de receita e despesa.
nº 339/01	Estabelece o uso de contas de variações ativas e passivas (cotas, repasses e sub-repasses) em substituição às receitas e despesas de transferências intragovernamentais.
nº 328/01	Define critérios de contabilização de receitas e despesas oriundas de recursos do FUNDEF.
nº 327/01	Define critérios de contabilização para as receitas e despesas de recursos do FPM.
nº 212/01	Define critérios de contabilização para as receitas do IRRF.

2.5 Normas Internacionais para Consolidação de Balanços Públicos

Neste contexto, percebe-se uma preocupação geral dos países e organismos internacionais em disciplinar a exigência de elaboração de demonstrativos contábeis públicos consolidados.

Dentre as normas apresentadas na seqüência, as mais importantes para este trabalho são as editadas pelo IFAC – *International Federation of Accountants*, denominadas de IPSAS, ou seja, *International Public Sector Accounting Standards*.

Esta pesquisa foi centrada em visitas a *sites* da internet que apresentam atos normativos editados por alguns países e organismos internacionais acerca de consolidação de balanços públicos.

Além disso, o presente trabalho se limita a mencionar, com fins ilustrativos e de forma genérica, alguns dos dispositivos estabelecidos pelas normas internacionais, sem se alongar nos procedimentos específicos, tendo em vista que esse estudo minucioso pode ser motivo para uma outra dissertação, comparando as normas internacionais para consolidação de balanços públicos.

Portanto, esta seção tem a intenção de caracterizar a preocupação generalizada, por parte dos países e organismos internacionais, quanto à importância da consolidação de balanços públicos. Não se pretende aprofundar em detalhes técnicos estabelecidos pela legislação dos diversos países pesquisados.

2.5.1 Normas do International Federation of Accountants - IFAC

Araújo (2003, p.98) afirma que “no âmbito internacional, foram apresentadas pelo Comitê do Setor Público da Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants – IFAC*) as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público – NICSP (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*)”.

O IFAC editou diversas normas, entre as quais está o IPSAS 6 – *Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities*. Essa norma, segundo Araújo (2003, p.99) está traduzida como NICSP 6 – Demonstrações Contábeis Consolidadas e Tratamento Contábil para as Entidades Controladas. Ainda segundo o autor referenciado:

Para fins de consolidação, as demonstrações contábeis da controladora e da controlada se combinam rubrica por rubrica, agrupando saldos iguais de ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas, com algumas exclusões, a saber: montante dos investimentos realizados pela entidade controladora em cada controlada e a porção do patrimônio líquido da controladora nas controladas; saldos e transações entre entidades, incluindo vendas, transferências e receitas; entre outras.

As regras do IPSAS 6 - *Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities* - estruturam-se basicamente em apresentação das demonstrações contábeis consolidadas, escopo das demonstrações contábeis consolidadas, procedimentos de consolidação etc.

Ao tratar do escopo das demonstrações consolidadas, o IPSAS 6 define, por exemplo, que a entidade pública controladora deve emitir demonstrações financeiras consolidadas de todas as entidades controladas, nacionais e estrangeiras, salvo quando o controle é temporário

ou a controlada funciona submetida a graves restrições externas a longo prazo que impedem que a entidade controladora se beneficie de suas atividades.

Entre os procedimentos gerais definidos no IPSAS 6, destaca-se a necessidade de:

- combinar na base “line-by-line” itens do ativo, do passivo, do patrimônio líquido, de receitas e de despesas;
- eliminar os efeitos das transações ocorridas dentro da entidade econômica, exceto as perdas irrecuperáveis;
- ajustar os itens relevantes das demonstrações financeiras objeto de consolidação, quando forem de datas diferentes, desde que a diferença entre as datas não seja superior a três meses; e
- utilizar políticas contábeis uniformes para transações e outros eventos que apresentem características semelhantes.

Segundo Moura (2003), as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público – NICSP ainda estão em fase de implementação. Por conta disso, o Banco Mundial vem solicitando a todos os países que as demonstrações contábeis já sejam elaboradas de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC). A iniciativa de criação do Comitê do Setor Público no IFAC representa resposta ao esforço dos vários países, incluindo o Brasil e os Estados Unidos da América, para adoção de procedimentos uniformes e harmônicos no setor público.

Num trabalho comparativo entre os princípios norte-americanos e brasileiros, Moura (2003) aponta que ambos os países têm enfrentado dificuldades nas tarefas de consolidação de balanços públicos.

De modo geral, há uma preocupação na maioria dos países com a publicação de demonstrações contábeis públicas consolidadas. Geralmente, as entidades da administração pública apresentam contas consolidadas (MOURA, 2003).

2.5.2 Normas do Public Sector Accounting Standards Board (Austrália)

Na Austrália, o PSASB – *Public Sector Accounting Standards Board* é o órgão responsável pela edição de normas de consolidação de demonstrativos contábeis. Aquela entidade editou o AAS 24 - *Consolidated Financial Reports* e o AAS 31 - *Financial Reporting by Government* (<http://www.treasury.act.gov.au/accounting/>) os quais prescrevem as circunstâncias em que as demonstrações financeiras consolidadas são preparadas.

O conceito de entidade econômica é utilizado para definir o grau de abrangência da consolidação. O modelo é baseado na aplicação dos seguintes questionamentos: controle gerencial, exposição a responsabilidades e riscos, responsabilidade pelos desempenhos operacionais, financeiros e políticas etc.

As normas do AAS 24 disciplinam de forma específica:

- da preparação e uso de relatórios financeiros consolidados;
- dos ajustes de consolidação;
- da composição dos relatórios financeiros consolidados;
- das transações internas no âmbito da entidade econômica; etc

Segundo os padrões definidos nessa norma, os relatórios financeiros consolidados devem ser preparados pela combinação dos relatórios financeiros de cada entidade componente da entidade econômica e esta informação agregada deve ser apresentada como um único relatório financeiro.

Orienta ainda essa norma que, na consolidação de relatórios financeiros da entidade econômica, são necessários vários ajustes com o objetivo de refletir o resultado, a posição financeira, os investimentos e financiamentos do grupo de entidades como uma entidade única, principalmente quando há transações de troca da composição patrimonial entre

unidades da entidade econômica. Dessa forma, os efeitos de todas as transações entre entidades no âmbito da entidade econômica devem ser eliminados integralmente.

As políticas contábeis empregadas na preparação e apresentação de relatórios financeiros consolidados devem ser consistentes.

2.5.3 Normas do Federal Accounting Standards Advisory Board (EUA)

O *Federal Accounting Standards Advisory Board* – FASAB, nos Estados Unidos da América, é o órgão responsável pela edição de normas contábeis para a área pública federal. Essas normas são denominadas de *Statement of Federal Financial Accounting Standards* – SFFAS e de *Statement of Federal Financial Accounting Concepts* – SFFAC.

Entre essas normas, há a SFFAC – 4, denominada de *Intended and Qualitative Characteristics for the Consolidated Financial Report of the United States Government*.

Segundo o SFFAC – 4, o Departamento do Tesouro dos Estados Unidos é o órgão responsável pela preparação das demonstrações financeiras consolidadas.

Esses demonstrativos consolidados devem apresentar algumas características qualitativas: relevância, oportunidade, consistência, comparabilidade, compreensibilidade e fidedgnidade.

O SFFAC - 4 define, também, que os relatórios financeiros consolidados devem ser destinados a dois grupos de usuários principais:

- usuários externos: cidadãos; e
- usuários internos: Congresso, Executivo e gerentes de programas.

Essa norma não apresenta procedimentos específicos para orientação do processo de consolidação.

Além dessa norma, existe ainda a SFFAS - 24, denominada de *Selected Standards for the Consolidated Financial Report of the United States Government*. O SFFAS – 24

estabelece, entre outros assuntos, que todos os padrões atuais e futuros sejam aplicados a todas as entidades federais a menos que um padrão específico defina de outra forma.

As normas específicas para os governos estaduais e locais norte-americanos são de responsabilidade do GASB - *Governmental Accounting Standards Board*.

Os pronunciamentos desse organismo encontram-se traduzidos pelos GASBS - *Governmental Accounting Standards Board Statements*. Entre eles, existe o GASBS 34, denominado de *Basic Financial Statements – and Management’s Discussion and Analysis – for State and Local Governments*.

O GASBS 34 estabelece, entre outros, padrões de divulgação contábil, exigindo demonstrações governamentais amplas, demonstrações por fundos, conciliação entre essas demonstrações e notas explicativas às demonstrações contábeis.

2.5.4 Normas Editadas por Outros Países

Segundo Lüder (1998, *apud* PÉREZ; HERNÁNDEZ 2003), há um movimento universal no sentido de harmonizar procedimentos contábeis, conseqüência natural da globalização dos mercados (europeu, latino-americano etc), que envolve a necessidade de uniformizar os balanços públicos. De conformidade com Pérez; Hernández (2003), entre as razões para a harmonização regional dos países que integram, especialmente, o Mercosul (Brasil, Argentina, Paraguai, Uruguai, Chile e Bolívia) estão:

Necesidad de comparar la información financiera y los cambios en la posición financiera de los países miembros.

Necesidad de consolidar los estados financieros de los países miembros para tener una visión general de la situación financiera del conjunto.

Necesidad de contemplar el mismo tratamiento de las subvenciones y ayudas, así como de las aportaciones y compromisos del Mercosur em relación con los Estados miembros, en los sistemas contables nacionales.

O governo argentino editou em 30.09.92 a Lei nº 24.156³, que trata sobre normas de *administracion financiera y de los sistemas de control del sector publico nacional*.

O artigo 91 do Título V dessa lei, que trata *del sistema de contabilidad gubernamental*, estabelece:

Art. 91.-La Contaduría General de la Nación tendrá competencia para:

...

e) Llevar la contabilidad general de la administración central, consolidando datos de los servicios jurisdiccionales, realizando las operaciones de ajuste y cierre necesarias y producir anualmente los estados contable-financieros para su remisión a la Auditoría General de la Nación;

f) Administrar un sistema de información financiera que permanentemente permita conocer la gestión presupuestaria, de caja y patrimonial, así como los resultados operativo, económico y financiero de la administración central, de cada entidad descentralizada y del sector publico nacional en su conjunto;

g) Elaborar las cuentas económicas del sector publico nacional, de acuerdo con el sistema de cuentas nacionales;

Seguindo a mesma estrutura argentina, na Venezuela, a Gaceta Oficial nº 37.606/03, publicou a *Ley Orgánica de la Administración Financiera Del Sector Público*⁴. Essa norma, em seu Título V, que trata *Del Sistema de la Contabilidad Pública*, estabelece no art. 130 que:

El Ministro de Finanzas presentará a la Asamblea Nacional, antes del treinta de junio de cada año, la Cuenta General de Hacienda, la cual contendrá, como mínimo:

...

5. Un informe que presente la gestión financiera consolidada del sector público durante el ejercicio y muestre los resultados operativos, económicos y financieros y un anexo que especifique la situación de los pasivos laborales.

A Assembléia Legislativa da República de El Salvador editou o Decreto nº 516, que trata de *ley orgánica de administracion financiera del estado*, onde no artigo 100 estabelece que:

³ Disponível em <http://infoleg.mecon.gov.ar/txtnorma/554.htm>. Acesso em 10.05.04.

⁴ Disponível em <http://comunidad.vlex.com/pantin/loafsp.html>. Acesso em: 09.07.04.

El Subsistema de Contabilidad Gubernamental funcionará sobre la base de una descentralización de los registros básicos a nivel institucional o fondo legalmente creado, conforme lo determine el Ministerio de Hacienda, y una centralización de la información financiera para efectos de consolidación contable en la Dirección General de Contabilidad Gubernamental.

Em Portugal, foi editado o Decreto-Lei nº 232/97, de 03.09.97, que no seu artigo 3º define os elementos que devem ser fornecidos ao Instituto Nacional de Estatística para fins de consolidação de contas:

Independentemente de outros elementos a solicitar nos termos da Lei n.º 6/89, de 15 de Abril, serão enviados ao Instituto Nacional de Estatística, nomeadamente para elaboração das contas nacionais e sempre que possível em suporte informático, os seguintes elementos: Balanço; Demonstração de resultados; Mapas de execução orçamental; Anexos às demonstrações financeiras.

A Lei nº 1.535/99 editada pelo governo paraguaio prevê a necessidade de elaboração de demonstrações consolidadas da posição patrimonial, financeira, orçamentária e econômica dos organismos e entidades do Estado. Desta forma, devem ser produzidos ao final de cada exercício financeiro pelas unidades estaduais e enviadas ao Ministério da Fazenda paraguaio as seguintes demonstrações, de acordo com o Decreto nº 6.744/99, que regulamenta a mencionada norma legal: balanço patrimonial e demonstração dos resultados.

Estas informações devem permitir a elaboração de demonstrações gerais consolidadas denominadas de Informe Financeiro do Ano, contemplando as seguintes demonstrações financeiras, entre outras:

1. Balance General Consolidado Comparativo;
2. Estado de Resultados Consolidado Comparativo;
3. Estado de Origen y Aplicación de Fondos;
4. Flujo de Caja; ...

3 SIMULAÇÃO DE CONSOLIDAÇÃO DE BALANÇOS PÚBLICOS

O presente capítulo dedica-se à avaliação da aplicabilidade dos procedimentos de consolidação de balanços, identificados na fundamentação teórica, que são utilizados pelo setor privado e, ainda, daqueles sugeridos para uso no setor público como fruto da pesquisa realizada.

Os procedimentos definidos pela portarias da Secretaria do Tesouro Nacional, vistos no capítulo anterior e resumidos no Quadro 4 apresentado ao final da seção 2.4 - Consolidação de Balanços na Área Pública - já se encontram implementados e apresentam um avanço no sentido de aperfeiçoar o processo de consolidação de balanços públicos. Cabe ressaltar, entretanto, que esses procedimentos se referem apenas às contas de receitas e de despesas orçamentárias.

Nesse sentido, este capítulo dá ênfase aos possíveis aprimoramentos que podem ser implementados no processo de consolidação das contas públicas, com o intuito de contribuir para a definição de regras mais abrangentes, que envolvam também ativos e passivos.

A simulação apresentada aborda alguns casos específicos de eliminações de contas contábeis que são objeto de estudo pelos autores e organismos citados neste trabalho. No Apêndice A, encontra-se um quadro que contém sugestões e cuidados colhidos na pesquisa, referentes ao processo de consolidação.

Buscando melhor entendimento da simulação, faz-se necessário esclarecer que:

- os estudos efetuados simulam as transações típicas de um conjunto de entes fictícios composto de um ente federal, denominado de União, e de dois entes estaduais, doravante denominados de Estado A e Estado B;
- para tornar mais real o estudo, estão representadas as operações típicas da administração pública, onde se destacam as de natureza intragovernamental e, ainda, transações recíprocas que envolvem a União e os Estados A e B, ou seja, operações de natureza

intergovernamental; e

- para dar ênfase às operações intragovernamentais, o ente União é composto de dois órgãos da administração direta (Fazenda e Educação) e de uma entidade da administração indireta (Universidade ABC).

Os procedimentos de consolidação de balanços no âmbito do ente União - transações intragovernamentais - são examinados na primeira seção. As transações de natureza intergovernamental existentes na consolidação dos balanços do ente União com os dos Estados A e B são enfocadas na segunda seção deste capítulo.

3.1 Consolidação dos Balanços do Ente Federal União

Para a efetivação de estudos de consolidação de balanços do ente União são admitidas as seguintes premissas hipotéticas:

- o orçamento é aprovado com equilíbrio e não são autorizados créditos adicionais;
- as transferências intragovernamentais são efetuadas pela pasta da Fazenda para a da Educação (cota financeira) e, na seqüência, a pasta da Educação faz um repasse financeiro para a administração indireta (Universidade ABC);
- os órgãos e as entidades utilizam um plano de contas padronizado (no modelo do Plano de Contas da União);
- os procedimentos de contabilização seguem o padrão da Secretaria do Tesouro Nacional.

As cotas e repasses financeiros aqui mencionados são criação da STN, visando substituir as receitas e despesas de transferências intragovernamentais, com a eliminação delas do processo de elaboração e execução orçamentária, em cumprimento à regra da LRF no tocante às exclusão de duplicidades.

A posição inicial hipotética dos balancetes das pastas da Fazenda e da Educação, bem como da Universidade ABC está descrita na Tabela 8:

Tabela 8: Balancetes Iniciais Simplificados

CÓDIGO	TÍTULO DA CONTA	SALDO DEVEDOR	SALDO CREDOR
FAZENDA			
1.1.1	Bancos	100,00	
1.4.2	Bens Móveis e Imóveis	200,00	
2.1.2	Fornecedores		80,00
2.4.1	Patrimônio Líquido		220,00
	Total	300,00	300,00
EDUCAÇÃO			
1.1.1	Bancos	45,00	
1.4.2	Bens Móveis e Imóveis	150,00	
2.1.2	Fornecedores		35,00
2.4.1	Patrimônio Líquido		160,00
	Total	195,00	195,00
UNIVERSIDADE ABC			
1.1.1	Bancos	25,00	
1.4.2	Bens Móveis e Imóveis	100,00	
2.1.2	Fornecedores		15,00
2.4.1	Patrimônio Líquido		110,00
	Total	125,00	125,00

São estudadas as seguintes transações:

1. transferência de bens móveis avaliados em \$30,00 da Educação para a Universidade ABC;
2. apropriação pela Fazenda de despesas intergovernamentais (repartição de tributos) com transferência imediata a Estados no total de \$20,00;
3. transferência de cota financeira da Fazenda para a Educação no valor de \$90,00;
4. inscrição, na pasta da Fazenda, de créditos não arrecadados em dívida ativa de responsabilidade do Estado B, no valor de \$8,00;
5. transferência de repasse financeiro da Educação para a Universidade ABC no valor de \$60,00;
6. transferência de bens móveis da Fazenda do ente União para o Estado B no valor de \$30,00;
7. recebimento pela Universidade ABC de receita de serviços de treinamento de servidores da Fazenda no valor de \$40,00;

8. apropriação de valores a receber pela Universidade ABC decorrentes de serviços de treinamento prestados ao Estado A no valor de \$20,00;
9. recebimento de receita orçamentária pela Fazenda, classificada como tributária no valor de \$170,00 e como operações de crédito no valor de \$130,00, e apropriação da despesa orçamentária, distribuída em despesas de custeio no valor de \$25,00(à vista) e em despesa de aquisição de imóveis no valor de \$135,00 (a prazo);
10. apropriação pela Educação da despesa orçamentária de custeio no valor de \$70,00;
11. apropriação pela Universidade ABC da despesa orçamentária de custeio no valor de \$50,00 e recebimento de terceiros no valor de \$15,00 referente à prestação de serviços diversos; e
12. atualização monetária da dívida fundada na Fazenda elevando em \$25,00 o estoque da dívida e inscrição de créditos tributários não arrecadados em dívida ativa no valor de \$10,00 (de responsabilidade de terceiros).

As transações 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 e 8 produzem registros em duplicidade, sejam intragovernamentais ou intergovernamentais. Conseqüentemente, os efeitos duplicados nas contas patrimoniais e nas contas de resultado precisam ser eliminados no momento da consolidação.

As transações de número 2, 4, 6 e 8, que contêm transferências intergovernamentais, devem ter seus efeitos duplicadores eliminados somente na consolidação nacional, objeto da segunda seção deste capítulo.

Os efeitos das operações intragovernamentais de número 1, 3, 5 e 7 são a seguir examinados. Eles devem ser eliminados no momento da consolidação dos balanços do ente União.

Com a escrituração das transações 1 a 12 anteriormente descritas, o balancete final dos órgãos envolvidos se apresenta de acordo com Tabela 9:

Tabela 9: Balancetes Finais Simplificados

CÓDIGO	TÍTULO DA CONTA	SALDO DEVEDOR	SALDO CREDOR
FAZENDA			
1.1.1	Bancos	225,00	
1.2.1	Dívida Ativa	18,00	
1.4.2	Bens Móveis e Imóveis	305,00	
2.1.2	Fornecedores		215,00
2.2.2	Operações de Crédito em Títulos		155,00
2.4.1	Patrimônio Líquido		220,00
3.3.3	Outras Despesas Correntes	85,00	
3.4.4	Investimentos	135,00	
4.1.1	Receita Tributária		170,00
4.2.1	Receita de Operações de Crédito		130,00
5.1.2	Interferência Passiva Orçamentária (cota concedida)	90,00	
5.1.3	Mutação Passiva	130,00	
5.2.3	Decrécimos Patrimoniais	55,00	
6.1.3	Mutação Ativa		135,00
6.2.3	Acréscimos Patrimoniais		18,00
	Total	1.043,00	1.043,00
EDUCAÇÃO			
1.1.1	Bancos	75,00	
1.4.2	Bens Móveis e Imóveis	120,00	
2.1.2	Fornecedores		105,00
2.4.1	Patrimônio Líquido		160,00
3.3.3	Outras Despesas Correntes	70,00	
5.1.2	Interferência Passiva Orçamentária (repasse concedido)	60,00	
5.2.2	Interferência Passiva Extra-orçamentária (bens concedidos)	30,00	
6.1.2	Interferência Ativa Orçamentária (cota recebida)		90,00
	Total	355,00	355,00
UNIVERSIDADE ABC			
1.1.1	Bancos	140,00	
1.1.2	Faturamentos a Receber	20,00	
1.4.2	Bens Móveis e Imóveis	130,00	
2.1.2	Fornecedores		65,00
2.4.1	Patrimônio Líquido		110,00
3.3.3	Outras Despesas Correntes	50,00	
4.1.6	Receita de Serviços		55,00
6.1.2	Interferência Ativa Orçamentária (repasse recebido)		60,00
6.2.2	Interferência Ativa Extra-orçamentária (bens recebidos)		30,00
6.2.3	Acréscimos Patrimoniais		20,00
	Total	340,00	340,00

O primeiro passo para a consolidação dos balancetes é produzir o somatório de todas as contas que apresentam saldos ao final do período. Isso está representado na Tabela 10:

Tabela 10: Balancete Geral Simplificado do Ente União

CÓDIGO	TÍTULO DA CONTA	FAZENDA	EDUCAÇÃO	UNIV. ABC	SOMA 1
1.1.1	Bancos	225,00	75,00	140,00	440,00
1.1.2	Faturamentos a Receber			20,00	20,00
1.2.1	Dívida Ativa	18,00			18,00
1.4.2	Bens Móveis e Imóveis	305,00	120,00	130,00	555,00
2.1.2	Fornecedores	215,00	105,00	65,00	385,00
2.2.2	Operações de Crédito em Títulos	155,00			155,00
2.4.1	Patrimônio Líquido	220,00	160,00	110,00	490,00
3.3.3	Outras Despesas Correntes	85,00	70,00	50,00	205,00
3.4.4	Despesas com Investimentos	135,00			135,00
4.1.1	Receita Tributária	170,00			170,00
4.1.6	Receita de Serviços			55,00	55,00
4.2.1	Receita de Operações de Crédito	130,00			130,00
5.1.2	Interferência Passiva Orçamentária (cota concedida)	90,00			90,00
5.1.2	Interferência Passiva Orçamentária (repasso concedido)		60,00		60,00
5.1.3	Mutação Passiva	130,00			130,00
5.2.2	Interferência Passiva Extra-orçamentária (bens concedidos)		30,00		30,00
5.2.3	Decrécimos Patrimoniais	55,00			55,00
6.1.2	Interferência Ativa Orçamentária (cota recebida)		90,00		90,00
6.1.2	Interferência Ativa Orçamentária (repasso recebido)			60,00	60,00
6.1.3	Mutação Ativa	135,00			135,00
6.2.2	Interferência Ativa Extra-orçamentária (bens recebidos)			30,00	30,00
6.2.3	Acréscimos Patrimoniais	18,00		20,00	38,00
	Total Saldo Devedor	1.043,00	355,00	340,00	1.738,00
	Total Saldo Credor	1.043,00	355,00	340,00	1.738,00

Na seqüência, é necessário providenciar a eliminação das duplicidades decorrentes das operações intragovernamentais apontadas anteriormente, conforme demonstrado na Tabela 11, onde se podem observar valores negativos que representam o processo de exclusão de duplicidades, na coluna “eliminações”.

As eliminações abrangem apenas as contas de resultado. Não são necessárias eliminações nas contas patrimoniais, nas hipóteses examinadas, por não envolverem valores a receber e a pagar intragovernamentais. As contas Faturamentos a Receber, Dívida Ativa, Fornecedores e Operações de Crédito representam operações do ente União com terceiros, onde estão consideradas ainda as operações intergovernamentais.

A conta “Bancos” envolvida nessas operações apresenta a seguinte movimentação consolidada com terceiros e, por isso, não tem eliminações a serem feitas:

- Bancos: saldo inicial \$170,00 + receita de tributos \$170,00 + receita de operações de crédito \$130,00 + receita de serviços \$15,00 – despesas \$45,00 (custeio \$25,00 e transferências intergovernamentais \$20,00) = saldo final \$440,00;

Da mesma forma, a conta “Bens Móveis e Imóveis”, apresenta a seguinte movimentação consolidada com terceiros:

- Bens Móveis e Imóveis: saldo inicial de \$450,00 + compra de bens \$135,00 – doações de bens \$30,00 = saldo final \$555,00.

Tabela 11: Balancete Geral Simplificado Consolidado do Ente União (Sem Duplicidades)

CÓDIGO	TÍTULO DA CONTA	SOMA 1	ELIMINAÇÕES	SOMA 2
1.1.1	Bancos	440,00		440,00
1.1.2	Faturamentos a Receber	20,00		20,00
1.2.1	Dívida Ativa	18,00		18,00
1.4.2	Bens Móveis e Imóveis	555,00		555,00
2.1.2	Fornecedores	385,00		385,00
2.2.2	Operações de Crédito em Títulos	155,00		155,00
2.4.1	Patrimônio Líquido	490,00		490,00
3.3.3	Outras Despesas Correntes	205,00	-40,00	165,00
3.4.4	Despesas com Investimentos	135,00		135,00
4.1.1	Receita Tributária	170,00		170,00
4.1.6	Receita de Serviços	55,00	-40,00	15,00
4.2.1	Receita de Operações de Crédito	130,00		130,00
5.1.2	Interferência Passiva Orçamentária (cota concedida)	90,00	-90,00	
5.1.2	Interferência Passiva Orçamentária (repasse concedido)	60,00	-60,00	
5.1.3	Mutação Passiva	130,00		130,00
5.2.2	Interferência Passiva Extra-orçamentária (bens concedidos)	30,00	-30,00	
5.2.3	Decrécimos Patrimoniais	55,00		55,00
6.1.2	Interferência Ativa Orçamentária (cota recebida)	90,00	-90,00	
6.1.2	Interferência Ativa Orçamentária (repasse recebido)	60,00	-60,00	
6.1.3	Mutação Ativa	135,00		135,00
6.2.2	Interferência Ativa Extra-orçamentária (bens recebidos)	30,00	-30,00	
6.2.3	Acrécimos Patrimoniais	38,00		38,00
	Total Saldo Devedor	1.738,00	-220,00	1.518,00
	Total Saldo Credor	1.738,00	-220,00	1.518,00

A seguir, são apresentados os balanços exigidos pela Lei nº 4.320/64 (orçamentário, financeiro, patrimonial e demonstração das variações patrimoniais) a partir dos saldos

consolidados constantes do balancete anterior, já livre dos efeitos das operações intragovernamentais.

A elaboração do balanço orçamentário consolidado exige a eliminação de efeitos de transações intragovernamentais, ainda remanescentes no orçamento. As interferências ativas e passivas, que representam as transferências financeiras entre unidades de um mesmo ente, tais como cotas e repasses recebidos e concedidos, já são excluídas do orçamento. Entretanto, as transações de compra e venda de bens e serviços ainda continuam sendo inseridas nas leis de orçamento e registradas na contabilidade. Esse tipo de transação intragovernamental gera duplicidades e seus efeitos devem ser expurgados no processo de consolidação de balanços.

A eliminação, na contabilidade, das transações de compra e venda de bens e serviços entre unidades administrativas de um mesmo ente público pode ser realizada sem muitos problemas. Entretanto, o expurgo desses valores do orçamento parece não ser possível, pois desconhece-se, na fase de elaboração da lei orçamentária, de quem serão adquiridos bens e serviços – se do setor público ou do setor privado – e ainda seus respectivos montantes. Então, é necessário fazer constar em notas explicativas essa eliminação.

Considerando que a lei de orçamento tenha sido aprovada com previsão de receita e fixação de despesa no montante de \$355,00, então o balanço orçamentário consolidado do ente União, já com as eliminações das operações intragovernamentais na contabilidade e no orçamento, poderia ser apresentado conforme Tabela 12, onde consta uma nota explicativa sobre a exclusão das receitas e despesas de compra e venda de bens e serviços (transação intragovernamental).

Tabela 12: Balanço Orçamentário Consolidado do Ente União

RECEITA				DESPESA			
Título	Previsão	Execução	Difer.	Título	Fixação	Execução	Difer.
Receita Corrente	185	185	0	Despesa Corrente	175	165	10
Receita Capital	130	130	0	Despesa Capital	140	135	5
Soma	315	315	0	Soma	315	300	15
Déficit Corrente	0	0	0	Superávit Corrente	0	20	-20
Déficit Capital	0	5	-5	Superávit Capital	0	0	0
Total	315	320	-5	Total	315	320	-5

Nota Explicativa: Nas colunas de previsão e fixação foram excluídos \$40,00, referentes a operações intragovernamentais (receitas e despesas de venda de bens e serviços), para fins de consolidação de balanços.

A consolidação do balanço financeiro também implica a eliminação das transações intragovernamentais. Seguindo o modelo da STN, o balanço financeiro consolidado do ente União estaria demonstrado conforme Tabela 13 a seguir:

Tabela 13: Balanço Financeiro Consolidado do Ente União

RECEITA		DESPESA	
TÍTULO	VALOR	TÍTULO	VALOR
<u>Orçamentária</u>	315,00	<u>Orçamentária</u>	300,00
Receita Corrente	185,00	Despesa Corrente	165,00
Receita de Capital	130,00	Despesa de Capital	135,00
<u>Extra-orçamentária</u>	385,00	<u>Extra-orçamentária</u>	130,00
Fornecedores	385,00	Fornecedores(*)	130,00
<u>Disponível do Período Anterior</u>	170,00	<u>Disponível para o Período Seguinte</u>	440,00
Bancos (*)	170,00	Bancos	440,00
Total	870,00	Total	870,00

(*) saldos anteriores.

A demonstração das variações patrimoniais consolidada do ente União, elaborada a partir do balancete final, já expurgado dos efeitos das transações intragovernamentais, é apresentado na Tabela 14 a seguir:

Tabela 14: Demonstração das Variações Patrimoniais Consolidada do Ente União

VARIAÇÕES ATIVAS		VARIAÇÕES PASSIVAS	
TÍTULO	VALOR	TÍTULO	VALOR
<u>Orçamentárias</u>	450,00	<u>Orçamentárias</u>	430,00
Receita	315,00	Despesa	300,00
Mutações Ativas	135,00	Mutações Passivas	130,00
<u>Extra-orçamentárias</u>	38,00	<u>Extra-orçamentárias</u>	55,00
Acréscimos Patrimoniais	38,00	Decréscimos Patrimoniais	55,00
Soma das Variações Ativas	488,00	Soma das Variações Passivas	485,00
<u>Resultado Patrimonial</u>		<u>Resultado Patrimonial</u>	3,00
		Superávit	3,00
Total	488,00	Total	488,00

A Tabela 15 apresenta o balanço patrimonial consolidado do ente União, também construído a partir dos saldos do balancete final livre dos efeitos das duplicidades das transações intragovernamentais.

Tabela 15: Balanço Patrimonial Consolidado do Ente União

ATIVO		PASSIVO	
TÍTULO	VALOR	TÍTULO	VALOR
<u>Ativo Financeiro</u>	440,00	<u>Passivo Financeiro</u>	385,00
Bancos	440,00	Fornecedores	385,00
<u>Ativo Não Financeiro</u>	593,00	<u>Passivo Não Financeiro</u>	155,00
Faturamentos a Receber	20,00	Operações de Crédito em Títulos	155,00
Dívida Ativa	18,00		
Bens Móveis e Imóveis	555,00		
Soma do Ativo Real	1.033,00	Soma do Passivo Real	540,00
		<u>Patrimônio Líquido</u>	493,00
		Patrimônio/Capital	493,00
<u>Ativo Compensado</u>		<u>Passivo Compensado</u>	
Total	1.033,00	Total	1.033,00

Apontados os efeitos de algumas das transações intragovernamentais típicas e elaborados os demonstrativos consolidados do ente União, segue-se agora para o estudo da consolidação dos balanços dos Estados ao balanço da União, quando se devem destacar as

transações intergovernamentais.

3.2 Consolidação dos Balanços dos Estados A e B e do Ente União

No processo de consolidação de balanços de Estados ao do ente União, há necessidade de se identificar e eliminar os efeitos de operações intergovernamentais, tais como:

- receitas e despesas de vendas de bens e de serviços;
- direitos e obrigações decorrentes das vendas de bens e serviços;
- receitas e despesas de transferências intergovernamentais financeiras obrigatórias (constitucionais) e voluntárias (recursos de convênios);
- variações ativas e passivas decorrentes de transações intergovernamentais patrimoniais (transferências de bens entre entes públicos); e
- obrigações tributárias e contributivas estaduais junto ao ente União.

As transações listadas no parágrafo anterior, que não foram contempladas pelas normas da Secretaria do Tesouro Nacional, mencionadas no Quadro 4 do Capítulo 2, são exploradas neste momento, para efeito de realçar a importância da exclusão de suas duplicidades do processo de consolidação de balanços públicos.

Antes de se iniciar o desenvolvimento desta segunda simulação, deve-se definir como pressuposto que os balanços dos Estados A e B, já consolidados em nível de administração direta e indireta, estão livres dos efeitos das transações intragovernamentais, em conformidade com os procedimentos expostos na seção anterior.

A seguir, são estudados apenas os efeitos das transações intergovernamentais na consolidação das contas nacionais.

Para a realização desse estudo são estabelecidas as seguintes premissas:

- os orçamentos são aprovados com equilíbrio e não são autorizados créditos adicionais;
- os entes utilizam um plano de contas padronizado como o Plano de Contas da União;

- os procedimentos de contabilização seguem o padrão da Secretaria do Tesouro Nacional.

A situação inicial hipotética dos balancetes dos Estados A e B e ainda do ente União está descrita na Tabela 16.

Os saldos iniciais do balancete do ente União, constante da Tabela 16, correspondem aos saldos finais apurados como resultado da primeira simulação, de acordo com a Tabela 11, com a intenção de manter a compatibilidade necessária dos dados em exame, tendo em vista que há o pressuposto da eliminação das operações intragovernamentais.

Tabela 16: Balancetes Iniciais Simplificados

CÓDIGO	TÍTULO DA CONTA	SALDO DEVEDOR	SALDO CREDOR
ESTADO A			
1.1.1	Bancos	300,00	
1.4.2	Bens Móveis e Imóveis	500,00	
2.1.2	Fornecedores		280,00
2.4.1	Patrimônio Líquido		520,00
	Total	800,00	800,00
ESTADO B			
1.1.1	Bancos	245,00	
1.4.2	Bens Móveis e Imóveis	250,00	
2.1.2	Fornecedores		235,00
2.4.1	Patrimônio Líquido		260,00
	Total	495,00	495,00
ENTE UNIÃO			
1.1.1	Bancos	440,00	
1.1.2	Faturamentos a Receber	20,00	
1.2.1	Dívida Ativa	18,00	
1.4.2	Bens Móveis e Imóveis	555,00	
2.1.2	Fornecedores		385,00
2.2.2	Operações de Crédito em Títulos		155,00
2.4.1	Patrimônio Líquido		490,00
3.3.3	Outras Despesas Correntes	165,00	
3.4.4	Despesas com Investimentos	135,00	
4.1.1	Receita Tributária		170,00
4.1.6	Receita de Serviços		15,00
4.2.1	Receita de Operações de Crédito		130,00
5.1.3	Mutação Passiva	130,00	
5.2.3	Decrécimos Patrimoniais	55,00	
6.1.3	Mutação Ativa		135,00
6.2.3	Acrécimos Patrimoniais		38,00
	Total	1.518,00	1.518,00

São estudadas as seguintes transações intergovernamentais:

1. recebimento pelos Estados de parcela de tributos transferidos pela Fazenda do ente União, sendo:
 - Estado A: \$15,00 e
 - Estado B: \$5,00;
2. transferência voluntária de recursos do Estado A para o Estado B no valor de \$7,00, decorrente de convênio firmado entre eles;
3. recebimento pelo Estado B de bens móveis transferidos da Fazenda do ente União no valor de \$30,00;
4. apropriação pelo Estado A de despesa de treinamento de servidores no valor de \$20,00 (pagamento a ser feito à Universidade ABC);
5. apropriação pelo Estado B de despesas de contribuições sociais a serem recolhidas à Fazenda do ente União no valor de \$10,00.

Além das transações acima, devem ser também considerados os seguintes fatos:

- realização pelo Estado A de:
 - receita de tributos no valor de \$50,00;
 - receita de operações de crédito no valor de \$40,00 e
 - despesa de aquisição de imóveis de terceiros no valor de \$52,00;
- realização pelo Estado B de:
 - receita de tributos no valor de \$45,00;
 - receita de alienação de bens no valor de \$35,00 e
 - despesa de aquisição de imóveis de terceiros no valor de \$46,00.

Com a escrituração de todas as transações anteriormente mencionadas, o balancete final dos entes envolvidos se apresenta de acordo com a Tabela 17.

A contabilização dessas operações é realizada apenas nos Estados A e B.

Os efeitos das transações intergovernamentais já estão revelados no balancete do ente União, que está livre apenas das transações intragovernamentais.

Repete-se o procedimento aplicado na seção anterior. Num primeiro momento, apura-se o somatório de todas as contas de cada balancete e, posteriormente, procede-se à identificação e eliminação dos efeitos das operações intergovernamentais.

Tabela 17: Balancetes Finais Simplificados

CÓDIGO	TÍTULO DA CONTA	SALDO DEVEDOR	SALDO CREDOR
ESTADO A			
1.1.1	Bancos	398,00	
1.4.2	Bens Móveis e Imóveis	552,00	
2.1.2	Fornecedores		352,00
2.2.2	Operações de Crédito em Títulos		40,00
2.4.1	Patrimônio Líquido		520,00
3.3.3	Outras Despesas Correntes	27,00	
3.4.4	Despesas com Investimentos	52,00	
4.1.1	Receita Tributária		50,00
4.1.7	Receitas de Transferências Intergovernamentais		15,00
4.2.1	Receita de Operações de Crédito		40,00
5.1.3	Mutações Passivas	40,00	
6.1.3	Mutações Ativas		52,00
	Total	1.069,00	1.069,00
ESTADO B			
1.1.1	Bancos	337,00	
1.4.2	Bens Móveis e Imóveis	291,00	
2.1.1	Contribuições a Recolher à União		10,00
2.1.2	Fornecedores		281,00
2.4.1	Patrimônio Líquido		260,00
3.3.3	Outras Despesas Correntes	10,00	
3.4.4	Despesas com Investimentos	46,00	
4.1.1	Receita Tributária		45,00
4.1.7	Receitas de Transferências Intergovernamentais		12,00
4.2.2	Receita de Alienação de Bens		35,00
5.1.3	Mutações Passivas	35,00	
6.1.3	Mutações Ativas		46,00
6.2.3	Acréscimos Patrimoniais		30,00
	Total	719,00	719,00
ENTE UNIÃO			
1.1.1	Bancos	440,00	
1.1.2	Faturamentos a Receber	20,00	
1.2.1	Dívida Ativa	18,00	
1.4.2	Bens Móveis e Imóveis	555,00	
2.1.2	Fornecedores		385,00
2.2.2	Operações de Crédito em Títulos		155,00
2.4.1	Patrimônio Líquido		490,00
3.3.3	Outras Despesas Correntes	165,00	
3.4.4	Despesas com Investimentos	135,00	
4.1.1	Receita Tributária		170,00
4.1.6	Receita de Serviços		15,00
4.2.1	Receita de Operações de Crédito		130,00
5.1.3	Mutação Passiva	130,00	
5.2.3	Decréscimos Patrimoniais	55,00	
6.1.3	Mutação Ativa		135,00
6.2.3	Acréscimos Patrimoniais		38,00
	Total	1.518,00	1.518,00

Após o levantamento seqüencial dos balancetes dos entes envolvidos, apresenta-se por meio da Tabela 18 o balancete geral simplificado, com o somatório de todas as contas, as quais ainda contêm duplicidades.

Tabela 18: Balancete Geral Simplificado do Conjunto dos Entes

CÓDIGO	TÍTULO DA CONTA	ESTADO A	ESTADO B	UNIÃO	TOTAL
1.1.1	Bancos	398,00	337,00	440,00	1.175,00
1.1.2	Faturamentos a Receber			20,00	20,00
1.2.1	Dívida Ativa			18,00	18,00
1.4.2	Bens Móveis e Imóveis	552,00	291,00	555,00	1.398,00
2.1.1	Contribuições a Recolher à União		10,00		10,00
2.1.2	Fornecedores	352,00	281,00	385,00	1.018,00
2.2.2	Operações de Crédito em Títulos	40,00		155,00	195,00
2.4.1	Patrimônio Líquido	520,00	260,00	490,00	1.270,00
3.3.3	Outras Despesas Correntes	27,00	10,00	165,00	202,00
3.4.4	Despesas com Investimentos	52,00	46,00	135,00	233,00
4.1.1	Receita Tributária	50,00	45,00	170,00	265,00
4.1.6	Receita de Serviços			15,00	15,00
4.1.7	Receitas de Transf. Intergovernamentais	15,00	12,00		27,00
4.2.1	Receita de Operações de Crédito	40,00		130,00	170,00
4.2.2	Receita de Alienação de Bens		35,00		35,00
5.1.3	Mutação Passiva	40,00	35,00	130,00	205,00
5.2.3	Decrécimos Patrimoniais			55,00	55,00
6.1.3	Mutação Ativa	52,00	46,00	135,00	233,00
6.2.3	Acrécimos Patrimoniais		30,00	38,00	68,00
	Total Saldo Devedor	1.069,00	719,00	1.518,00	3.306,00
	Total Saldo Credor	1.069,00	719,00	1.518,00	3.306,00

Na Tabela 19, é apresentado o balancete geral consolidado dos entes mencionados onde se destaca o processo de eliminação das duplicidades:

Tabela 19: Balancete Geral Simplificado Consolidado do Conjunto dos Entes (Sem Duplicidades)

CÓDIGO	TÍTULO DA CONTA	TOTAL	ELIMINAÇÕES	TOTAL
1.1.1	Bancos	1.175,00		1.175,00
1.1.2	Faturamentos a Receber	20,00	-20,00	
1.2.1	Dívida Ativa	18,00	-8,00	10,00
1.4.2	Bens Móveis e Imóveis	1.398,00		1.398,00
2.1.1	Contribuições a Recolher à União	10,00	-10,00	
2.1.2	Fornecedores	1.018,00	-20,00	998,00
2.2.2	Operações de Crédito em Títulos	195,00		195,00
2.4.1	Patrimônio Líquido	1.270,00		1.270,00
3.3.3	Outras Despesas Correntes	202,00	-57,00	145,00
3.4.4	Despesas com Investimentos	233,00		233,00
4.1.1	Receita Tributária	265,00		265,00
4.1.6	Receita de Serviços	15,00		15,00
4.1.7	Receitas de Transf. Intergovernamentais	27,00	-27,00	
4.2.1	Receita de Operações de Crédito	170,00		170,00
4.2.2	Receita de Alienação de Bens	35,00		35,00
5.1.3	Mutação Passiva	205,00		205,00
5.2.3	Decrécimos Patrimoniais	55,00	-30,00	25,00
6.1.3	Mutação Ativa	233,00		233,00
6.2.3	Acrécimos Patrimoniais	68,00	-58,00	10,00
	Total Saldo Devedor	3.306,00	-115,00	3.191,00
	Total Saldo Credor	3.306,00	-115,00	3.191,00

As eliminações são explicadas da seguinte maneira:

- a redução de \$20,00 na conta Faturamentos a Receber refere-se ao registro na Universidade ABC da União de créditos a receber junto ao Estado A;
- a redução de \$8,00 refere-se à transação de inscrição de dívida ativa na Fazenda da União contra o Estado B;
- a redução de \$10,00 refere-se às obrigações do Estado B junto à Fazenda da União relativas às contribuições apropriadas e não recolhidas;
- a redução de \$20,00 na conta Fornecedores é contrapartida de Faturamentos a Receber na Universidade ABC da União por serviços prestados ao Estado A;
- a redução de \$57,00 em Outras Despesas Correntes envolve \$20,00 de transferências de tributos da Fazenda da União para Estados, \$7,00 de transferências voluntárias do Estado A para o Estado B, \$20,00 de apropriação de despesas de treinamento no Estado A (a serem pagas à Universidade ABC da União) e \$10,00 de despesas de contribuições do Estado B a serem recolhidas à Fazenda da União;
- a redução de \$27,00 refere-se a recursos intergovernamentais (\$20,00) dos Estados A e B, oriundos da Fazenda da União, e ainda \$7,00 de recursos transferidos do Estado A para o Estado B;
- a redução de \$30,00 em decréscimos patrimoniais refere-se a transferências de bens da Fazenda da União para o Estado B; e
- a redução de \$58,00 envolve \$20,00 de incorporação na Universidade ABC da União de Faturamentos a Receber junto ao Estado A, \$8,00 de incorporação de dívida ativa na Fazenda da União contra o Estado B e \$30,00 de incorporação de bens no Estado B oriundos da Fazenda da União.

Com a obtenção do balancete geral consolidado, livre dos efeitos das transações intragovernamentais e intergovernamentais, procede-se ao levantamento dos balanços estabelecidos pela Lei nº 4.320/64.

O primeiro balanço elaborado é o orçamentário. Para tanto, é necessário se definir os orçamentos do Estado A e do Estado B.

Devem ser consideradas as seguintes hipóteses:

- o orçamento do Estado A está definido assim:
 - receita corrente prevista: \$65,00
 - receita de capital prevista: \$40,00
 - despesa corrente fixada: \$50,00
 - despesa de capital fixada: \$55,00
- o orçamento do Estado B está aprovado dessa forma:
 - receita corrente prevista: \$57,00
 - receita de capital prevista: \$35,00
 - despesa corrente fixada: \$40,00
 - despesa de capital fixada: \$52,00

Ressalte-se que o orçamento da União contempla uma transação intergovernamental referente à fixação de despesa corrente de transferência de tributos aos Estados no valor de \$20,00, a ser eliminada.

O orçamento do Estado A contém transações intergovernamentais, que precisam ser excluídas, conforme a seguir:

- na previsão da receita corrente: \$15,00 (previsão de recebimento de transferência de tributos da União);
- na fixação da despesa corrente: \$7,00 (fixação de despesa de transferências voluntárias ao Estado B).

Por seu turno, no orçamento do Estado B há transações intergovernamentais na previsão da receita corrente: \$12,00 (transferência de tributos da União no valor de \$5,00 e de transferências voluntárias do Estado A no valor de \$7,00).

Então, deve-se eliminar do conjunto das leis de orçamento dos três entes:

- \$27,00 de previsão de receita corrente, sendo \$15,00 do orçamento do Estado A e \$12,00 do orçamento do Estado B; e
- \$27,00 de fixação de despesa corrente, sendo \$20,00 do orçamento do ente União e \$7,00 do orçamento do Estado A.

Dessa forma, o balanço orçamentário consolidado do conjunto dos entes (União e Estados A e B), livre das transações intergovernamentais registradas na contabilidade e constantes do orçamento, apresenta-se conforme Tabela 20 a seguir:

Tabela 20: Balanço Orçamentário Consolidado do Conjunto dos Entes

RECEITA				DESPESA			
Título	Previsão	Execução	Difer.	Título	Fixação	Execução	Difer.
Receita Corrente	280	280	0	Despesa Corrente	238	145	93
Receita Capital	205	205	0	Despesa Capital	247	233	14
Soma	485	485	0	Soma	485	378	107
Déficit Corrente	0	0	0	Superávit Corrente	0	135	-135
Déficit Capital	0	28	-28	Superávit Capital	0	0	0
Total	485	513	-28	Total	485	513	-28

Nota Explicativa: Nas colunas de previsão e fixação foram excluídos \$27,00, referentes a operações intergovernamentais, para fins de consolidação de balanços.

O balanço financeiro consolidado, que pode ser observado na Tabela 21 a seguir, também deve ser elaborado com base nos dados do balancete geral, onde há eliminação dos efeitos das transações intergovernamentais:

Tabela 21: Balanço Financeiro Consolidado do Conjunto dos Entes

RECEITA		DESPESA	
TÍTULO	VALOR	TÍTULO	VALOR
<u>Orçamentária</u>	<u>485,00</u>	<u>Orçamentária</u>	<u>378,00</u>
Receita Corrente	280,00	Despesa Corrente	145,00
Receita de Capital	205,00	Despesa de Capital	233,00
<u>Extra-orçamentária</u>	<u>998,00</u>	<u>Extra-orçamentária</u>	<u>645,00</u>
Fornecedores	998,00	Fornecedores (*)	645,00
<u>Disponível do Período Anterior</u>	<u>715,00</u>	<u>Disponível para Período Seguinte</u>	<u>1.175,00</u>
Bancos (*)	715,00	Bancos	1.175,00
Total	2.198,00	Total	2.198,00

(*) saldos do período anterior.

O disponível do período anterior de “Bancos”, que totaliza \$715,00, está detalhado assim:

- Estado A: \$300,00
- Estado B: \$245,00
- União: \$170,00

O saldo de “Fornecedores” na coluna da Despesa, que soma \$645,00, é composto da seguinte forma:

- Estado A: \$280,00
- Estado B: \$235,00
- União: \$130,00

A demonstração das variações patrimoniais consolidada do conjunto dos entes, elaborada após terem sido expurgadas as transações intergovernamentais, é apresentada conforme Tabela 22 a seguir:

Tabela 22: Demonstração das Variações Patrimoniais Consolidada do Conjunto dos Entes

VARIAÇÕES ATIVAS		VARIAÇÕES PASSIVAS	
TÍTULO	VALOR	TÍTULO	VALOR
<u>Orçamentárias</u>	<u>718,00</u>	<u>Orçamentárias</u>	<u>583,00</u>
Receita	485,00	Despesa	378,00
Mutações Ativas	233,00	Mutações Passivas	205,00
<u>Extra-orçamentárias</u>	<u>10,00</u>	<u>Extra-orçamentárias</u>	<u>25,00</u>
Acréscimos Patrimoniais	10,00	Decréscimos Patrimoniais	25,00
Soma das Variações Ativas	728,00	Soma das Variações Passivas	608,00
<u>Resultado Patrimonial</u>		<u>Resultado Patrimonial</u>	<u>120,00</u>
		Superávit	120,00
Total	728,00	Total	728,00

O balanço patrimonial consolidado do conjunto dos entes, também construído a partir dos saldos do balancete geral livre das duplicidades decorrentes das transações intergovernamentais, apresenta-se conforme indicado na Tabela 23 a seguir:

Tabela 23: Balanço Patrimonial Consolidado do Conjunto dos Entes

ATIVO		PASSIVO	
TÍTULO	VALOR	TÍTULO	VALOR
<u>Ativo Financeiro</u>	<u>1.175,00</u>	<u>Passivo Financeiro</u>	<u>998,00</u>
Bancos	1.175,00	Fornecedores	998,00
<u>Ativo Não Financeiro</u>	<u>1.408,00</u>	<u>Passivo Não Financeiro</u>	<u>195,00</u>
Dívida Ativa	10,00	Operações de Crédito em Títulos	195,00
Bens Móveis e Imóveis	1.398,00		
Soma do Ativo Real	2.583,00	Soma do Passivo Real	1.193,00
		<u>Patrimônio Líquido</u>	<u>1.390,00</u>
		Patrimônio/Capital	1.390,00
<u>Ativo Compensado</u>	<u>0,00</u>	<u>Passivo Compensado</u>	<u>0,00</u>
Total	2.583,00	Total	2.583,00

Destacados os efeitos de transações intergovernamentais que devem ser eliminados na consolidação de balanços do setor público e, conseqüentemente, levantados os quatro demonstrativos consolidados do conjunto dos entes, deve-se passar agora para a apresentação dos dados da pesquisa empírica sobre a aderência dos balanços dos Estados ao padrão da Lei de Responsabilidade Fiscal, a partir dos preceitos definidos pela Secretaria do Tesouro Nacional, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, cujos poderes abrangem os referentes à definição de normas de padronização e consolidação de balanços públicos.

4 ADERÊNCIA DOS BALANÇOS DOS ESTADOS AO DA STN

A presente pesquisa empírica delimita-se a um total de 15 (quinze) entes estaduais, sendo 14 Estados brasileiros e o Distrito Federal. Esse número representa mais da metade do universo de 27 entes públicos estaduais.

Os demonstrativos analisados são os exigidos pela Lei nº 4.320/64:

- balanço orçamentário (art. 102);
- balanço financeiro (art. 103);
- demonstração das variações patrimoniais (art. 104); e
- balanço patrimonial (art. 105).

Na Tabela 24 a seguir, consta a relação dos entes da Federação cujas demonstrações são examinados nesta pesquisa, os quais estão arrolados em ordem de grandeza de arrecadação de receitas, conforme dados disponíveis no *site* da Secretaria do Tesouro Nacional (http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/index.asp), representando mais da metade do volume total arrecadado anualmente:

Tabela 24: Relação dos Estados Brasileiros Pesquisados (em R\$ milhões)

NOME DO ESTADO	REGIÃO	RECEITA TOTAL DE 2003	RECEITA TOTAL DE 2002	RECEITA TOTAL DE 2001
São Paulo	Sudeste	57.966	53.038	47.205
Rio de Janeiro	Sudeste	24.433	19.205	17.792
Minas Gerais	Sudeste	17.754	16.313	15.700
Rio Grande do Sul	Sul	12.629	12.240	10.717
Paraná	Sul	10.805	9.942	8.919
Bahia	Nordeste	10.914	9.868	8.319
Santa Catarina	Sul	6.860	6.983	5.078
Pernambuco	Nordeste	6.729	6.494	5.800
Ceará	Nordeste	6.570	5.889	4.929
Distrito Federal	Centro-oeste	5.191	7.232	6.144
Pará	Norte	4.373	3.977	3.381
Mato Grosso do Sul	Centro-oeste	3.157	2.900	2.354
Paraíba	Nordeste	2.622	2.291	2.685
Sergipe	Nordeste	2.099	2.044	1.749
Roraima	Norte	759	792	650

Estão representadas todas as cinco regiões geográficas do país. Acrescente-se que a limitação do estudo aos Estados brasileiros acima citados deve-se simplesmente ao fato da disponibilização apenas dos respectivos balanços no momento da coleta dos dados. Todavia, a amostra é representativa por abranger mais da metade da quantidade de entes estaduais e, também, por abarcar as cinco regiões. Os valores apresentados no quadro anterior servem apenas para ilustrar a inter-relação do grau de grandeza dos indivíduos da população estudada, tendo em vista que a pesquisa é caracterizada como qualitativa.

O processo de análise da aderência dos quatro balanços, cujos resultados sintéticos são apresentados nas seções seguintes, é efetivado em duas etapas. Na primeira etapa, é realizada a comparação de cada um dos balanços disponibilizados pelos Estados brasileiros pesquisados no tocante ao atendimento do padrão definido pela Lei nº 4.320/64, de modo a identificar quais grupos estão sendo apresentados. Na segunda etapa, se repete o procedimento de comparação dos balanços tendo como parâmetro, desta vez, o padrão da Secretaria do Tesouro Nacional.

Nas etapas descritas, procura-se observar a existência de cada um dos grupos de contas exigidos pelos respectivos padrões definidos pela Lei nº 4.320/64 e pela STN, bem como se objetiva identificar a presença de possíveis duplicidades (operações intragovernamentais), omissão da apresentação de algum grupo de contas e, ainda, a evidenciação de dados não requisitados.

Os resultados analíticos da comparação de cada um dos balanços encontram-se nos Apêndices B, C e D, exceto quanto ao balanço patrimonial que é apresentado na seqüência.

As próximas seções evidenciam, também, os resultados sintéticos da comparação de cada balanço analisado, acompanhados de comentários que permitam estabelecer uma resposta ao questionamento central desta dissertação, que é a avaliação do nível de aderência dos balanços do Estados brasileiros ao padrão da LRF definido pela Secretaria do Tesouro

Nacional.

Uma premissa deve ser considerada neste momento: o padrão de estrutura de balanços públicos da LRF, visando à consolidação das contas nacionais, é o que a Secretaria do Tesouro Nacional vem adotando para produção de seus próprios balanços consolidados nos últimos anos, conforme se pode observar na publicação denominada: Balanço Geral da União, disponibilizada no *site* da Controladoria-Geral da União, órgão da Presidência da República (<http://www.presidencia.gov.br/cgu/bgu2003/>).

4.1 Análise da Aderência do Balanço Patrimonial

A análise do balanço patrimonial, frente ao padrão da Lei nº 4.320/64, acusa as seguintes compatibilidades, conforme se pode observar no Quadro 5:

Quadro 5: Resumo Analítico da Aderência do Balanço Patrimonial ao Padrão da Lei nº 4.320/64

Balanço Patrimonial (Lei nº 4.320/64)	SP	RJ	MG	RS	PR	BA	SC	PE	CE	DF	PA	MS	PB	SE	RR
Ativo Financeiro	x	x		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	
Ativo Permanente	x	x		x	x	x	x	x				x	x	x	
Ativo Compensado	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Passivo Financeiro	x	x		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	
Passivo Permanente	x	x		x	x	x	x	x				x	x	x	x
Saldo Patrimonial	x	x	x	x	x	x	x	x				x	x	x	x
Passivo Compensado	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Total de ocorrências	7	7	3	7	7	7	7	7	7	4	4	7	7	7	4

Já a análise do balanço patrimonial quanto ao padrão adotado pela Secretaria do Tesouro Nacional revela apenas as seguintes congruências apontadas no Quadro 6 a seguir apresentado:

Quadro 6: Resumo Analítico da Aderência do Balanço Patrimonial ao Padrão da STN

Balanço Patrimonial (STN)	SP	RJ	MG	RS	PR	BA	SC	PE	CE	DF	PA	MS	PB	SE	RR
Ativo Financeiro	x	x		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	
Ativo Não Financeiro										x	x				
Ativo Compensado	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Passivo Financeiro	x	x		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	
Passivo Não Financeiro										x	x				
Patrimônio Líquido										x	x				
Passivo Compensado	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Total de ocorrências	4	4	2	4	4	4	4	4	4	7	7	4	4	4	2

Desta forma, observa-se que os balanços examinados apresentam maior aderência ao padrão da Lei nº 4.320/64. Apenas o balanço patrimonial do Distrito Federal e o do Estado do Pará apresentam compatibilidade com o padrão da STN. Os Estados de Minas Gerais e Roraima divulgam balanços patrimoniais utilizando um padrão próprio (desconhecido), conforme detalhado no Quadro 7 a seguir:

Quadro 7: Levantamento da Aderência do Balanço Patrimonial

Estado	Padrão Lei nº 4320	Padrão STN	Padrão Próprio
São Paulo	x		
Rio de Janeiro	x		
Minas Gerais			x
Rio Grande do Sul	x		
Paraná	x		
Bahia	x		
Santa Catarina	x		
Pernambuco	x		
Ceará	x		
Distrito Federal		x	
Pará		x	
Mato Grosso do Sul	x		
Paraíba	x		
Sergipe	x		
Roraima			x
Total de ocorrências	11	2	2

O Estado de Minas Gerais apresenta uma estrutura do balanço patrimonial que tem como base a Lei nº 6.404/76, acrescida de ativo e passivo compensado.

O balanço patrimonial do Estado de Roraima apresenta divergências frente ao padrão da STN. O passivo é desdobrado de acordo com a Lei nº 4.320/64. Entretanto, o ativo é desdobrado de acordo com a Lei nº 6.404/76, denominando de ativo financeiro o ativo circulante, ou seja, não utiliza o padrão da Lei nº 4.320/64 e nem o da STN.

É possível apontar duplicidades no balanço patrimonial dos seguintes Estados:

- Pará (transferências intragovernamentais, a receber e a liberar, intituladas de “valores diferidos” no ativo financeiro e no passivo financeiro);
- Minas Gerais (saldos negativos denominados de “recursos de contas arrecadoras” no ativo circulante e no passivo circulante);

- Rio de Janeiro (créditos intragovernamentais no ativo financeiro).

Nos demais Estados, não há indícios claros de duplicidades no balanço patrimonial.

4.2 Análise da Aderência do Balanço Financeiro

A análise do balanço financeiro divulgado pelos Estados brasileiros revela também divergências do padrão da STN, conforme se pode observar no Quadro 8 a seguir:

Quadro 8: Levantamento da Aderência do Balanço Financeiro

Estado	Padrão Lei nº 4320	Padrão STN	Padrão Próprio
São Paulo	x		
Rio de Janeiro	x		
Minas Gerais	x		
Rio Grande do Sul	x		
Paraná	x		
Bahia	x		
Santa Catarina	x		
Pernambuco	x		
Ceará	x		
Distrito Federal			x
Pará			x
Mato Grosso do Sul			x
Paraíba	x		
Sergipe	x		
Roraima	x		
Total de ocorrências	12	0	3

O balanço financeiro do Distrito Federal não atende ao padrão da Lei nº 4.3620/64 e nem ao padrão da STN, pois não apresenta a despesa por função e exclui as transferências financeiras do seu demonstrativo. Utiliza, portanto, um padrão próprio.

Da mesma forma, os Estados do Pará e Mato Grosso do Sul apresentam balanços financeiros elaborados em padrão próprio (desconhecido). Ambos divulgam nos ingressos orçamentários as transferências financeiras recebidas e, nos dispêndios orçamentários, as transferências financeiras concedidas, resultantes do orçamento. Eles também evidenciam nos ingressos extra-orçamentária as transferências financeiras recebidas e, nos dispêndios extra-orçamentários, as transferências financeiras concedidas, independentes do orçamento.

Mesmo adotando um padrão típico da Lei nº 4.320/64, os Estados do Paraná, Santa

Catarina e Roraima apresentam especificidades que merecem destaque.

O balanço financeiro do Estado do Paraná inclui um subgrupo de contas denominado de “Outras Operações” tanto na receita extra-orçamentária, quanto na despesa extra-orçamentária, onde são evidenciadas as transferências financeiras decorrentes do orçamento. As transferências recebidas estão na coluna da receita e as concedidas, na coluna da despesa.

O balanço financeiro do Estado de Santa Catarina inclui na receita extra-orçamentária transferências financeiras recebidas e concedidas e, também, entre as despesas extra-orçamentárias, transferências financeiras recebidas e concedidas. Da mesma forma, o Estado de Roraima evidencia contas de interferências ativas, nas colunas da receita e da despesa extra-orçamentária, em quadro anexo ao balanço financeiro.

É possível apontar duplicidades no balanço financeiro dos seguintes Estados:

- Paraná (transferências financeiras intragovernamentais);
- Santa Catarina (transferências financeiras intragovernamentais);
- Pará (transferências financeiras e valores diferidos intragovernamentais);
- Mato Grosso do Sul (transferências financeiras intragovernamentais); e
- Roraima (transferências financeiras intragovernamentais).

Em alguns Estados, percebe-se a preocupação com a adoção de procedimento técnico na consolidação de balanços. O balanço financeiro dos Estados do Rio Grande do Sul e da Bahia evidencia ajustes de consolidação. No balanço financeiro do Estado do Rio Grande do Sul, encontra-se um título contábil denominado de “Ajustes Decorrentes da Consolidação” na coluna da Receita. Mesmo assim, o processo de consolidação apresentaria dificuldades, pois não há no balanço financeiro da STN item desta natureza. No balanço financeiro consolidado do Estado da Bahia, existe um item nos grupos de “Disponível do período anterior” e “Disponível para o período seguinte”, com valores negativos, referentes a recursos da administração indireta, indicando o cuidado em se destacar no balanço as eliminações a serem

efetuadas.

Nos demais Estados não há sinais de duplicidades no balanço financeiro. No balanço do Distrito Federal é possível detectar cuidados com a eliminação de duplicidades, ou seja, de operações intragovernamentais, pois não constam transferências recebidas e concedidas.

4.3 Análise da Aderência da Demonstração das Variações Patrimoniais

Com referência à demonstração das variações patrimoniais divulgada pelos Estados brasileiros, a análise apontou os seguintes resultados sintéticos constantes do Quadro 9 que é apresentado a seguir:

Quadro 9: Levantamento da Aderência da Demonstração das Variações Patrimoniais

Estado	Padrão Lei nº 4320	Padrão STN	Padrão Próprio
São Paulo	x		
Rio de Janeiro			x
Minas Gerais		x	
Rio Grande do Sul	x		
Paraná			x
Bahia			x
Santa Catarina			x
Pernambuco	x		
Ceará	x		
Distrito Federal			x
Pará		x	
Mato Grosso do Sul		x	
Paraíba	x		
Sergipe	x		
Roraima			x
Total de ocorrências	6	3	6

Apenas os Estados de Minas Gerais, do Pará e de Mato Grosso do Sul evidenciam a estrutura da demonstração das variações patrimoniais no padrão da STN.

O Distrito Federal e os Estados do Rio de Janeiro, do Paraná, da Bahia, de Santa Catarina e Roraima evidenciam padrões não usuais (desconhecidos), portanto, fora dos padrões da Lei nº 4320/64 e da STN.

Os Estados do Rio de Janeiro e de Santa Catarina expõem as interferências ativas e passivas após as mutações patrimoniais, isto é, fora da ordem utilizada pela STN. Além disso,

o Estado do Rio de Janeiro inclui mutações ao invés de acréscimos e decréscimos patrimoniais nas variações ativas e passivas extra-orçamentárias, respectivamente.

O Estado Paraná divulga transferências ativas e passivas orçamentárias e extra-orçamentárias após as variações independentes da execução orçamentária.

O Estado da Bahia apresenta as interferências ativas e passivas nas variações extra-orçamentárias e, logo após a apuração do resultado patrimonial, elas aparecem novamente, mas de forma retificadora, apontando novamente um cuidado em revelar as duplicidades existentes nesse balanço. Entretanto, emprega um padrão que não está de acordo com o da STN.

O Estado de Roraima apresenta uma demonstração muito próxima do padrão da STN, com uma pequena diferença quanto à inclusão de mutações ativas e passivas no grupo das variações extra-orçamentárias.

O Distrito Federal apresenta uma demonstração, também, muito próxima do padrão da STN, porém não utiliza o mesmo padrão em função de eliminar as duplicidades representadas pelas interferências ativas e passivas.

As duplicidades são visíveis na demonstração das variações patrimoniais dos seguintes Estados:

- Rio de Janeiro (interferências ativas e passivas);
- Minas Gerais (interferências ativas e passivas orçamentárias);
- Paraná (interferências ativas e passivas);
- Bahia (interferências ativas e passivas);
- Santa Catarina (interferências ativas e passivas orçamentárias);
- Pará (interferências ativas e passivas);
- Mato Grosso do Sul (interferências ativas e passivas); e
- Roraima (interferências ativas e passivas).

O Estado do Rio Grande do Sul evidencia ajustes para consolidação de balanço. Mais uma vez, esse Estado utiliza item específico nos seus balanços para apresentar o resultado dos ajustes efetuados visando à consolidação. A sua demonstração das variações patrimoniais contém a seguinte conta: “Ajuste Decorrente da Consolidação”.

Nos demais Estados não se encontram indícios de duplicidades.

4.4 Análise da Aderência do Balanço Orçamentário

Quanto ao balanço orçamentário apresentado pelos Estados brasileiros, a análise revela os seguintes resultados sintéticos, conforme se pode observar por meio do Quadro 10:

Quadro 10: Levantamento da Aderência do Balanço Orçamentário

Estado	Padrão Lei nº 4320	Padrão STN	Padrão Próprio
São Paulo	x		
Rio de Janeiro			x
Minas Gerais	x		
Rio Grande do Sul	x		
Paraná			x
Bahia	x		
Santa Catarina	x		
Pernambuco	x		
Ceará	x		
Distrito Federal		x	
Pará		x	
Mato Grosso do Sul	x		
Paraíba	x		
Sergipe	x		
Roraima	x		
Total de ocorrências	11	2	2

Apenas o Distrito Federal e o Estado do Pará apresentam o balanço orçamentário no padrão da STN. Enquanto que os Estados do Rio de Janeiro e do Paraná evidenciam balanços fora do padrão conhecido, em função de constarem “créditos adicionais por superávit financeiro” e “transferências orçamentárias intragovernamentais” nas colunas da receita, respectivamente. Além disso, o Estado do Rio de Janeiro evidencia em nota explicativa a exclusão, do balanço orçamentário, das despesas de exercícios anteriores, o que parece ser uma decisão incorreta, tendo em vista que essas despesas consomem o orçamento do

exercício corrente, mesmo se referindo a exercícios anteriores. Portanto, elas devem fazer parte do balanço orçamentário, pois não há como incluí-las no demonstrativo referente ao exercício anterior. Como consequência desse procedimento, a soma da despesa orçamentária indicada neste balanço não está compatível com os montantes constantes do balanço financeiro e da demonstração das variações patrimoniais.

Os demais Estados utilizam o padrão estabelecido pela Lei nº 4.320/64, onde não se verificam sinais de duplicidades.

4.5 Análise Geral da Aderência dos Balanços ao Padrão da STN

De modo geral, essa análise revela que os Estados brasileiros continuam atribuindo grande importância aos preceitos da Lei nº 4320/64, no que se refere à elaboração de seus balanços, apesar das providências da Secretaria do Tesouro Nacional no sentido de atualizar os quadros daquela norma legal para fins de elaboração de suas próprias demonstrações.

A seguir é apresentado o Quadro 11 com a posição por Estado quanto à adoção dos padrões da Lei nº 4.320/64 e da STN.

Quadro 11: Levantamento da Aderência dos Balanços dos Estados ao da LRF

Estados	Balanco Patrimonial	Balanco Financeiro	Demonstração das Var. Patrimoniais	Balanco Orçamentário
São Paulo	4.320	4.320	4.320	4.320
Rio de Janeiro	4.320	4.320	PP	PP
Minas Gerais	PP	4.320	STN	4.320
Rio Grande do Sul	4.320	4.320	4.320	4.320
Paraná	4.320	4.320	PP	PP
Bahia	4.320	4.320	PP	4.320
Santa Catarina	4.320	4.320	PP	4.320
Pernambuco	4.320	4.320	4.320	4.320
Ceará	4.320	4.320	4.320	4.320
Distrito Federal	STN	PP	PP	STN
Pará	STN	PP	STN	STN
Mato Grosso do Sul	4.320	PP	STN	4.320
Paraíba	4.320	4.320	4.320	4.320
Sergipe	4.320	4.320	4.320	4.320
Roraima	PP	4.320	PP	4.320
Total de ocorrências Lei nº 4.320	11	12	6	11
Total de ocorrências STN	2	0	3	2
Total de ocorrências PP*	2	3	6	2

* Padrão Próprio

Percebe-se, então, que dos 60 demonstrativos examinados apenas 7 estão no padrão da Secretaria do Tesouro Nacional, enquanto que 40 estão no padrão da Lei nº 4.320/64 e os demais (13) adotam estruturas próprias divergentes das demais.

Então, pode se afirmar que dois terços dos demonstrativos dos Estados brasileiros segue os padrões da Lei nº 4.320/64 e apenas 11,7% segue o padrão da STN.

Em função da grande divergência de grupos e itens constantes dos balanços dos Estados examinados, a comparabilidade, evidentemente, não se mostra uma tarefa de fácil resolução. Esse fato demonstra um aspecto dos prejuízos causados à qualidade da informação contábil em razão de não haver, até o momento, regras que definam critérios uniformes de apresentação das demonstrações contábeis públicas.

O exame dos balanços elaborados pelos Estados brasileiros, referentes ao ano de 2003, revela que há diferentes critérios de evidenciação contábil. Alguns entes seguem a Lei nº 4.320/64, outros adotam estrutura própria.

A Lei nº 4.320/64 já ultrapassa seus quarenta anos de vigência e, realmente, necessita

de atualizações com o intuito de acompanhar o desenvolvimento ocorrido nas normas adotadas na área empresarial.

A Constituição Federal, desde 1988, prevê a edição de lei complementar específica em substituição à Lei nº 4.320/64, onde deve estar inserido o objetivo de aperfeiçoar os balanços públicos. Entretanto, esse intento não passa de projetos de lei, ainda em tramitação no Congresso Nacional, onde se destaca o PLC nº 135/96.

Inserida neste contexto está a Secretaria do Tesouro Nacional com a tarefa de estabelecer normas e padrões para consolidação de contas públicas. Esse problema, portanto, está a exigir da STN providências no sentido de definir procedimentos uniformes para consolidação de todos os balanços públicos, não apenas do balanço patrimonial e das contas de receita e despesa orçamentária.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

5.1 Conclusões

Os estudos desenvolvidos nesta pesquisa revelam muitos pontos em comum entre o processo de consolidação adotado na área empresarial e aquele sugerido para aplicação por parte do setor público.

Em função dessa similaridade, uma importante conclusão deste estudo que se pode obter é a possibilidade da aplicação dessas técnicas na consolidação dos balanços públicos. Para tanto, são necessárias adaptações nas regras, com a finalidade de contemplar as peculiaridades dos entes públicos.

Durante os trabalhos de pesquisa, observou-se que há diversas normas (Lei nº 4.320/64, Lei Complementar nº 101/00, Decreto nº 3.589/00, portarias e instruções normativas) que tratam da consolidação de balanços públicos. Entretanto, apenas a Portaria STN nº 109/02 estabelece, parcialmente, procedimentos específicos visando a esse objetivo.

Essas normas tratam praticamente de definir procedimentos para consolidação de contas públicas, onde estão inseridas apenas as receitas e despesas orçamentárias.

A área pública requer a edição de peças normativas, em função de sua dependência constitucional ao princípio da legalidade, que tratem especificamente de consolidação de balanços públicos.

A Lei de Responsabilidade Fiscal representa um importante avanço nesse sentido, ao estabelecer o universo de entidades sujeitas à consolidação, no âmbito de um mesmo ente, no inciso III do seu artigo 50: entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente. Além disso, no parágrafo 1º desse mesmo artigo, a LRF exige a exclusão dos efeitos das operações intragovernamentais no caso de demonstrações conjuntas.

Todavia, as outras normas inferiores (portarias e instruções normativas) editadas pela Secretaria do Tesouro Nacional limitam-se a estabelecer procedimentos para as contas de receita e despesa. A Portaria STN nº 109/02 e suas alterações que trata da consolidação de balanços públicos refere-se apenas ao balanço patrimonial e às contas de receita e de despesa. Essa norma, não estabelece a aplicação de critérios técnicos mais rigorosos para a consolidação, tais como a eliminação de duplicidades.

Fato interessante foi observado no tocante ao cumprimento da Portaria STN nº 109/02. Grande parte dos Estados brasileiros continua elaborando seus balanços patrimoniais, para fins de divulgação, por meio do padrão da Lei nº 4.320/64, estando interessados no conteúdo da mencionada portaria apenas para efeito de remessa de dados do balanço patrimonial e das contas de receita e de despesa à Secretaria do Tesouro Nacional, com vistas ao cumprimento dos procedimentos para consolidação de balanços. Isto significa que eles estão utilizando, praticamente, dois modelos de balanços patrimoniais: o padrão da Lei nº 4.320/64 e o modelo da STN, este para atender ao mandamento da Portaria STN nº 109/02.

Nos trabalhos pesquisados, os autores reputam como de fundamental importância a consolidação de balanços. Alguns deles apontam uma série de cuidados a serem tomados no processo de consolidação: identificação e eliminação de operações que representam duplicidades, unificação de plano de contas, uniformidade de critérios contábeis, padronização da estrutura de balanços etc.

A unificação dos planos de contas dos entes públicos no padrão da STN, pelo menos no nível de classe, grupo e subgrupo, parece ser imprescindível para facilitar a consolidação dos balanços.

É necessário estabelecer normas de procedimentos uniformes e estrutura padrão para os balanços, pois a consolidação é prejudicada pela utilização de critérios contábeis não uniformes, como os empregados nas empresas estatais dependentes que são diferentes dos

adotados pelo grupo de entidades da administração direta, autarquias e fundações, tais como:

- avaliação de bens de almoxarifado pela média ponderada móvel na administração direta, autarquias e fundações, enquanto as empresas dependentes utilizam outros métodos;
- reconhecimento contábil da depreciação de bens móveis e imóveis nas empresas dependentes, mas não nas autarquias e fundações e órgãos da administração direta;
- registro das provisões do ativo (perdas, créditos de liquidação duvidosa) e do passivo (férias, 13º salário, contingências, licença-prêmio, contingências) somente nas empresas dependentes;
- reconhecimento da receita pelo regime de caixa na administração direta, autarquias e fundações e, pelo regime de competência, nas estatais dependentes;
- elaboração pelas empresas dependentes dos demonstrativos exigidos pela Lei nº 6.404/76, enquanto que os demais órgãos e entidades produzem os exigidos pela Lei nº 4.320/64.

Outro fato importante a se ressaltar diz respeito ao regime de caixa adotado para as receitas. A adoção desse regime gera processo de consolidação diferente da área empresarial por não provocar o surgimento de créditos a receber para confronto com contas a pagar na mesma esfera ou entre esferas governamentais. Portanto, em função do regime de caixa para a receita orçamentária, não há valores a receber a serem eliminados na consolidação, enquanto que na outra ponta, em razão de se adotar o regime de competência para as despesas, normalmente é possível se encontrar nos balanços diversos títulos contábeis que representam contas a pagar oriundas de transações intra e intergovernamentais. Estas últimas precisam ser eliminadas na consolidação, entretanto não têm reflexos na unidade credora.

A simulação de consolidação do balanço orçamentário, apresentada no Capítulo 3 desta dissertação, revelou a necessidade de consolidação também do orçamento público. Isso exige a eliminação também de itens na previsão da receita e na fixação da despesa, com o intuito de se gerar um demonstrativo que apresente valores coerentes nas colunas de previsão

e execução de receita e nas colunas de fixação e execução de despesa.

O método utilizado para estabelecer o grau de aderência dos balanços dos Estados ao padrão da Secretaria do Tesouro Nacional se limitou à análise dos principais grupos de cada balanço, não tendo sido examinado cada título contábil dos balanços em função do grande número de dados envolvidos. Esse fator impediu uma maior profundidade nas pesquisas e conclusões desta dissertação.

Retomando as hipóteses estabelecidas no Capítulo 1, conclui-se que a terceira afirmativa foi confirmada, ou seja, os balanços divulgados pelos Estados brasileiros referentes ao exercício de 2003 não apresentam uma estrutura padronizada, impedindo a consolidação em nível nacional dos dados orçamentários, financeiros e patrimoniais dos entes públicos.

As duas primeiras hipóteses não foram confirmadas de modo integral, apesar de grande parte dos balanços dos Estados objeto da pesquisa estarem adotando estrutura compatível com a Lei nº 4.320/64 e outra parcela estar utilizando uma estrutura própria desconhecida. Por este motivo, são refutadas.

Finaliza-se apresentando a resposta para a questão central da presente dissertação: aproximadamente um décimo do conjunto dos demonstrativos examinados, emitidos pelos Estados brasileiros, referentes ao ano de 2003, estão compatíveis com o padrão da Lei de Responsabilidade Fiscal. Então, pode-se afirmar que os Estados brasileiros não estão utilizando uma estrutura única padronizada na elaboração de cada um de seus balanços.

Todavia, já se percebem tentativas em alguns entes estaduais com o intuito de se adequar ao padrão da Secretaria do Tesouro Nacional.

Quanto ao objetivo geral, pode-se afirmar que foi avaliado o grau de compatibilidade dos balanços públicos elaborados pelos Estados brasileiros, no ano de 2003, com os elaborados pela Secretaria do Tesouro Nacional, conforme mencionado no parágrafo anterior.

Os objetivos específicos estabelecidos no início deste trabalho também foram

atingidos, pois no Capítulo 2 apresentou-se o Plano de Contas da União e os procedimentos gerais de consolidação de balanços na área empresarial e pública e, ainda, o levantamento da experiência internacional. No Capítulo 3, realizou-se uma simulação prática da aplicação das técnicas de consolidação de balanços em dois níveis: ente União e, também, no nível nacional, enquanto que no Capítulo 4 constam os resultados sintéticos da pesquisa empírica sobre a compatibilidade dos balanços dos Estados aos do Governo Federal.

Na seqüência, são apresentadas as recomendações.

5.2 Recomendações

Recomenda-se o desenvolvimento de novos estudos e pesquisas visando levantar dados com o objetivo de:

- avaliar o grau de compatibilidade dos balanços dos Municípios brasileiros com os do seu respectivo Governo Estadual;
- identificar as causas do fato dos balanços dos Estados brasileiros não estarem apresentando uma estrutura única no padrão da Secretaria do Tesouro Nacional;
- aprofundar a avaliação do grau de aderência dos balanços dos estados ao da LRF;
- estabelecer procedimentos para consolidação de balanços dos entes públicos;
- promover um estudo visando identificar qual o relacionamento dos resultados apurados nos balanços públicos (orçamentário, financeiro e patrimonial) e, também, sua relação com o resultado apurado pela aplicação do regime pleno de competência, conforme preceitos da Contabilidade Empresarial; e
- estabelecer um comparativo dos balanços públicos com os balanços elaborados pela iniciativa privada.
- comparar os procedimentos específicos definidos em normas internacionais para a consolidação de balanços públicos.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Afonso Gomes. *Lei de Responsabilidade Fiscal - Questões Práticas*. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Contabilidade Avançada*. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. *Consolidação de Demonstrações Financeiras*. São Paulo: Atlas, 1985.

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

ARAÚJO, Inaldo da P. S. *Redescobrimo a Contabilidade Governamental: uma mudança de paradigmas para uma melhor transparência*. 2003. 321f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Fundação Visconde de Cairu, Salvador-Bahia, 2003.

ARGENTINA. Ley nº 24.156/02. *Disposiciones generales. Sistemas presupuestario, de crédito público, de tesorería, de contabilidad gubernamental y de control interno. Disposiciones varias* Disponível em: <<http://infoleg.mecon.gov.ar/txtnorma/554.htm>>. Acesso em: 10 maio 2004.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. NBR 6023: informações e documentação: referências: elaboração. Rio de Janeiro, 2002.

_____. NBR 10520: informações e documentação: apresentações. Rio de Janeiro, 2002.

_____. NBR 14724: informações e documentação: trabalhos acadêmicos: apresentação. Rio de Janeiro, 2002.

AUSTRÁLIA. PSASB – *Public Sector Accounting Standards Board*. Disponível em: <<http://www.treasury.act.gov.au/accounting/download/apm14.pdf>>. Acesso em: 13 jun 2004.

BEUREN. Maria Ilse *et al.* *Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática*. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*: 1988. Brasília: Câmara dos Deputados, 2003.

_____. Lei de Responsabilidade Fiscal (2000). Lei Complementar nº 101/00. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2000.

_____. Lei nº 6.404/76. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/>>. Acesso em: 09 jul 2004.

_____. Lei nº 4.320/64. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/>>. Acesso em: 14 jun 2004.

_____. Decreto nº 3589/00. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/>>. Acesso em: 14 jun 2004

_____. Tribunal de Contas da União. *Relatório e Pareceres Prévios sobre as Contas do Governo da República: exercício 2002*. Brasília: TCU, 2003.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Execução Orçamentária dos Estados. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/index.asp>. Acesso em: 09 jul 2004.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria Interministerial STN / SOF nº 163/01. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/>>. Acesso em: 09 jul 2004.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 212/01. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/>>. Acesso em: 09 jul 2004.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 327/01. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/>>. Acesso em: 09 jul 2004.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 328/01. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 09 jul 2004.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 339/01. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 09 jul 2004.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 589/01. Estabelece conceitos, regras e procedimentos contábeis para consolidação das empresas estatais dependentes nas contas públicas. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 09 jul 2004.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 109/02. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 09 jul 2004.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 447/02. Dispõe sobre normas gerais de registro de transferências de recursos intergovernamentais no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, com vistas à consolidação das contas públicas nacionais e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 09 jul 2004.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 504/03. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 09 jul 2004.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Instrução Normativa nº 08/96. Reordena os procedimentos pertinentes à utilização do Plano de Contas da União. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 09 jul 2004.

_____. Controladoria-Geral da União. Balanço Geral da União. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/cgu/bgu2003>>. Acesso em: 21 jul 2004.

_____. Controladoria-Geral do Município do Rio de Janeiro publica bimestralmente um informativo com matérias das áreas de controle, finanças e administração pública. Disponível

em: <http://www2.rio.rj.gov.br/cgm/publicacoes/prestando_contas/51/7.asp>. Acesso em: 02 jun 2004.

COSTA NETO, João Vicente. Consolidação de Balanços Públicos como Instrumento de Melhoria no Tratamento das Informações Contábeis para o Processo Decisório. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, ano XXX, n° 129, p. 21-28, maio/junho 2001.

CRUZ, Flávio da *et al.* *Comentários à Lei nº 4.320*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. *Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. IFAC – *International Federation of Accountants*.

Disponível em: <<http://www.ifac.org/>>. Acesso em: 30 set 2004.

_____. GASB - *Governmental Accounting Standards Board*. Disponível em: <<http://gasb.org/>>. Acesso em: 30 set 2004.

_____. FASAB - *Federal Accounting Standards Advisory Board*. Disponível em: <<http://www.fasab.gov/>>. Acesso em: 30 set 2004.

Formatado: Inglês (EUA)

FISCHER, Paul M.; TAYLOR, William J. *Advanced Accounting*. 6. ed. Ohio: International Thomson Publishing, 1995.

FIGUEIREDO, Carlos Maurício *et al.* *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. *Teoria da Contabilidade*. 5. ed. Chicago: Irwin, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KOHAMA, Heilio. *Balanços Públicos – Teoria e Prática*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. *Contabilidade Pública - Teoria e Prática*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. *Contabilidade Pública*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

- LINO, Pedro. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Atlas, 2001.
- MACHADO JR, J. T.; REIS, Heraldo da C. *A Lei 4.320 Comentada*. 31. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003.
- MARTINS, G. de Andrade. *Manual para Elaboração de Monografias e Dissertações*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- MOURA, Renilda de A. *Princípios Contábeis Aplicados à Contabilidade Governamental: Uma Abordagem Comparativa Brasil–Estados Unidos*. 2003. 112f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Fundação Universidade de Brasília, Brasília-DF, 2003.
- NASCIMENTO, E. R.; DEBUS, I. *Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2002.
- NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E. V. *Contabilidade Avançada e Análise das Demonstrações Financeiras*. 7. ed. São Paulo: Frase Editora, 1998.
- OCTAVIAN, R. O. P.; PAULESCU, D.; MUNIZ, Adir J. *Monografia*. Brasília, 2003.
- PEREIRA, J. M. *Finanças Públicas: A Política Orçamentária no Brasil*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- PÉRES, Carmem C. ; HERNÁNDEZ, Antonio M. L. La Difusión de Información Financiera Gubernamental en los Países del Mercosur: Su Armonización a Través de la Aplicación de las IPSASS de la IFAC. In: *Revista Contabilidade & Finanças – USP*, São Paulo, nº 33, p. 90-100, set/dez. 2003.
- SLOMSKI, V. *Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal de acordo com a lei de responsabilidade fiscal*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- STANDERSKI, Wlademiro. *Consolidação de Balanços de Empresas Nacionais e Multinacionais*. São Paulo: Pioneira, 1976.
- TOLEDO JUNIOR, Flávio C. de; ROSSI, Sérgio Ciquera. *Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada Artigo por Artigo*. São Paulo: Editora NDJ, 2001.

VENEZUELA. *Ley Orgánica de la Administración Financiera Del Sector Público.*

Disponível em <<http://comunidad.vlex.com/pantin/loafsp.html>>. Acesso em: 10 maio 2004.

ANEXOS

ANEXO A

Portaria STN nº 109/2002

Formulário para Coleta de Dados do Balanço Patrimonial de Estados – Ativo

Balanço Patrimonial		R\$ 1.000,00
Campo	Discriminação	Valor
1	ATIVO = (51+52)	
2	ATIVO FINANCEIRO = (3+7)	
3	DISPONÍVEL = (4+5+6)	
4	Caixa	
5	Bancos c/ Movimento	
6	Aplicações Financeiras	
7	CRÉDITOS EM CIRCULAÇÃO = (8+9+10)	
8	Créditos a Receber	
9	Depósitos Realizáveis a Curto Prazo	
10	Outros Valores Realizáveis	
11	ATIVO NÃO FINANCEIRO = (12+25+29+39)	
12	REALIZÁVEL A CURTO PRAZO = (13+22)	
13	Créditos em Circulação = (14+ ... + 20 - 21)	
14	Fornecimentos a Receber	
15	Créditos Parcelados	
16	Diversos Responsáveis	
17	Empréstimos e Financiamentos	
18	Adiantamentos Concedidos	
19	Recursos Vinculados	
20	Outros Créditos em Circulação	
21	(*) Provisão p/ Devedores Duvidosos	
22	Bens e Valores em Circulação = (23+24)	
23	Estoques	
24	Outros Bens e Valores em Circulação	
25	VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO = (26+27+28)	
26	Despesas Antecipadas	
27	Valores Diferidos	
28	Outros Valores Pendentes a Curto Prazo	
29	REALIZÁVEL A LONGO PRAZO = (30+33)	
30	Depósitos Realizáveis a Longo Prazo = (31+32)	
31	Depósitos Compulsórios	
32	Recursos Vinculados	
33	Créditos realizáveis a Longo Prazo = (34+ ... +37-38)	
34	Dívida Ativa	
35	Devedores-Entidades e Agentes	
36	Empréstimos e Financiamentos	
37	Créditos a Receber	
38	(*) Provisão p/ Perdas Prováveis	

Portaria STN nº 109/2002
Formulário para Coleta de Dados do Balanço Patrimonial de Estados - Ativo

(continuação)

39	PERMANENTE = (40+44+48)	
40	Investimentos = (41+42+ ... - 43)	
41	Participação Societária	
42	Outros Investimentos	
43	(*) Provisão p/ Perdas Prováveis	
44	Imobilizado = (45+46+47)	
45	Bens Móveis e Imóveis	
46	Títulos, Valores e Intangíveis	
47	(*) Depreciação, Amortização e Exaustão Acumulados	
48	Diferido = (49-50)	
49	Despesas Diferidas	
50	(*) Amortização Acumulada	
51	ATIVO REAL = (2+11)	
52	ATIVO COMPENSADO = (53+ ... +56)	
53	Responsabilidade por Títulos e Valores	
54	Garantias de Valores	
55	Convênios e Contratos	
56	Outras Compensações	

ANEXO B

Portaria STN nº 109/2002

Formulário para Coleta de Dados do Balanço Patrimonial de Estados – Passivo

57	PASSIVO = (97+98+102)	
58	PASSIVO FINANCEIRO = (59+62)	
59	DEPÓSITOS = (60+61)	
60	Consignações	
61	Depósitos de Diversas Origens	
62	OBRIGAÇÕES EM CIRCULAÇÃO = (63+73+75)	
63	Restos a Pagar Processados = (64+ ... +72)	
64	Fornecedores - do Exercício	
65	Fornecedores - de Exercícios Anteriores	
66	Convênios a Pagar	
67	Pessoal a Pagar – do Exercício	
68	Pessoal a Pagar – de Exercícios Anteriores	
69	Encargos Sociais a Recolher	
70	Provisões Diversas	
71	Obrigações Tributárias	
72	Débitos Diversos a Pagar	
73	Restos a Pagar não Processados = (74)	
74	A Liquidar	
75	Credores Diversos = (76+77)	
76	Adiantamentos Recebidos	
77	Outras Obrigações a Pagar	
78	PASSIVO NÃO FINANCEIRO = (79+86+88+96)	
79	OBRIGAÇÕES EM CIRCULAÇÃO = (80+ ... +85)	
80	Diferido	
81	Provisões	
82	Operações de Crédito – Internas	
83	Operações de Crédito – Externas	
84	Adiantamentos Diversos Recebidos	
85	Outros Débitos a Pagar	
86	VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO = (87)	
87	Valores Pendentes	
88	EXIGÍVEL A LONGO PRAZO = (89+90)	
89	Depósitos Exigíveis a Longo Prazo	
90	Obrigações Exigíveis a Longo Prazo = (91+ ... +95)	
91	Operações de Crédito – Internas	
92	Operações de Crédito – Externas	
93	Obrigações Legais e Tributárias	
94	Obrigações a Pagar	
95	Outras Exigibilidades	

Portaria STN nº 109/2002**Formulário para Coleta de Dados do Balanço Patrimonial de Estados – Passivo
(continuação)**

96	RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS	
97	PASSIVO REAL = (58+78)	
98	PATRIMÔNIO LÍQUIDO = (99+100+101)	
99	Patrimônio / Capital	
100	Reservas	
101	Resultado Acumulado	
102	PASSIVO COMPENSADO	

Declaramos que os dados acima foram extraídos dos balanços gerais consolidados do Município.

Local e data

Prefeito Municipal

CPF:

Secretário de Fazenda ou Finanças

CPF:

Contador

CRC:

ANEXO C

Balanco Patrimonial Consolidado do Setor Público de 2003 – Ativo (parte I)

GOVERNO FEDERAL
CONSOLIDAÇÃO DAS CONTAS PÚBLICAS
BALANÇO PATRIMONIAL
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
EXERCÍCIO DE 2003

	R\$			
ATIVO	MUNICÍPIOS	ESTADOS	UNIÃO	CONSOLIDADO
ATIVO FINANCEIRO	14.107.782.196,11	23.887.742.321,75	184.748.946.136,35	222.744.470.654,21
DISPONÍVEL	12.405.187.557,53	17.055.653.885,50	153.838.160.381,54	183.299.001.824,57
Caixa	156.039.873,74	10.865.674,29		166.905.548,03
Bancos c/ Movimento	6.216.960.199,73	5.182.172.421,85	133.580.722.532,25	144.979.855.153,83
Em Moeda Estrangeira			20.257.437.849,29	20.257.437.849,29
Aplicações Financeiras	6.032.187.484,06	11.862.615.789,36		17.894.803.273,42
CRÉDITOS EM CIRCULAÇÃO	1.702.594.638,58	6.832.088.436,25	30.442.534.269,87	38.977.217.344,70
Créditos a Receber	670.628.585,71	2.372.095.448,64	5.986.755.270,02	9.029.479.304,37
Limite de Saque BACEN			88.578.313,33	88.578.313,33
Recursos da União			4.979.539,90	4.979.539,90
Depósitos Realizáveis a Curto Prazo	399.331.679,94	573.238.782,13	1.404.060.827,09	2.376.631.289,16
Depósitos Especiais do FAT			22.097.690.081,61	22.097.690.081,61
Outros Valores Realizáveis	632.634.372,93	3.886.754.205,48	860.470.237,92	5.379.858.816,33
VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO			274.094.475,67	274.094.475,67
Despesas Antecipadas Financeiras			274.094.475,67	274.094.475,67
ATIVO FINANCEIRO A LONGO PRAZO			194.157.009,27	194.157.009,27
Créditos da União, Estados e Municípios			185.528.495,11	185.528.495,11
Depósitos a Longo Prazo			379.241,99	379.241,99
Créditos a Receber Longo Prazo			8.249.272,17	8.249.272,17
ATIVO NÃO FINANCEIRO	130.129.875.908,31	344.999.656.177,95	1.239.485.827.719,66	1.714.615.359.805,92
REALIZÁVEL A CURTO PRAZO	2.582.547.712,93	12.938.490.399,70	43.708.209.043,33	59.229.247.155,96
Créditos em Circulação	867.700.565,47	9.221.652.576,14	35.474.273.316,29	45.563.626.457,90
Fornecimentos a Receber	42.182.399,04	1.610.190.224,86	366.147.324,75	2.018.519.948,65
(-) Provisão p/ Devedores Duvidosos			(25.296.947,85)	(25.296.947,85)
Créditos Parcelados	69.537.830,57	966.745.677,72	2.185.232.311,38	3.221.515.819,67
Diversos Responsáveis	198.477.209,90	632.190.450,61	3.665.280.257,54	4.495.947.918,05
Empréstimos e Financiamentos	173.922.835,06	243.569.631,62	26.828.195.638,46	27.245.688.105,14
Adiantamentos Concedidos	18.794.154,73	122.918.860,08	810.411.830,50	952.124.845,31
Recursos Vinculados	98.968.059,85	1.442.942.601,39	98.860.346,14	1.640.771.007,38
Outros Créditos em Circulação	266.451.154,18	4.210.479.770,47	1.896.263.464,58	6.373.194.389,23
(-) Provisão p/ Devedores Duvidosos	(633.077,86)	(7.384.640,61)	(350.820.909,21)	(358.838.627,68)
Bens e Valores em Circulação	1.714.847.147,46	3.716.837.823,56	8.233.935.727,04	13.665.620.698,06
Estoques	1.280.019.901,84	3.163.158.255,59	6.307.971.583,97	10.751.149.741,40
Títulos e Valores			1.814.912.553,66	1.814.912.553,66
Materiais em Trânsito			111.061.378,72	111.061.378,72
Outros Bens e Valores em Circulação	434.827.245,62	553.691.775,04	5.371,58	988.524.392,24
(-) Provisão p/ Perdas Prováveis		(12.207,07)	(15.160,89)	(27.367,96)
VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO	126.944.397,54	170.327.388,55	9.500.015.236,68	9.797.287.022,77
Despesas Antecipadas	37.145.022,44	10.303.719,61	1.185.394,53	48.634.136,58
Valores Diferidos	12.801.730,22	148.632.438,56		161.434.168,78
Outros Valores Pendentes a Curto Prazo	76.997.644,88	11.391.230,38	9.498.829.842,15	9.587.218.717,41

Observação: A consolidação ora divulgada representa as contas de 26 Estados da Federação, do Distrito Federal e de 84,8% dos Municípios.

ANEXO C
(continuação)

Balanco Patrimonial Consolidado do Setor Público de 2003 – Ativo (parte II)

REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	69.790.591.416,56	187.125.352.712,10	928.288.777.875,18	1.185.204.722.003,84
Depósitos Realizáveis a Longo Prazo	77.619.519,12	243.410.162,13	155.854.536,80	476.884.218,05
Depósitos Compulsórios	1.981.628,22	43.922.311,09	5.620.964,28	51.524.903,59
Recursos Vinculados	75.637.890,90	199.487.851,04	150.233.572,52	425.359.314,46
Créditos Realizáveis a Longo Prazo	69.712.971.897,44	186.881.942.549,97	928.132.923.338,38	1.184.727.837.785,79
Dívida Ativa	63.658.208.596,31	144.082.809.543,97	337.705.168.899,32	545.446.187.039,60
Devedores - Entidades e Agentes	2.745.914.303,12	1.668.889.985,18	68.788.564.018,38	73.203.368.306,68
Empréstimos e Financiamentos	961.667.677,71	3.493.329.734,34	515.092.767.177,92	519.547.764.589,97
Créditos a Receber	2.442.925.083,51	37.646.843.449,36	6.688.186.960,57	46.777.955.493,44
(-) Provisão p/ Perdas Prováveis	(95.743.763,21)	(9.930.162,88)	(142.827.817,73)	(248.501.743,82)
Outros Créditos			1.064.099,92	1.064.099,92
PERMANENTE	57.629.792.381,28	144.765.485.677,60	257.988.825.564,47	460.384.103.623,35
Investimentos	4.095.621.720,63	78.844.784.789,58	107.018.548.469,07	189.958.954.979,28
Participação Societária	3.130.721.781,02	74.456.683.262,34	104.182.453.481,64	181.769.858.525,00
Participação Societária em Emp. Dependentes			(2.698.516.455,47)	(2.698.516.455,47)
Participações em Fundos e Condomínios			4.776.613.374,17	4.776.613.374,17
Outros Investimentos	970.207.189,40	4.450.909.159,44	880.938.236,03	6.302.054.584,87
(-) Provisão p/ Perdas Prováveis	(5.307.249,79)	(62.807.632,20)	(122.940.167,30)	(191.055.049,29)
Imobilizado	51.523.160.764,66	65.064.135.430,51	150.893.716.776,42	267.481.012.971,59
Bens Móveis e Imóveis	48.600.318.258,84	58.792.958.671,65	152.533.930.361,16	259.927.207.291,65
Títulos, Valores e Intangíveis	3.466.428.564,91	10.719.481.610,38	36.786.884,68	14.222.697.059,97
(-) Depreciação, Amort. e Exaustão Acumulados	(543.586.059,09)	(4.448.304.851,52)	(1.677.000.469,42)	(6.668.891.380,03)
Diferido	2.011.009.895,99	856.565.457,51	76.560.318,98	2.944.135.672,48
Despesas Diferidas	2.023.469.085,07	936.142.962,93	342.874.209,82	3.302.486.257,82
(-) Amortização Acumulada	(12.459.189,08)	(79.577.505,42)	(266.313.890,84)	(358.350.585,34)
ATIVO REAL	144.237.658.104,42	368.887.398.499,70	1.424.234.773.856,01	1.937.359.830.460,13
ATIVO COMPENSADO	44.747.959.893,05	245.525.727.650,96	936.849.227.009,28	1.227.122.914.553,29
TOTAL	188.985.617.997,47	614.413.126.150,66	2.361.084.000.865,29	3.164.482.745.013,42

FONTE: SIAFI - STN/CONT/GEINC e COREM

Continua (1/2)

Observação: A consolidação ora divulgada representa as contas de 26 Estados da Federação, do Distrito Federal e de 84,8% dos Municípios.

ANEXO C

(continuação)

Balanco Patrimonial Consolidado do Setor Público de 2003 – Passivo (parte I)

GOVERNO FEDERAL
 CONSOLIDAÇÃO DAS CONTAS PÚBLICAS
 BALANÇO PATRIMONIAL
 ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
 EXERCÍCIO DE 2003

	R\$			
PASSIVO	MUNICÍPIOS	ESTADOS	UNIÃO	CONSOLIDADO
PASSIVO FINANCEIRO	15.203.241.150,12	39.790.617.402,66	41.673.268.985,54	96.667.127.538,32
DEPÓSITOS	2.394.369.644,04	7.417.852.865,76	6.049.443.182,56	15.861.665.692,36
Consignações	1.163.849.282,50	1.975.811.499,51	283.099.233,40	3.422.760.015,41
Recursos do Tesouro Nacional			320.005.739,72	320.005.739,72
Depósitos de Diversas Origens	1.230.520.361,54	5.442.041.366,25	5.355.265.895,88	12.027.827.623,67
Depósitos Compulsórios			91.072.313,56	91.072.313,56
OBRIGAÇÕES EM CIRCULAÇÃO	12.808.871.506,08	32.372.764.536,90	35.622.768.125,62	80.804.404.168,60
Restos a Pagar Processados	8.253.253.553,57	15.273.205.605,93	9.740.328.613,72	33.266.787.773,22
Fornecedores - Do Exercício	4.415.767.898,54	4.544.527.845,87	2.950.751.373,80	11.911.047.118,21
Fornecedores - De Exercícios Anteriores	1.365.147.997,69	1.831.788.666,03	568.817.881,88	3.765.754.545,60
Convênios a Pagar	30.416.371,60	65.099.415,54	2.243.203.872,22	2.338.719.659,36
Contrato de Programa de Repasse a Pagar			610.687.535,42	610.687.535,42
Obrigações Vinculadas a Projetos Especiais			10.389.887,25	10.389.887,25
Precatórios de OCK a Pagar			34.295.782,04	34.295.782,04
Pessoal a Pagar - Do Exercício	626.280.947,96	3.905.488.349,05	699.299.853,98	5.231.069.150,99
Pessoal a Pagar - De Exercício Anteriores	71.411.598,73	1.081.579.187,77	9.980.386,27	1.162.971.172,77
Precatórios	55.761.540,89	1.154.690.075,88	281.597.068,03	1.492.048.684,80
Encargos Sociais a Recolher	460.859.506,11	77.898.397,50	5.070.598,63	543.828.502,24
Provisões Diversas	61.444.981,89	6.413.159,38	132.459.723,23	200.317.864,50
Obrigações Tributárias	52.956.684,22	29.630.546,99	5.603.149,52	88.190.380,73
Benefícios Diversos a Pagar			1.375.578.596,09	1.375.578.596,09
Débitos Diversos a Pagar	1.113.206.025,94	2.576.089.961,92	808.084.764,52	4.497.380.752,38
Termos de Parceria a Pagar			4.508.140,84	4.508.140,84
Restos a Pagar Não Processados	3.529.207.128,79	7.536.089.722,68	23.758.944.155,55	34.824.241.007,02
A Liquidar	3.529.207.128,79	7.536.089.722,68	23.758.944.155,55	34.824.241.007,02
Credores Diversos	1.026.410.823,72	9.563.469.208,29	1.432.397.238,92	12.022.277.270,93
Adiantamentos Recebidos	4.827.322,39	257.776.380,07	798.079,05	263.401.781,51
Outras Obrigações a Pagar	1.021.583.501,33	9.305.692.828,22	1.431.599.159,87	11.758.875.489,42
Valores em Trânsito Exigíveis			7.816.050,29	7.816.050,29
Recursos Especiais a Liberar p/ Transferência			332.523.188,60	332.523.188,60
Recursos a Liberar p/Vinculação de Pagamento			177.131.699,59	177.131.699,59
Recursos Vinculados - Entidades TCT			12.099.076,44	12.099.076,44
Receitas Realizáveis no Exercício Seguinte			39.281.654,32	39.281.654,32
Receitas Pendentes de Realização			122.246.448,19	122.246.448,19
VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO			439.890,96	439.890,96
Restituições e Compensações			392.158,70	392.158,70
Outros Valores Pendentes			47.732,26	47.732,26
PASSIVO FINANCEIRO A LONGO PRAZO			617.786,40	617.786,40
Depósitos Exigíveis a Longo Prazo			617.786,40	617.786,40

Observação: A consolidação ora divulgada representa as contas de 26 Estados da Federação, do Distrito Federal e de 84,8% dos Municípios.

ANEXO C
(continuação)

Balanco Patrimonial Consolidado do Setor Público de 2003 – Passivo (parte II)

PASSIVO NÃO FINANCEIRO	66.965.987.635,39	411.342.461.555,30	1.347.620.288.244,58	1.825.928.737.435,27
OBRIGAÇÕES EM CIRCULAÇÃO	4.294.404.439,83	28.089.988.106,67	361.312.410.006,41	393.696.802.552,91
Diferido	21.095.384,89	148.632.438,56	459.129.626,67	628.857.450,12
Provisões	171.564.276,33	3.858.027.148,45	605.330.113,13	4.634.921.537,91
Operações de Crédito - Internas	1.870.681.285,15	12.404.774.926,55	324.603.862.528,11	338.879.318.739,81
Operações de Crédito - Externas	11.852.298,89	223.193.809,93	31.581.834.606,86	31.816.880.715,68
Adiantamentos Diversos Recebidos	83.529.921,51	53.910.204,17	62.192.689,08	199.632.814,76
Outros Débitos a Pagar	1.711.540.410,27	1.781.195.614,49	356.948.461,18	3.849.684.485,94
Precatórios a Pagar (Anteriores a 05/05/2000)			1.278.259.898,94	1.278.259.898,94
Precatórios a Pagar (A Partir de 05/05/2000)	424.140.862,79	9.620.253.964,52	2.364.852.082,44	12.409.246.909,75
VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO	322.111.819,00	212.905.949,67		535.017.768,67
Outros Valores Pendentes	322.111.819,00	212.905.949,67		535.017.768,67
EXIGÍVEL A LONGO PRAZO	61.734.237.632,92	386.672.911.458,19	986.252.000.360,25	1.434.659.149.451,36
Depósitos Exigíveis a Longo Prazo	311.728.181,24	28.135.493,72	16.166.931.233,41	16.506.794.908,37
Obrigações Exigíveis a Longo Prazo	61.422.509.451,68	386.644.775.964,47	970.085.069.126,84	1.418.152.354.542,99
Operações de Crédito - Internas	39.945.688.886,85	272.846.612.623,35	693.410.129.020,50	1.006.202.430.530,70
Operações de Crédito - Externas	2.613.013.617,62	17.819.582.979,18	192.331.072.756,19	212.763.669.352,99
Obrigações Legais e Tributárias	7.842.144.333,80	6.119.524.679,52	4.703.483.222,47	18.665.152.235,79
Obrigações a Pagar	7.468.621.522,64	23.494.948.970,85	627.411.003,55	31.590.981.497,04
Efeitos Inflacionários s/Operações Especiais			82.666.442,03	82.666.442,03
Outras Exigibilidades	3.553.041.090,77	66.364.106.711,57	78.930.306.682,10	148.847.454.484,44
RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS	615.233.743,64	(3.633.343.959,23)	55.877.877,92	(2.962.232.337,67)
PASSIVO REAL	82.169.228.785,51	451.133.078.957,96	1.389.293.557.230,12	1.922.595.864.973,59
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	62.068.429.318,91	(82.245.680.458,26)	34.941.216.625,89	14.763.965.486,54
Patrimônio/Capital	32.115.159.577,92	(68.328.511.437,47)	(271.304.513.578,67)	(307.517.865.438,22)
Reservas	2.714.888.340,38	15.764.049.857,34	6.867.379.147,61	25.346.317.345,33
Resultado Acumulado	27.238.381.400,61	(29.681.218.878,13)	299.378.351.056,95	296.935.513.579,43
PASSIVO COMPENSADO	44.747.959.893,05	245.525.727.650,96	936.849.227.009,28	1.227.122.914.553,29
TOTAL	188.985.617.997,47	614.413.126.150,66	2.361.084.000.865,29	3.164.482.745.013,42

FONTE: SIAFI - STN/CONT/GEINC e COREM

(2/2)

Observação: A consolidação ora divulgada representa as contas de 26 Estados da Federação, do Distrito Federal e de 84,8% dos Municípios.

APÊNDICES

APÊNDICE A

Sugestões e Cuidados para o processo de Consolidação de Balanços do Setor Público

CONSOLIDAÇÃO DOS BALANÇOS DOS ESTADOS AO BALANÇO GERAL DA UNIÃO		CONSOLIDAÇÃO DE BALANÇOS DE ÓRGÃOS E ENTIDADES DA ADM. DIRETA E INDIRETA NO ÂMBITO DA UNIÃO
AUTORES PESQUISADOS	CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DO RJ	TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
COSTA NETO: - Estabelecimento de uma data padrão - Uniformidade de critérios contábeis - Não consolidação de órgãos em extinção - Equivalência patrimonial para participações acionárias	- Base comum de tempo e moeda; - Uniformidade de critérios para avaliação de ativos e passivos; - Utilização de regimes contábeis idênticos para reconhecimento de receitas e despesas;	Exclusão de transações entre unidades gestoras, representadas por contas de resultado, tais como: - receitas e despesas de vendas de bens e de serviços; - receitas e despesas de contribuições de servidores ao regime próprio de previdência; - variações ativas e variações passivas decorrentes de transferências extra-orçamentárias de bens e valores;
FIGUEIREDO E ARAÚJO: - Eliminação de operações intergovernamentais - Adaptação dos balanços da Lei nº 6.404/76 aos da Lei nº 4.320/64	- Padronização do plano de contas; - Definição do formato de apresentação dos balanços; - Apresentação de notas explicativas.	Exclusão de transações entre unidades gestoras, representadas por contas de ativo e de passivo, tais como: - direitos e obrigações decorrentes das vendas de bens e serviços; - cotas, repasses e sub-repasses diferidos; - limite de saque e recursos a liberar; - recursos a receber e a liberar para pagamento de restos a pagar; - recursos da previdência social (ativos e passivos); - participações societárias em empresas dependentes; - obrigações tributárias.
MACHADO JÚNIOR: - Eliminação de transferências intergovernamentais	- Identificação das entidades envolvidas no processo de consolidação; - Estabelecimento de procedimentos específicos;	Apresentação de notas explicativas.

APÊNDICE B

Resultados da Comparação do Balanço Financeiro dos Estados Brasileiros com o Padrão da Lei 4.320/64 e com o Padrão da STN

Balanço Financeiro (Lei nº 4.320/64)	SP	RJ	MG	RS	PR	BA	SC	PE	CE	DF	PA	MS	PB	SE	RR
Receita Orçamentária	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Receita Extra-orçamentária	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Saldo do Período Anterior	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Despesa Orçamentária (por função)	x	x	x	x	x	x	x	x	x		x	x	x	x	x
Despesa Extra-orçamentária	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Saldo para o Período Seguinte	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Total de ocorrências	6	6	6	6	6	6	6	6	6	5	6	6	6	6	6

Observação: Os balanços do Pará e Mato Grosso do Sul apresentam grupos não exigidos pela Lei nº 4.320/64 (interferências ativas e passivas), por isso estão sendo considerados fora do padrão da Lei nº 4.320/64, mesmo com pontuação máxima. O do Distrito Federal também está fora do padrão da Lei nº 4.320/64, pois não apresenta a despesa por função. Conseqüentemente esses três entes públicos apresentam padrões próprios desconhecidos.

Balanço Financeiro (STN)	SP	RJ	MG	RS	PR	BA	SC	PE	CE	DF	PA	MS	PB	SE	RR
Receita Orçamentária	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	
Transferências Recebidas											x	x			
Ingressos Extra-orçamentários											x				
Disponibilidade do Período Anterior	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Despesa Orçamentária (por natureza)										x					
Transferências Concedidas											x	x			
Dispêndios Extra-orçamentários											x				
Disponibilidade para o Período Seguinte	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Total de ocorrências	3	3	3	3	3	3	3	3	3	4	7	5	3	3	3

APÊNDICE C

Resultados da Comparação da Demonstração das Variações Patrimoniais dos Estados Brasileiros com o Padrão da Lei 4.320/64 e com o Padrão da STN

Demonstração das Variações Patrimoniais (Lei nº 4.320/64)	SP	RJ	MG	RS	PR	BA	SC	PE	CE	DF	PA	MS	PB	SE	RR
Receita Orçamentária	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Mutações Patrimoniais Ativas	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Independentes da Execução Orçamentária	x			x	x	x	x	x	x				x	x	x
Despesa Orçamentária	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Mutações Patrimoniais Passivas	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Independentes da Execução Orçamentária	x			x	x	x	x	x	x				x	x	x
Resultado Patrimonial	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Total de ocorrências	7	5	5	7	7	7	7	7	7	5	5	5	7	7	7

Observação: Apenas os demonstrativos dos Estados de São Paulo, Rio Grande do Sul, Pernambuco, Ceará, Paraíba e Sergipe estão sendo considerados compatíveis com o padrão da Lei nº 4.320/64. Os demais Estados com pontuação máxima apresentam grupos de contas estranhos à Lei nº 4.320/64, na sua Demonstração das Variações Patrimoniais.

Demonstração das Variações Patrimoniais (STN)	SP	RJ	MG	RS	PR	BA	SC	PE	CE	DF	PA	MS	PB	SE	RR
Receita Orçamentária	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Interferências Ativas Orçamentárias		x	x			x	x				x	x			x
Mutações Ativas	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Receita Extra-Orçamentária		x	x							x	x	x			x
Interferências Ativas Extra-orçamentárias		x	x								x	x			x
Acréscimos Patrimoniais			x							x	x	x			
Despesa Orçamentária	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Interferências Passivas Orçamentárias		x	x			x	x				x	x			x
Mutações Passivas	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Despesa Extra-Orçamentária		x	x							x	x	x			x
Interferências Passivas Extra-orçamentárias		x	x								x	x			x
Decréscimos Patrimoniais			x							x	x	x			
Resultado Patrimonial	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Total de ocorrências	5	11	13	5	5	7	7	5	5	5	13	13	5	5	11

Observação: Os demonstrativos dos Estados de Minas Gerais, Pará e Mato Grosso do Sul estão no padrão da STN. Os dos Estados do Rio de Janeiro, Paraná, Bahia, Santa Catarina e Roraima apresentam grupos estranhos ao padrão da Lei nº 4.320/64 e da STN, ou seja, usam padrão desconhecido. O Distrito Federal apresenta uma demonstração que se aproxima do padrão da STN, porém não usa o mesmo padrão.

APÊNDICE D

Resultados da Comparação do Balanço Orçamentário dos Estados Brasileiros com o Padrão da Lei 4.320/64 e com o Padrão da STN

Balanço Orçamentário (Lei nº 4.320/64)	SP	RJ	MG	RS	PR	BA	SC	PE	CE	DF	PA	MS	PB	SE	RR
Receitas Correntes	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Receitas de Capital	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Créditos Orçamentários e Suplementares	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Créditos Especiais	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Créditos Extraordinários	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Déficits / Superávits	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Total de ocorrências	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6

Balanço Orçamentário (STN)	SP	RJ	MG	RS	PR	BA	SC	PE	CE	DF	PA	MS	PB	SE	RR
Receitas Correntes	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Receitas de Capital	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Movimentação Financeira			x												
Despesa Corrente de Créditos Orçamentários e Suplementares										x	x				
Despesa de Capital de Créditos Orçamentários e Suplementares										x	x				
Despesa Corrente de Créditos Especiais										x	x				
Despesa de Capital de Créditos Especiais										x	x				
Despesa Corrente de Créditos Extraordinários										x	x				
Despesa de Capital de Créditos Extraordinários										x	x				
Movimentação Orçamentária															
Déficits / Superávits	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Total de ocorrências	3	3	3	3	3	3	3	3	3	9	9	3	3	3	3

Observação: Apesar dos balanços contemplarem todos os grupos da Lei nº 4320/64, os dos Estados do Rio de Janeiro e Paraná estão sendo considerados fora do padrão da Lei nº 4.320/64 por apresentarem outros grupos não exigidos. Apenas o Estado do Pará e o Distrito Federal apresentam balanço orçamentário compatível com o padrão da STN.