



Enfoque: Reflexão Contábil

ISSN: 1517-9087

eduem@uem.br

Universidade Estadual de Maringá
Brasil

Corrêa da Silva, Maurício; Monteiro Chacon, Márcia Josienne; Macêdo Pederneiras, Marcleide Maria;
de Gusmão Lopes, Jorge Expedito

UMA ANALISE DE RESULTADO PATRIMONIAL APURADO PELO SIAFI (GOVERNO FEDERAL)

Enfoque: Reflexão Contábil, vol. 25, núm. 2, mayo-agosto, 2006, pp. 65-73

Universidade Estadual de Maringá
Paraná, Brasil

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=307127127006>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais artigos
- Home da revista no Redalyc

redalyc.org

Sistema de Informação Científica
Rede de Revistas Científicas da América Latina, Caribe, Espanha e Portugal
Projeto acadêmico sem fins lucrativos desenvolvido no âmbito da iniciativa Acesso Aberto

UMA ANÁLISE DE RESULTADO PATRIMONIAL APURADO PELO SIAFI (GOVERNO FEDERAL)*

Maurício Corrêa da Silva¹

Márcia Josienne Monteiro Chacon²

Marcleide Maria Macêdo Pederneiras³

Jorge Expedito de Gusmão Lopes⁴

RESUMO

Este trabalho teve como objetivo analisar o resultado patrimonial de duas Unidades Gestoras (Unidade Orçamentária ou Administrativa que realiza atos de gestão orçamentária, financeira e/ou patrimonial) como instrumentos de avaliação do Gestor público. O estudo foi desenvolvido com base no método dedutivo, utilizando-se a pesquisa bibliográfica-documental com abordagem de um estudo de caso. Conclui que o Balanço Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais, não podem ser utilizados na avaliação do gestor público, pois não evidenciam elementos hábeis para avaliar o gestor por possuir contas patrimoniais que não são afetas a essas Unidades Gestoras. As contas contábeis de cada Unidade Gestora Executora devem ser aquelas em que os seus Ordenadores de Despesas possuem responsabilidades diretas sobre seus registros, tais como: contas do ativo não financeiros de estoques e imobilizados, contas de passivo financeiro de depósito de diversas origens e fornecedores, contas de receitas, despesas, custos, contas de resultados de consumo por requisição de bens de estoques, etc.

Palavras-chave: Resultado Patrimonial, Unidades Gestoras, SIAFI.

ABSTRAT

The goal of this paper was to analyze the patrimonial result of two Public Managing Units (Budgetary or Administrative Unit that accomplishes acts of budgetary, financial administration and/or

patrimonial) like evaluation instruments of the public Manager. The study was developed with base in the inductive method, using itself the bibliographical-documental research with approach of a study of case. It concludes that the Patrimonial Balancing and the Demonstration of the Patrimonial Variations cannot be used in the manager's public evaluation, because they do not evidence skilled elements to evaluate the manager own patrimonial accounts that are not subject to these Public Managing Units. The accounting accounts of each Public Managing Units should be those in which their Expenses Orderers own direct responsibilities about its records, such as: accounts of the not financial asset of stocks and fixed assets, accounts of financial liability of deposit of several origins and vendors, revenues accounts, expenses, costs, accounts of results of consumption for stocks goods requisition, etc.

Keywords: Patrimony Result, Public Managing Units, SIAFI.

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A lei que trata sobre as normas gerais de direito financeiro brasileiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal é a Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964. A referida lei trata das disposições gerais sobre receita e despesa pública, proposta orçamentária, exercício financeiro, execução orçamentária, dos controles interno e externo, da contabilidade orçamentária, financeira, industrial e patrimonial e dos balanços públicos.

A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio

*Artigo apresentado In: 4º CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE - FEA/USP, 2004, SÃO PAULO: anais do congresso. (<http://www.congressoeac.locaweb.com.br/principal.asp>), 2004.

(<http://www.congressoeac.locaweb.com.br/principal.asp>), 2004.

¹Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional das UNB/UFPB/UFPE/UFRN. Professor da Faculdade de Ciências Humanas ESUDA – Recife

²Mestra em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional das UNB/UFPB/UFPE/UFRN. Professora da Faculdade de Ciências Humanas ESUDA – Recife

³Mestra em Ciências Contábeis – Multiinstitucional UnB / UFPB / UFPE / UFRN. Professora da Universidade Federal de Campina Grande – Paraíba

⁴Professor Dr. da Universidade Federal de Pernambuco

de 2000 estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com ênfase no cumprimento das metas, nos controles de despesas com pessoal, seguridade social, destinação de recursos públicos para o setor privado, dos limites da dívida e do endividamento do setor público, da gestão patrimonial, da transparência da gestão fiscal, dos relatórios de execução orçamentária, gestão fiscal, prestação de contas, da escrituração e consolidação das contas públicas e estabelece normas sobre a contabilidade pública brasileira sem alterar a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

As contas públicas são evidenciadas pelos sistemas de informações contábeis, estruturados com base na Lei nº 4.320/64, onde são apurados os Balanços: Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e de Demonstração das Variações Patrimoniais.

A contabilidade pública deve evidenciar a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens e valores pertencentes a entidade pública. A informação contábil deve servir de instrumento de avaliação do gestor. A contabilidade pública deve fornecer, através de suas contas, os elementos hábeis de avaliação de desempenho do gestor.

A contabilidade pública brasileira possui um sistema computacional, denominado de Sistema de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), com versão para estados e municípios (SIAFEM), que registra, controla e contabiliza toda a execução orçamentária, financeira e patrimonial, em tempo real (Secretaria do Tesouro Nacional – Manual do SIAFI).

No âmbito federal, o SIAFI elabora os demonstrativos para cada Unidade Gestora Executora, para os Órgãos, Secretarias, para os Três Poderes e para a União.

1.1 Objetivos do estudo

Este trabalho tem como objetivo analisar o resultado patrimonial de duas Unidades Gestoras (Unidade Orçamentária ou Administrativa que realiza atos de gestão orçamentária, financeira e/ou patrimonial) como instrumentos de avaliação do Gestor público.

1.2 Proceder metodológico

O estudo foi desenvolvido com base no método dedutivo, utilizando-se a pesquisa bibliográfica-documental com abordagem de um estudo de caso.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONCEITO DE ENTIDADE E ÓRGÃO

A administração pública brasileira é constituída de órgãos instituídos para a consecução dos objetivos do Governo. O Governo e a Administração atuam por intermédio de suas entidades, de seus órgãos e de seus agentes. Meirelles (1991, p. 57, 58, 59) conceituou:

Entidade é pessoa jurídica, pública ou privada; órgão é elemento despersonalizado incumbido da realização das atividades da entidade a que pertence, através de seus agentes. Na organização política e administrativa brasileira as entidades se classificam em estatais, autárquicas e paraestatais.

Órgãos públicos são centros de competência instituídos para o desempenho de funções estatais, através de seus agentes, cuja atuação é imputada à pessoa jurídica a que pertencem. São unidades de ação com atribuições específicas na organização estatal. Cada órgão, como centro de competência governamental ou administrativa, tem necessariamente funções, cargos e agentes, mas é distinto desses elementos, que podem ser modificados, substituídos ou retirados sem supressão da unidade orgânica. Isto explica porque a alteração de funções, ou vacância dos cargos, ou a mudança de seus titulares não acarreta a extinção do órgão.

2.2 SISTEMA DE CONTABILIDADE PÚBLICA

A legislação brasileira estabelece normas para a União, Estados, Municípios e o Distrito Federal elaborarem os seus orçamentos e balanços. O sistema de contabilidade pública com base na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece nos arts. 1º e 85 o seguinte:

Artigo 1º - Esta lei estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e

controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, de acordo com o disposto no artigo 5º, inciso XV, letra b, da Constituição Federal.

Artigo 85 - Os serviços de contabilidade são 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.

Na área federal, temos o Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, que estabelece, em seus arts. 130 e 136, o seguinte:

Artigo 130 - A contabilidade da União será realizada através das funções de orientação, controle e registro das atividades de administração financeira e patrimonial, compreendendo todos os atos e fatos relativos à gestão orçamentário-financeira e da guarda ou administração de bens da União ou a ela confiados.

Artigo 136 - A contabilidade deverá evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada à conta dos mesmos créditos, as dotações disponíveis e os recursos financeiros programados.

Os arts. 104 e 105 da Lei nº 4.320/64 estabelecem que a Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício e o Balanço Patrimonial demonstrará o ativo financeiro, o ativo permanente, o passivo financeiro, o passivo permanente, o saldo patrimonial e as contas de compensação.

Conforme Grateron (1999), os sistemas tradicionais de contabilidade, utilizados para medir e avaliar a gestão pública, não dão suporte necessário para atingir uma eficiente, econômica e eficaz administração dos recursos públicos.

Iudícibus (2000) ao analisar a teoria do fundo recomenda que seria altamente louvável que nossas instituições não lucrativas e as entidades governamentais estudassem tal modelo, visto que

nosso modelo de Contabilidade Pública é altamente complexo e, conseqüentemente, moroso.

Slomski (2001) declara que as entidades públicas produziram um sistema de contabilidade altamente sofisticado: o sistema orçamentário, que demonstra as origens de recursos e suas aplicações; o sistema financeiro, que evidencia o fluxo de caixa; o sistema patrimonial, que apresenta a composição patrimonial e o sistema de compensação, que evidencia presunções de direitos e obrigações.

Para Mota (2002), a demonstração das variações patrimoniais funciona como a demonstração do resultado do exercício (DRE), exigida pela Lei nº 6.404/76, sendo que todas as contas de resultado, ao final do exercício, são contrapostas a fim de se apurar o resultado.

Bezerra Filho (2004) relata que o sistema patrimonial registra os fatos não-financeiros, controlando, pois, a movimentação das contas do ativo permanente e do passivo permanente, evidenciando também o resultado patrimonial (diferença entre as variações patrimoniais ativas e as variações patrimoniais passivas) e o saldo patrimonial.

2.3 SIAFI

O Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), tendo como responsável pela sua manutenção, desenvolvimento e gerenciamento a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) do Ministério da Fazenda (Instrução Normativa nº 03, de 23 de maio de 2001, da Secretaria do Tesouro Nacional), tem como objetivos:

- Prover de mecanismos adequados ao registro e controle diário da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, os Órgãos Central, Setorial, Seccional e Regional do Sistema de Controle Interno e órgãos executores;
- Fornecer meios para agilizar a programação financeira, com vistas a otimizar a utilização dos recursos do Tesouro Nacional;
- Permitir que a contabilidade pública seja fonte segura e tempestiva de informações gerenciais destinada a todos os níveis da administração pública federal;

- Integrar e compatibilizar as informações disponíveis nos diversos Órgãos e Entidades participantes do sistema;
- Permitir aos segmentos da sociedade obterem a necessária transparência dos gastos públicos;
- Permitir a programação e o acompanhamento físico-financeiro do orçamento, em nível analítico;
- Permitir o registro contábil dos balancetes dos Estados, Municípios e de suas entidades supervisionadas; e
- Permitir o controle da dívida interna e externa, do Governo Federal, bem assim a das transferências negociadas.

O SIAFI é utilizado por todos os órgãos da administração direta (Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário) e por grande parte da administração indireta, em nível do Governo Federal. São cerca de 5.000 Unidades Gestoras Executoras para o exercício de suas funções diárias. O sistema evidencia consultas em tempo real de registros contábeis. A esse respeito, Lima e Castro (2000, p. 83), comentam:

O SIAFI permite aos Órgãos que sejam feitas consultas nas modalidades Analítica ou Sintética.

Consulta analítica (ou em tempo real): é a consulta on-line, via terminal de vídeo, que apresenta informações atualizadas até o instante em que foi solicitada, pois utiliza os próprios arquivos onde são atualizados os movimentos diários do Sistema.

Consulta sintética: é a consulta on-line, via terminal de vídeo, que utiliza arquivos sintéticos gerados por processo batch, apresentando, portanto, informações atualizadas até um dia útil anterior à data da consulta.

O SIAFI é estruturado em Unidades Gestoras (UG), que representam entes da administração pública que gerem recursos públicos. Várias Unidades Gestoras representam um Órgão, por exemplo, um Ministério e vários Órgãos representam um poder. Os vários órgãos dos Poderes Executivos, Legislativo e Judiciário representam a União. Desse modo, cada Unidade Gestora, de acordo com o Plano de Contas da Administração Pública Federal, terá os seus

registros evidenciados em contas contábeis e contas correntes com demonstrativos em Balancetes, Razões da Conta, Balanços e Diários.

O Manual do SIAFI (código 01.04.00) conceitua:

UNIDADE GESTORA (UG) – Unidade Orçamentária ou Administrativa que realiza atos de gestão orçamentária, financeira e/ou patrimonial, cujo titular, em consequência, está sujeito a tomada de contas anual na conformidade dos disposto nos artigos 81 e 82 do Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.

ÓRGÃO – Denominação dada aos Ministérios, Ministério Público, Entidades Supervisionadas, Tribunais do Poder Judiciário, Casas do Poder Legislativo e as Secretarias da Presidência da República.

ÓRGÃO CENTRAL – Unidade que responde pela normatização e coordenação da ação dos outros Órgãos que compõem um sistema.

Os acessos para utilizar o SIAFI são feitos mediante solicitações por escrito aos Órgãos de manutenção e controle dos referidos sistemas, pelos responsáveis titulares das Unidades Gestoras para os servidores de suas entidades. O acesso é restrito, onde se utiliza senhas e controle de usuários com termos de responsabilidade.

O SIAFI tornou um sistema de processamento contábil muito eficiente e está em constantes atualizações. Em 1996, por meio de um reprojeto, as transações (comandos de operacionalização do sistema) passaram por uma remodelagem que tornou mais fácil sua utilização. Sobre esse assunto, comenta Ribeiro Filho (1997, p. 11):

O SIAFI poderá se tornar, rapidamente, em um sistema utilizado por todas as entidades da administração pública a nível dos poderes da União, Estados e Municípios. A experiência de operacionalizar um sistema de processamento eletrônico de dados em um país de dimensões continentais como o Brasil, com as operações de execução orçamentária sendo registradas on-line e em tempo real, com visíveis benefícios no exercício das funções de controle das finanças públicas, é um capítulo muito importante e especial na história recente da administração pública brasileira. Nos últimos 11 anos operou-se uma alteração

substancial dos paradigmas estruturadores do controle nas entidades da administração pública. De uma perspectiva apenas remota de controle, consolidou-se uma possibilidade gerencial do controle.

Mello (1998, p. 2) escreveu:

O SIAFI permite flexibilidade, precisão, confiabilidade e habilidade no fornecimento de informações financeiras governamentais e, embora possua características que atendam ao paradigma, ele ainda é uma ferramenta da burocracia, pois se concentra no controle de meios e procedimentos, não fornecendo informações gerenciais satisfatórias para tomada de decisão, nem controle dos resultados dos gestores públicos. Portanto, ele ainda não atende plenamente as necessidades de informações financeiras governamentais requeridas pelo novo paradigma.

Os registros contábeis no SIAFI são realizados através de eventos, que representam códigos em seqüência numérica para os lançamentos contábeis. Lima e Castro (2000) esclarecem que o fundamento lógico do SIAFI é o evento. O evento possibilita que a atuação dos servidores que operam a contabilidade pública seja normatizada e padronizada e que mediante uma tabela de eventos são padronizados todos os atos e fatos financeiro-orçamentários e administrativos.

Para Castro e Gomes (2001), o SIAFI foi criado visto que o Governo Federal convivia até 1986 com diversos problemas de natureza administrativa na gestão de recursos, tais como defasagem na escrituração contábil, incompatibilidade dos dados utilizados, trabalhos realizados de forma rudimentar, existência de milhares de contas bancárias e despreparo de pessoal.

3 ESTUDO DE CASO

Análise de resultado patrimonial de duas Unidades Gestoras:

Unidade Gestora 1	
Superávit patrimonial	R\$ 10.041.162,61
Unidade Gestora 2	
Déficit patrimonial	R\$ 162.624.060,13

Ao analisar o Balanço Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais de duas Unidades Gestoras Executoras (em anexo), os resultados patrimoniais de **superávit** de R\$ 10.041.162,61 (UG 1) e **déficit** de R\$ 162.624.060,13 (UG 2), apurados pelo SIAFI, representam o quê? Satisfação com a entidade 1 e insatisfação com a outra entidade? O superávit da UG 1 representa boa administração? O déficit da UG 2 representa péssima administração? Podemos conceituar os seus Ordenadores de Despesas pelo resultado patrimonial?

O resultado patrimonial da entidade pública é evidenciado através do confronto entre as variações ativas e as variações passivas ocorridas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, onde o **superávit** representa um aumento patrimonial (receita orçamentária, aquisição de bens, aquisição de valores, amortização da dívida fundada, concessão de empréstimos, nascimento de semoventes, incorporação de bens e valores, reavaliação de bens e valores, atualização monetárias de créditos, cancelamento de dívidas em geral, etc, maior que a despesa orçamentária, alienação de bens, alienação de valores, recebimento de créditos, realização de operações de créditos, morte de semoventes, desincorporação de bens, desincorporação de valores, cancelamento de créditos, atualização monetárias de dívidas, etc); o **déficit**, uma diminuição patrimonial (receita orçamentária, aquisição de bens, etc, menor que a despesa orçamentária, alienação de bens, etc).

O grau de satisfação e a boa administração não podem ser medidos somente pelo resultado patrimonial, pois nos componentes patrimoniais são registradas contas não administradas pela Unidade Gestora (por exemplo, as atualizações monetárias dos bens imóveis da União da Unidade Gestora Executora 1 e o acerto contábil de valores registrados indevidamente na conta 62321.01.00 - VALORIZAÇÃO DE BENS IMÓVEIS da Unidade Gestora 2).

O superávit foi resultante de atualizações monetárias dos bens imóveis da União. As atualizações são decorrentes de diploma legal, o gestor não influenciou, não administrou esses dados. Muitas vezes, se não a maioria, várias Unidades Gestoras Executoras que receberam somente sub-repasse (movimentação interna de recursos financeiros) para pagarem suas despesas

obrigatórias apresentaram déficit no resultado patrimonial, mas tiveram suas gestões no tocante a atividade-fim da instituição, excelentes gestões, visto terem participado em atividades em benefícios da sociedade, realizando cursos e treinamentos em prol da sociedade, enfim, tiveram uma excelente gestão e a Contabilidade não evidenciou. As atualizações monetárias devem ser contabilizadas em nome de quem têm responsabilidade sobre as mesmas.

O déficit foi provocado por um registro indevido na conta de aumento patrimonial e a regularização foi feita por um lançamento de acerto com a compensação de valores, provocando a evidenciação de uma situação puramente contábil. A Unidade Gestora Executora 2 não teve déficit, considerando a exclusão desse lançamento.

Estes demonstrativos não refletem corretamente a eficiência (a relação existente entre os bens e serviços consumidos e produzidos com o mínimo possível de recursos, mantendo a qualidade e quantidade desejada), eficácia (o grau de cumprimento dos objetivos e metas fixadas nos programas de ação) e efetividade (a comparação dos resultados alcançados e os ideais) da gestão no ano de análise.

Desse modo, os demonstrativos contábeis podem apresentar equívocos para avaliar um gestor público, analisando o resultado patrimonial.

O problema apresentado e exemplificado no anexo do presente estudo é que o SIAFI elabora os demonstrativos por Unidade Gestora Executora, cerca de 5.000, e a sua consolidação representará a União, mas são feitos registros contábeis para o gestor executor da Unidade que o mesmo não tem responsabilidades sobre as mesmas.

Em termos de análises dos balanços consolidados, por exemplo, do Poder Executivo para o Presidente da República prestar contas de maneira sintética cumpre o objetivo, mas na análise de determinado gestor, não cumpre, conforme resultado patrimonial apresentado.

As contas contábeis dos gestores públicos devem evidenciar informações que garantem decisões e que se possa ter condições de avaliar o desempenho dos gestores.

O SIAFI elabora o balanço para cada Unidade Gestora e várias contas contábeis não são de responsabilidade do Ordenador de Despesas,

ele não possui influência sobre a mesma e os demonstrativos não estão servindo para avaliar sua gestão, desse modo, a avaliação do desempenho do Órgão também estará comprometida.

Um fato financeiro registrado no SIAFI que reflete uma análise equivocada é a movimentação financeira entre Unidades Gestoras Executoras. Ao ser feita a transferência financeira entre Unidades Gestoras, o SIAFI registra na Unidade cedente uma conta de resultado diminutiva (512130100 – SUB-REPASSE CONCEDIDO) e na Unidade recebedora uma conta de resultado aumentativa (612130100 – SUB-REPASSE RECEBIDO). Os registros são feitos cumulativamente entre as UG a ao analisar a conta do Órgão, o valor acumulado não representa o montante real dessa movimentação financeira. O desempenho financeiro do Órgão não é real.

A revisão das contas do Plano de Contas da Administração Federal deve passar por uma análise completa do mesmo com a finalidade de ficar registrada na UG somente as contas de responsabilidades do Ordenador de Despesas e nas contas que devam representar os balanços somente para os órgãos. As Unidades Gestoras Executoras deveriam ter apenas balancetes, razão da conta e o diário.

Os títulos das contas contábeis, ao nível de escrituração, devem ser mais claros e objetivos, visto que por economia de meios, somente essas contas devem ser impressas nos relatórios.

O SIAFI, através de eventos automatizados ou não, procederia sem dificuldades os registros aqui mencionados.

As contas contábeis para os Ordenadores de Despesas devem ser aqueles em que os mesmos possuem responsabilidades, que possuem informações úteis e influenciam diretamente sobre as mesmas, tais como: contas do ativo não financeiros de estoques e imobilizados, contas de passivo financeiro de depósito de diversas origens e fornecedores, contas de receitas, despesas, custos, contas de resultados de consumo por requisição de bens de estoques, contas de acréscimos e decréscimos patrimoniais de incorporação e baixa de bens realizados diretamente na Unidade Gestora Executora.

As contas contábeis dos Ordenadores de Despesas devem ter representação e servir de análise de sua gestão, visto que os demonstrativos contábeis elaborados pelo SIAFI são utilizados nas

tomadas e prestações de contas junto ao Tribunal de Contas da União. Ao ser feito uma análise das contas do ativo permanente (imobilizado), podemos perfeitamente, mesmo a valores históricos, identificar os valores dos bens que estão sob a responsabilidade daquele gestor. O somatório dessas contas das diversas Unidades Gestoras Executoras representam perfeitamente o Órgão. As contas dos Órgãos e Secretarias dos Três Poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário) representarão a União. No imobilizado não existe acúmulo indevido de valores. Por exemplo, ao analisar o valor da conta 142121400 – ARMAMENTOS, de todas as Unidades Gestoras Executoras do SIAFI, os registros representarão, mesmo a valores históricos, a realidade dos valores pertinentes ao conjunto de armas que constituem objetos de defesa ou preparativos de guerra.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS E CONCLUSÃO

O presente estudo tratou das normas legais para a elaboração dos demonstrativos contábeis públicos, e em especial, o Balanço Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais.

Foi realizada uma revisão na literatura sobre entidade, órgão, sistema de contabilidade pública e sobre o sistema computacional de contabilidade do Governo Federal denominado de SIAFI.

Ressalta-se que diversos pesquisadores da doutrina contábil relatam sobre a complexidade e a morosidade da contabilidade pública brasileira e espera-se que o Congresso Nacional dê continuidade na revisão dos registros contábeis públicos, iniciados com o Projeto de Lei nº 135/96.

Conclui-se que o Balanço Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais, não podem ser utilizados na avaliação do gestor público, pois não evidenciam os elementos hábeis para avaliar o gestor por possuir contas patrimoniais que não são afetas a essas Unidades Gestoras. As contas contábeis de cada Unidade Gestora Executora devem ser aquelas em que os seus Ordenadores de Despesas possuem responsabilidades diretas sobre seus registros, tais como: contas do ativo não financeiros de estoques e imobilizados, contas de passivo financeiro de depósito de diversas origens e fornecedores, contas de receitas, despesas, custos, contas de resultados de consumo por requisição de bens de estoques, etc.

REFERÊNCIAS

BEZERRA FILHO, João Eudes. *Contabilidade pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e 300 questões*. Niterói: Impetus, 2004.

BRASIL. Constituição da República Federativa de 1988. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, nº 191-A, de 05 outubro de 1988.

_____. Lei complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 05 de maio de 2000.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 23 de março de 1964.

_____. Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 23 de dezembro de 1986.

_____. Ministério da Fazenda – Secretaria do Tesouro Nacional. Balanço Geral da União. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/cgu>> ou <www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/gestao_orcamentaria.asp>. Acesso em 11 dez. 2003.

_____. Ministério da Fazenda – Secretaria do Tesouro Nacional. Relatório Resumido de Execução Orçamentária. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/gestao_orcamentaria.asp>. Acesso em 11 dez. 2003.

_____. Ministério da Fazenda – Secretaria Federal de Controle Interno – Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001 - Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

_____. Ministério da Fazenda – Secretaria do Tesouro Nacional – Manual do SIAFI – Macrofunções: 01.04.00 – Glossário, 02.03.19 – Demonstrações contábeis, 02.12.05 – Roteiro para regularização de pendências referentes às demonstrações contábeis.

CASTRO, Róbison Gonçalves de; GOMES, Luciano de Souza. *Administração financeira e orçamentária*. 6. ed. Brasília: Vestcon, 2001.

CRUZ, Flávio da. *Auditoria governamental*. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. (Org). *Comentários à lei nº 4.320 e ao substitutivo do projeto de lei nº 135/96*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. *Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão o setor público. Caderno de Estudos da FIPECAFI nº 21*. São Paulo, maio/ago. 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, Diana Vaz de, CASTRO, Róbison Gonçalves de. *Contabilidade pública – integrando União, Estados e Municípios (SIAFI/SIAFEM)*. São Paulo: Atlas, 2000.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

MELLO, Paulo Madalon. *O SIAFI dentro de uma abordagem Neoschumpeterina – um estudo do sistema de administração financeira do Governo Federal*. III Prêmio STN de Monografia. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Brasília: ESAF, 1998.

MOTA, Francisco Glauber Lima. *Contabilidade aplicada à administração pública*. 6. ed. Brasília: Vestcon, 2001.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. *Contabilidade pública - uma abordagem da administração pública*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. *Controle gerencial para entidades da administração pública*. II Prêmio STN de Monografia. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Brasília: ESAF, 1997.

SLOMSKI, Valmor. *Manual de Contabilidade Pública – em enfoque na contabilidade municipal*. São Paulo: Atlas, 2001.

ANEXOS:

1 BALANÇO PATRIMONIAL – UG 1

ATIVO	
ATIVO	108.168.584,00
ATIVO FINANCEIRO	475.107,71
DISPONIVEL	43.165,08
DISPONIVEL EM MOEDA NACIONAL	43.165,08
CREDITOS EM CIRCULACAO	431.942,63
LIMITE DE SAQUE C/VINC.DE PAGAMENTO	150.000,00
RECURSOS A RECEBER PARA PAGAMENTO DE RP	281.942,63
ATIVO NAO FINANCEIRO	107.228.493,13
REALIZAVEL A CURTO PRAZO	241.105,25
BENS E VALORES EM CIRCULACAO	241.105,25
ESTOQUES	241.105,25
PERMANENTE	106.987.387,88
IMOBILIZADO	106.987.387,88
BENS MOVEIS E IMOVEIS	106.967.290,36
BENS INTANGIVEIS	20.097,52
ATIVO REAL	107.703.600,84
ATIVO COMPENSADO	464.983,16
COMPENSACOES ATIVAS DIVERSAS	464.983,16
RESPONSABILIDADES POR VALORES, TITULOS E BENS	8.000,01
DIREITOS E OBRIGACOES CONVENIADOS	449.756,11
DIREITOS E OBRIGACOES CONTRATUAIS	7.227,04
PASSIVO	
PASSIVO	108.168.584,00
PASSIVO FINANCEIRO	475.107,71
DEPOSITOS	193.165,08
DEPOSITOS DE DIVERSAS ORIGENS	193.165,08
OBRIGACOES EM CIRCULACAO	281.942,63
RESTOS A PAGAR PROCESSADOS	65.606,56
FORNECEDORES - DO EXERCICIO	65.606,56
RESTOS A PAGAR NAO PROCESSADOS	211.081,07
A LIQUIDAR	211.081,07
OUTRAS OBRIGACOES A PAGAR	5.255,00
PASSIVO REAL	475.107,71
PATRIMONIO LIQUIDO	107.228.493,13
PATRIMONIO/CAPITAL	97.187.330,52
RESULTADO DO PERIODO	10.041.162,61
SITUACAO PATRIMONIAL ATIVA	107.703.600,84
SITUACAO PATRIMONIAL PASSIVA	97.662.438,23
PASSIVO COMPENSADO	464.983,16
COMPENSACOES PASSIVAS DIVERSAS	464.983,16
VALORES, TITULOS E BENS SOB RESPONSABILIDADE	8.000,01
DIREITOS E OBRIGACOES CONVENIADOS	449.756,11
DIREITOS E OBRIGACOES CONTRATADAS	7.227,04

2.DEMONSTRAÇÃO DAS VARIACÕES PATRIMONIAIS – UG 1

VARIACOES ATIVAS	
VARIACOES ATIVAS	19.717.374,48
ORCAMENTARIAS	6.441.163,67
INTERFERENCIAS ATIVAS	6.029.640,89
TRANSFERENCIAS FINANCEIRAS RECEBIDAS	6.029.640,89
SUB-REPASSE RECEBIDO	6.029.640,89
MUTACOES ATIVAS	411.522,78
INCORPORACOES DE ATIVOS	411.522,78
AQUISICOES DE BENS	411.522,78
RESULTADO EXTRA-ORCAMENTARIO	13.276.210,81
INTERFERENCIAS ATIVAS	867.693,55
TRANSFERENCIAS DE BENS E VALORES RECEBIDOS	867.693,55
ACRESCIMOS PATRIMONIAIS	12.408.517,26
INCORPORACOES DE ATIVOS	591.340,13
INCORPORACAO DE BENS IMOVEIS	39.008,82
INCORPORACAO DE BENS MOVEIS	270.388,68
INCORPORACAO DE DIREITOS	281.942,63
AJUSTES DE BENS, VALORES E CREDITOS	11.812.751,23
REAVALIACOES DE BENS	11.812.751,23
DESINCORPORACAO DE PASSIVOS	4.425,90

VARIACOES PASSIVAS	
VARIACOES PASSIVAS	19.717.374,48
ORCAMENTARIAS	6.311.583,52
DESPESAS ORCAMENTARIAS	6.311.583,52
DESPESAS CORRENTES	5.855.851,52
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	4.754.502,90
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	1.101.348,62
DESPESAS DE CAPITAL	455.732,00
INVESTIMENTOS	455.732,00
RESULTADO EXTRA-ORCAMENTARIO	3.364.628,35
INTERFERENCIAS PASSIVAS	136.763,90
TRANSFERENCIAS DE BENS E VALORES CONCEDIDOS	136.763,90
DECRESCIMOS PATRIMONIAIS	3.227.864,45
DESINCORPORACOES DE ATIVOS	3.227.864,45
BAIXA DE BENS IMOVEIS	2.136.503,41
BAIXA DE BENS MOVEIS	1.086.935,14
BAIXA DE DIREITOS	4.425,90
RESULTADO PATRIMONIAL	10.041.162,61
SUPERAVIT	10.041.162,61

3 BALANÇO PATRIMONIAL – UG 2:

ATIVO	
ATIVO	75.963.128,76
ATIVO FINANCEIRO	437.952,75
DISPONIVEL	30.916,76
DISPONIVEL EM MOEDA NACIONAL	30.916,76
CREDITOS EM CIRCULACAO	407.035,99
LIMITE DE SAQUE C/VINC.DE PAGAMENTO	250.801,91
RECURSOS A RECEBER PARA PAGAMENTO DE RP	156.234,08
ATIVO NAO FINANCEIRO	75.513.453,25
REALIZAVEL A CURTO PRAZO	287.751,69
BENS E VALORES EM CIRCULACAO	287.751,69
ESTOQUES	287.751,69
PERMANENTE	75.225.701,56
IMOBILIZADO	75.225.701,56
BENS MOVEIS E IMOVEIS	75.195.127,71
BENS INTANGIVEIS	30.573,85
ATIVO REAL	75.951.406,00
ATIVO COMPENSADO	11.722,76
COMPENSACOES ATIVAS DIVERSAS	11.722,76
DIREITOS E OBRIGACOES CONTRATUAIS	3.241,18
OUTRAS COMPENSACOES	8.481,58

PASSIVO	
PASSIVO	75.963.128,76
PASSIVO FINANCEIRO	437.952,75
DEPOSITOS	281.718,67
DEPOSITOS DE DIVERSAS ORIGENS	281.718,67
OBRIGACOES EM CIRCULACAO	156.234,08
RESTOS A PAGAR PROCESSADOS	152.410,24
FORNECEDORES - DO EXERCICIO	152.410,24
RESTOS A PAGAR NAO PROCESSADOS	3.823,84
A LIQUIDAR	3.823,84
PASSIVO REAL	437.952,75
PATRIMONIO LIQUIDO	75.513.453,25
PATRIMONIO/CAPITAL	238.137.513,38
RESULTADO DO PERIODO	162.624.060,13
SITUACAO PATRIMONIAL ATIVA	75.951.406,00
SITUACAO PATRIMONIAL PASSIVA	238.575.466,13
PASSIVO COMPENSADO	11.722,76
COMPENSACOES PASSIVAS DIVERSAS	11.722,76
DIREITOS E OBRIGACOES CONTRATADAS	3.241,18
COMPENSACOES DIVERSAS	8.481,58

4.DEMONSTRAÇÃO DAS VARIACÕES PATRIMONIAIS – UG 2

VARIACOES ATIVAS	
VARIACOES ATIVAS	627.445.701,70
ORCAMENTARIAS	5.416.061,17
INTERFERENCIAS ATIVAS	4.818.576,96
TRANSFERENCIAS FINANCEIRAS RECEBIDAS	4.818.576,96
SUB-REPASSE RECEBIDO	4.818.576,96
MUTACOES ATIVAS	597.484,21
INCORPORACOES DE ATIVOS	597.484,21
AQUISICOES DE BENS	597.484,21
RESULTADO EXTRA-ORCAMENTARIO	459.405.580,40
INTERFERENCIAS ATIVAS	851.352,57
TRANSFERENCIAS DE BENS E VALORES RECEBIDOS	851.352,57
ACRESCIMOS PATRIMONIAIS	458.554.227,83
INCORPORACOES DE ATIVOS	646.003,14
INCORPORACAO DE BENS IMOVEIS	222.340,93
INCORPORACAO DE BENS MOVEIS	267.428,13
INCORPORACAO DE DIREITOS	156.234,08
AJUSTES DE BENS, VALORES E CREDITOS	457.908.224,69
REAVALIACOES DE BENS	457.908.224,69
RESULTADO PATRIMONIAL	162.624.060,13
DEFICIT	162.624.060,13
VARIACOES PASSIVAS	
VARIACOES PASSIVAS	627.445.701,70
ORCAMENTARIAS	4.974.811,04
DESPESAS ORCAMENTARIAS	4.974.811,04
DESPESAS CORRENTES	4.544.006,55
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	3.491.821,35
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	1.052.185,20
DESPESAS DE CAPITAL	430.804,49
INVESTIMENTOS	430.804,49
RESULTADO EXTRA-ORCAMENTARIO	622.470.890,66
INTERFERENCIAS PASSIVAS	121.889,63
TRANSFERENCIAS DE BENS E VALORES CONCEDIDOS	121.889,63
DECRESCIMOS PATRIMONIAIS	622.349.001,03
DESINCORPORACOES DE ATIVOS	622.349.001,03
BAIXA DE BENS IMOVEIS	621.100.641,52
BAIXA DE BENS MOVEIS	1.248.359,51

Fonte: SIAFI (UG omitidas por motivo de sigilo profissional).