



Universidade de Brasília (UnB)

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas

(FACE)

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)

Curso de Graduação em Ciências Contábeis

Yasmin Valeriano Carneiro

A CONSOLIDAÇÃO DAS CONTAS NACIONAIS NAS FEDERAÇÕES:
uma discussão sobre a adoção do BSPN brasileiro

Brasília - DF

2021

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Diêgo Madureira de Oliveira
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho
**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas**

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Alex Laquis Resende
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professor Doutor José Lúcio Tozetti Fernandes
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Noturno

Yasmin Valeriano Carneiro

A CONSOLIDAÇÃO DAS CONTAS NACIONAIS NAS FEDERAÇÕES:
uma discussão sobre a adoção do BSPN brasileiro

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Linha de Pesquisa: Impactos da Contabilidade na Sociedade

Área: Contabilidade Pública

Orientador: Prof. Dr. Lucas Oliveira Gomes Ferreira

Brasília - DF

2021

Carneiro, Yasmin Valeriano

A consolidação das contas nacionais nas federações: uma discussão sobre a adoção do BSPN brasileiro / Yasmin Valeriano Carneiro; orientador Dr. Lucas Oliveira Gomes Ferreira. -- Brasília, 2021.

50p.

Artigo (Graduação – Ciências Contábeis e Atuariais) – Universidade de Brasília, 2021.

1. Consolidação 2. Balanço do Setor Público Nacional 3. Federação
I. Ferreira, Lucas Oliveira Gomes, orient. II. Título.

Yasmin Valeriano Carneiro

A CONSOLIDAÇÃO DAS CONTAS NACIONAIS NAS FEDERAÇÕES:
uma discussão sobre a adoção do BSPN brasileiro

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, sob a orientação do Prof. Dr. Lucas Oliveira Gomes Ferreira.

Aprovado em 25 de outubro de 2021.

Prof. Dr. Lucas Oliveira Gomes Ferreira
Orientador

Prof. Dra. Ludmila de Melo Souza
Professora - Examinadora

Brasília - DF, Outubro de 2021.

Escrever é deixar uma marca. É impor ao papel em branco um sinal permanente, é capturar um instante em forma de palavra.

Margaret Atwood

AGRADECIMENTOS

À minha família, pelo cuidado e por nunca duvidar do meu potencial.

Aos meus amigos, pelo bom humor, pela companhia, pelo apoio emocional nos momentos ruins e por todo amor e carinho que recebo diariamente. Obrigada por serem meus maiores incentivadores.

À Universidade de Brasília, por ter me transformado não só profissionalmente, mas humanamente. Sempre serei grata pelas oportunidades e pelas pessoas incríveis que pude conhecer.

Aos professores do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, por compartilharem tantos conhecimentos e experiências. Muito do amor que tenho por esse curso é consequência do amor que demonstram pelo ensino.

Ao professor Lucas, meu orientador, por ser tão paciente e presente na elaboração deste artigo. Sou grata por sua dedicação à orientação, pela oportunidade de aprendizado, pelas correções e pelos conselhos.

RESUMO

A consolidação das contas nacionais no Brasil é publicada desde 2000 e atualmente é apresentada no formato intitulado de Balanço do Setor Público Nacional (BSPN). A legislação determina que sejam consolidadas as contas da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal, sob responsabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). O objetivo desta pesquisa é verificar se as demais federações também divulgam suas contas consolidadas com os entes federados, analisar o histórico brasileiro de consolidação e discutir a necessidade de adoção do BSPN no Brasil. Para isso, foi utilizada pesquisa documental com abordagem qualitativa e do tipo exploratório quanto aos objetivos. Buscaram-se as demonstrações contábeis mais recentes das federações, verificou-se a existência de uma demonstração da posição financeira (ou Balanço Patrimonial) e a abrangência de seus entes federados. Para a análise do histórico de consolidação do BSPN brasileiro foram analisadas as publicações de 2000 a 2020. Os resultados mostraram que nenhuma outra federação consolida suas contas de forma a abranger todos os entes federados. Já a análise do BSPN revelou que a ausência da consolidação integral das contas interfere na comparabilidade, na representação fidedigna e, conseqüentemente, na relevância e na confiabilidade das informações contábeis geradas. Fundamentado nessas evidências, demanda-se dispositivos legais que reforcem e detalhem a responsabilidade da STN como órgão consolidador. Recomenda-se ainda a especificação de órgão responsável pela auditoria e a previsão de penalidades mais rigorosas aos estados e municípios que não enviam suas contas dentro do prazo legal.

Palavras-chave: Consolidação. Balanço do Setor Público Nacional. Federação. Tesouro Nacional. Responsabilidade Fiscal.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Consolidação de Estados e Municípios de 2000 a 2020	28
--	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Lista de Federações no Mundo	23
Quadro 2 – Análise das Contas Públicas das Federações Atuais	26

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Valores de Ativo, Passivo e PL do BGU e do BSPN de 2013 a 2020 Corrigidos pelo IPCA (em bilhões de reais)	21
Figura 2 – Relação entre Ativo, Passivo e PL e o Percentual de Estados e Municípios Consolidados de 2000 a 2020 (em bilhões de reais)	30

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BGU – Balanço Geral da União

BF – Balanço Financeiro

BO – Balanço Orçamentário

BP – Balanço Patrimonial

BSPN – Balanço do Setor Público Nacional

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

DCON - Demonstrações Contábeis Consolidadas da União

DFC – Demonstração dos Fluxos de Caixa

DMPL – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

DVP – Demonstração das Variações Patrimoniais

IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*

IPSASB - *International Public Sector Accounting Standards Board*

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

ME – Ministério da Economia

NBC TA – Normas Brasileiras de Contabilidade de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica

NBC TSP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

PCPR - Prestação de Contas do Presidente da República

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TCU – Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

RESUMO	8
LISTA DE TABELAS	9
LISTA DE QUADROS	9
LISTA DE FIGURAS	9
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	10
1 INTRODUÇÃO.....	12
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	15
2.1 Federação	15
2.2 Demonstrações Contábeis Públicas	17
2.3 O Caso Brasileiro	18
3 METODOLOGIA.....	23
4 RESULTADOS E ANÁLISE.....	26
4.1 Análise das Demonstrações das Federações	26
4.2 Análise do Balanço do Setor Público Nacional Brasileiro	28
4.3 Adoção do Balanço do Setor Público Nacional Brasileiro	31
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	33
REFERÊNCIAS	35
APÊNDICE A – TABELA COM OS VALORES DE ATIVO, PASSIVO E PL DO BGU E DO BSPN DE 2013 A 2020 CORRIGIDOS PELO IPCA (EM MILHÕES DE REAIS) ..	40
APÊNDICE B – TABELA COM VALORES DE ATIVO, PASSIVO E PL DE 2000 A 2020 CORRIGIDOS PELO IPCA (EM BILHÕES DE REAIS)	41
APÊNDICE C - SOLICITAÇÕES DE ACESSO À INFORMAÇÃO	42
APÊNDICE D – CONTATOS DAS EMBAIXADAS E DOS ÓRGÃOS DE AUDITORIA DAS FEDERAÇÕES	45
ANEXO A – LINKS ENCONTRADOS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DAS FEDERAÇÕES	46

1 INTRODUÇÃO

O governo brasileiro apresenta suas demonstrações públicas financeiras por meio de dois relatórios anuais distintos: o Balanço Geral da União (BGU), a nível federal, e o Balanço do Setor Público Nacional (BSPN), a nível federal, estadual, distrital e municipal.

O BGU é a consolidação das contas da União auditadas pelo Tribunal de Contas da União (TCU), formado pelas seguintes demonstrações: Balanço Patrimonial (BP), Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), Balanço Orçamentário (BO), Balanço Financeiro (BF), Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) (STN, 2021).

O BSPN, por sua vez, apresenta uma visão das contas nacionais, englobando todas as esferas da federação. Sua consolidação é responsabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), conforme orienta a Lei Complementar nº 101 de 2000 (BRASIL, 2000), e é composto pelo BP, pela DVP, pelo Demonstrativo da Execução Orçamentária e pelo Demonstrativo das Despesas por Função.

O modelo conhecido como BSPN foi adotado em 2010, mas a consolidação das contas nacionais acontece desde o exercício de 2000, quando houve a implementação da LRF. Na publicação referente ao exercício de 2020, a STN (2021) afirma como objetivo do BSPN aumentar a transparência das informações contábeis, porém em todos os anos o documento apresenta ausências e inconsistências relevantes no envio dos dados pelos estados e municípios, o que prejudica a consolidação dos dados e sua representação fidedigna.

Conforme Bender e Silva (2020), grande parte dos contadores acredita que os administradores de empresas fazem projeções e tomam decisões confiando nas informações contábeis fornecidas. No setor público, os usuários da informação contábil são os cidadãos, os eleitores e os seus representantes eleitos (IFAC, 2006). A IPSAS 1 (IFAC, 2006) informa que a produção de toda informação contábil possui um custo que não deve ser maior que os benefícios obtidos pelos seus usuários. Entretanto, a elaboração do BSPN gera custos e esforços para a produção de informações de qualidade questionável. Rodrigues e Niyama (2018) observaram que após a adoção dos padrões internacionais de contabilidade nos países membros do G-7 e do BRICS, houve um aumento no gerenciamento dos resultados, o que compromete a qualidade da informação.

A aplicação de demonstrações contábeis consolidadas refere-se à relação de controle existente entre entidades e a apresentação de suas contas como se fossem uma única entidade

(IFAC, 2015). O CPC 36 (CFC, 2012), por sua vez, associa a necessidade de consolidação com a existência de uma relação de controle ou poder entre as entidades. Essa situação não se aplica à relação existente entre os entes de uma federação, que são autônomos e descentralizados, não havendo preponderância das deliberações da União com relação aos estados e aos municípios. A NBC TSP 17 (CFC, 2018) trata das demonstrações consolidadas no setor público brasileiro e, diferentemente da IPSAS 35 citada anteriormente, possui parágrafo específico para afirmar que a norma não se aplica à consolidação das contas nacionais exigida pela legislação. Essa alteração demonstra como a legislação brasileira diverge dos conceitos contábeis ao exigir uma consolidação a nível nacional.

Frente à existência de um balanço à nível federal, auditado pelo TCU, questiona-se a necessidade de outro relatório, não auditado, consolidando os três níveis e que há 21 anos apresenta lacunas na elaboração. Levando em consideração que o Brasil adota a federação como forma de estado, modelo caracterizado pela autonomia de seus entes federados, demanda-se análise da divulgação de balanços públicos por outros países que também optam por essa forma de Estado com o intuito de compreender a adoção do BSPN. Diante disso, temos a pergunta norteadora: as federações consolidam demonstrações públicas abrangendo todos os entes federados semelhantemente ao BSPN no Brasil?

Dessa forma, o objetivo deste trabalho é analisar as demonstrações das federações em nível mundial, verificar se há semelhança com o BSPN brasileiro e discutir sua adoção. Para isso, foram levantadas as nações que adotam o federalismo no mundo, seus respectivos balanços públicos e seu nível de abrangência. De forma complementar, fez-se uma análise histórica da consolidação brasileira para fins de discussão quanto à necessidade de sua adoção e ao cumprimento do seu papel comparativo na divulgação de informações contábeis.

A pesquisa se mostra relevante ao comparar a demonstração consolidada nacional com o que é praticado atualmente pelos países que adotam a mesma forma de Estado, contestando a necessidade de se consolidar parcialmente entes descentralizados e autônomos, bem como a atuação da STN. A qualidade da informação financeira fornecida pelo governo e o uso de recursos públicos são de interesse acadêmico e social.

O presente artigo está dividido em cinco partes, incluída esta introdução que contextualiza o tema e apresenta os objetivos e a relevância da pesquisa. O referencial teórico discute os trabalhos já realizados na área estudada e esclarece conceitos importantes para a compreensão deste estudo. A metodologia trata da abordagem, dos objetivos e da estratégia de pesquisa, assim como os procedimentos para definição da amostra utilizada. O capítulo resultados e análise evidencia os dados e informações obtidos, além de discutí-los. Por fim, as

considerações finais mencionam as conclusões alcançadas e as sugestões para futuros trabalhos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Conforme Niyama e Silva (2018), a contabilidade no setor público é marcada por diferenças com relação ao setor privado, decorrentes das características e da forma de organização do governo, dos serviços prestados e do processo administrativo com foco no controle. Além disso, os autores destacam os investimentos em ativos que não são capazes de gerar receita e o uso da contabilidade para fins legalistas.

De acordo com Lima (2018), a contabilidade pública abrange as entidades do setor público, constituídas por órgãos, fundos e pessoas jurídicas do direito público ou do direito privado que de alguma forma lidam com dinheiro ou bens públicos. Seu objeto de estudo é o patrimônio público e tem como objetivo prover tempestivamente informações acerca da situação patrimonial para auxiliar na tomada de decisão.

A contabilidade aplicada ao setor público é entendida como um sistema de informações que permite planejar, controlar e prestar contas sobre os fatos mensuráveis em moeda que afetam o patrimônio, as finanças e o orçamento (ARAÚJO e ARRUDA, 2020). Ainda conforme os autores, o orçamento público é o mecanismo para atingir o equilíbrio das finanças nos níveis federal, estadual e municipal.

Com relação à centralização da contabilidade pública brasileira na legislação, a Lei nº 4.320 de 1964 (BRASIL, 1964) é considerada a base da contabilidade pública (apesar de já se encontrar defasada), dividindo os sistemas orçamentário, financeiro, de compensação e patrimonial (ARAÚJO e ARRUDA, 2020). Destacam também a Lei Complementar nº 101 de 2000 (LRF) (BRASIL, 2000) pelo esforço de criar regras com objetivo de limitar os gastos e impedir manipulações, modificando o comportamento dos gestores.

Merece destaque ainda o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), publicado pela STN desde 2008 para auxiliar no processo de convergência aos padrões internacionais (LIMA, 2018). Ainda em decorrência da padronização contábil, foram aprovadas as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), originadas das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) e editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

2.1 Federação

De acordo com Gadelha (2017), o federalismo é a forma como o Estado se organiza,

através de um pacto federativo, em um governo central e em entes federados autônomos. Estados com extensos territórios costumam lidar com diferenças climáticas, geográficas e até culturais, surgindo assim a necessidade de descentralizar seu poder para atender todas as necessidades da população. O nível de autonomia dos entes federados é definido e concedido pela constituição de cada país, não havendo hierarquia entre entes e União.

Como demais características de uma federação, citam-se a existência de pelo menos duas esferas de governo, a autonomia das entidades descentralizadas, a organização por meio de uma constituição, a indissolubilidade, a possibilidade de intervenção e a existência de um Tribunal Constitucional (GADELHA, 2017). Repartição das receitas tributárias, posse de território e cidadãos próprios com uma única cidadania nacional, além da federação ser detentora de soberania, também são consideradas características (CONTI, 2004).

Para Antunes (2015), a existência de variados níveis de governo dentro de um Estado, cada um com sua competência, caracteriza o federalismo, um sistema com origem associada à democracia. Porém, apesar das características em comum, as federações ainda são muito diferentes entre si, com distintos graus de autonomia entre seus entes, além da divisão dos níveis de governo e da forma de governo adotada, não existindo um modelo específico padronizado.

As federações podem se diferenciar por sua composição socioeconômica, pelas dimensões geográficas, por uma população homogênea ou diversificada, por adotarem o parlamentarismo ou o presidencialismo, por terem dois ou diversos partidos políticos, ou até mesmo por serem federações de longo tempo ou mais recentes. Essas características afetam a forma como os regimes federais funcionam, mas demonstram a força do federalismo ao se adaptar a diferentes circunstâncias (ANDERSON, 2008).

O *Forum of Federations* é uma organização internacional focada no estudo, na realização de treinamentos e no compartilhamento de experiências a respeito da governança em federações estabelecidas ou emergentes, reunindo relevantes especialistas com funcionários e representantes dos governos. Inaugurado em 1999 no Canadá, hoje conta com a adesão de parceiros que financiam o projeto, permitindo que atuem não só em federações já existentes, como também em países que passaram por conflitos recentes e pretendem adotar o federalismo (FORUM OF FEDERATIONS, 2021). Segundo o Fórum (2021) e Anderson (2008), atualmente existem 27 federações, que representam cerca de 40% da população mundial, incluindo alguns dos países mais prósperos em termos de alto padrão de serviços governamentais.

2.2 Demonstrações Contábeis Públicas

Conforme Araújo e Arruda (2020), as demonstrações contábeis representam o desempenho da entidade, assim como sua situação patrimonial. Os autores citam que no setor público isso é observado na obtenção de informações transparentes sobre o fluxo de caixa, as finanças, o orçamento e o patrimônio público, gerando dados úteis quanto aos recursos destinados a cada ente.

Para Kohama (2015, p. 1), a elaboração dos balanços públicos “está baseada na escrituração dos atos e fatos das entidades que compõem o setor público e obedece às condições, metodologia e regras consubstanciadas na Contabilidade Aplicada ao Setor Público”. Uma situação orçamentária, financeira e patrimonial bem analisada produz informações contábeis que auxiliam os gestores na implementação de ações governamentais (CRUZ e NETO, 2002).

O objetivo da informação contábil é auxiliar os usuários na tomada de decisão, sendo a contabilidade encarregada de garantir que essas informações, oriundas de relatórios financeiros, sejam úteis e de qualidade, ao passo em que atendem as necessidades comuns de grande parte de seus usuários (NIYAMA, 2014). O autor também reforça o papel da teoria contábil no debate sobre a qualidade e a utilidade da informação contábil.

Conforme a IPSAS 1 (IFAC, 2006), intitulada *Presentation of Financial Statements*, a informação contábil deve ser compreensível, relevante, confiável e comparável para que seja útil a seus usuários. Dessa forma, a informação atende aos requisitos de qualidade quando é apresentada tempestivamente, livre de erros materiais e qualquer viés, de forma que seus usuários entendam seu significado e consigam avaliar suas decisões, comparando os resultados de entidades diferentes ou da mesma entidade ao longo do tempo (IFAC, 2006). As IPSAS, normas contábeis voltadas para o Setor Público, são emitidas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB). O órgão garante que a adoção dessas normas pelos governos resulta em uma representação apropriada da realidade, capaz de fornecer informações financeiras consistentes, de melhor qualidade e comparabilidade (IFAC, 2021).

Alinhado às IPSAS, o MCASP (2018) traz também como características qualitativas da informação a representação fidedigna, a tempestividade e a verificabilidade. Uma informação é fidedigna quando é completa, neutra e livre de erros; é tempestiva quando é divulgada a tempo para a tomada de decisão; e é verificável quando representa fielmente a realidade que se propõe a representar.

As recomendações da IPSAS 1 (IFAC, 2006) atendem todas as entidades do setor público, exceto as estatais, com o objetivo de auxiliar na convergência e na comparabilidade de

seus demonstrativos, de forma que atendam as necessidades de seus usuários, como funcionários, membros dos poderes, pagadores de impostos e profissionais da mídia. As demonstrações contábeis do setor público retratam a situação patrimonial e o desempenho financeiro da entidade, garantindo a existência da *accountability* dos recursos utilizados e provendo informações úteis para a tomada de decisões, assim como para a realização de previsões.

A legislação de cada nação é responsável por determinar os responsáveis pela elaboração e divulgação das demonstrações contábeis. Sua forma completa inclui as notas explicativas, uma comparação entre o orçamento e que foi realizado, além das demonstrações: da posição financeira, do desempenho financeiro, das mutações dos ativos líquidos ou do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa (IFAC, 2006), podendo ser nomeadas de maneiras diferentes. O parágrafo 28 da norma determina que só podem ser enquadradas como em conformidade com as IPSASs as demonstrações que cumprirem todos os requisitos apresentados.

No que se refere à consolidação das demonstrações, o MCASP (STN, 2018, p. 469) define como “processo de agregação dos saldos das contas de mais de uma entidade, excluindo-se as transações recíprocas, de modo a disponibilizar os macro agregados do setor público, proporcionando uma visão global do resultado”. Ainda de acordo com o Manual, a consolidação no setor público pode ser feita tanto de forma intragovernamental (consolidação em cada ente federado) quanto intergovernamental (consolidação das contas nacionais).

As demonstrações contábeis consolidadas são elaboradas quando há relação de controle e poder entre as entidades (CFC, 2012). Quando se trata da relação existente entre União, estados e municípios dentro de uma federação, não existe essa relação de controle e poder por se tratarem de entes descentralizados e autônomos. A dependência financeira é uma previsão da constituição que centralizou parte dos recursos financeiros nas mãos da União (BRASIL, 1988), a qual possui obrigação legal de repassar proporcionalmente aos demais entes parte dos recursos recebidos sob a forma de arrecadação tributária. Além disso, quando se trata de decisões da União, ela apresenta as normas gerais, cabendo aos estados e municípios elaborarem normativos próprios, como acontece com as alíquotas tributárias, conforme art. 146, inciso III, da CF de 1988 (BRASIL, 1988).

2.3 O Caso Brasileiro

A atividade da administração é pública e, por isso, todos os interessados no processo

administrativo devem ter acesso aos seus atos (DI PIETRO, 2020). O artigo 37 da CF/88 (BRASIL, 1988) prevê a publicidade como um dos princípios da administração pública, o que garante o direito da população de ter acesso à informação. A fiscalização orçamentária, patrimonial, financeira, contábil e operacional é exercida pelo Congresso Nacional por meio de controle externo, com auxílio do TCU (conforme previsto pelos artigos 70 e 71 da CF/88).

Por sua vez, a LRF (BRASIL, 2000) reforçou a necessidade de transparência por parte do Estado em seu capítulo “Da Transparência, Controle e Fiscalização” que abrange os artigos 48 a 59. Segundo Abraham (2021), a transparência fiscal é um dos pilares da LRF por possibilitar que os cidadãos acessem a qualquer momento informações sobre a utilização dos recursos públicos, incentivando a participação popular no processo de planejamento e de execução orçamentária. O autor ainda reitera que a transparência deve ser observada pela qualidade e pela compreensibilidade da informação fornecida e não somente pela quantidade de dados disponíveis para acesso.

Com o objetivo de padronizar a elaboração das demonstrações contábeis, o MCASP apresenta as DCASP em consonância com o previsto na Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964), na LRF (BRASIL, 2000) e na NBC TSP 11 (correlacionada à IPSAS 1), sendo elas: o BP, o BF, o BO, a DVP, a DFC, a DMPL, as notas explicativas e as informações comparativas com o exercício anterior.

Anualmente o governo brasileiro divulga suas contas por meio de dois relatórios distintos: o Balanço Geral da União (BGU) e o Balanço do Setor Público Nacional (BSPN). No site do Tesouro Nacional é possível encontrar as versões do BGU desde o ano de 2013 e do BSPN desde 2010.

O BGU, ou Demonstrações Contábeis Consolidadas da União (DCON), está de acordo com o previsto na Lei nº 4.320 de 1964 (BRASIL, 1964), no Decreto-lei nº 200 de 1967 (BRASIL, 1967), no Decreto nº 93.872 de 1986 (BRASIL, 1986), na Lei nº 10.180 de 2001 (BRASIL, 2001) e na LRF (BRASIL, 2000). Seu objetivo é divulgar a situação orçamentária, financeira e patrimonial da União, sendo composto por: BP, DVP, BO, BF, DFC, DMPL e notas explicativas (STN, 2021). Parte integrante da Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR), o BGU consolida informações dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, do Ministério Público da União e da Defensoria Pública da União, alcançando todas as entidades pertencentes ao Orçamento Fiscal e da Seguridade Social (STN, 2020).

Na elaboração da LRF (BRASIL, 2000), ficou estabelecida a obrigatoriedade da realização de uma consolidação das contas públicas nacionais, competência esta exercida pela STN na forma do BSPN. O artigo 51 da lei determina que seja publicada até o dia trinta de

junho a consolidação das contas do exercício anterior, devendo os municípios encaminharem suas contas à União até trinta de abril e os estados até trinta e um de maio. O não cumprimento desses prazos impede o ente de receber transferências voluntárias e de contratar operações de crédito.

A STN (2021) informa que o BSPN apresenta a consolidação das contas públicas federais, incluindo os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, bem como o Ministério Público e a Defensoria Pública, além de abranger as esferas federal, estadual, distrital e municipal. O Brasil é formado atualmente pela União, por 26 estados, pelo Distrito Federal e por 5.568 municípios (IBGE, 2021)

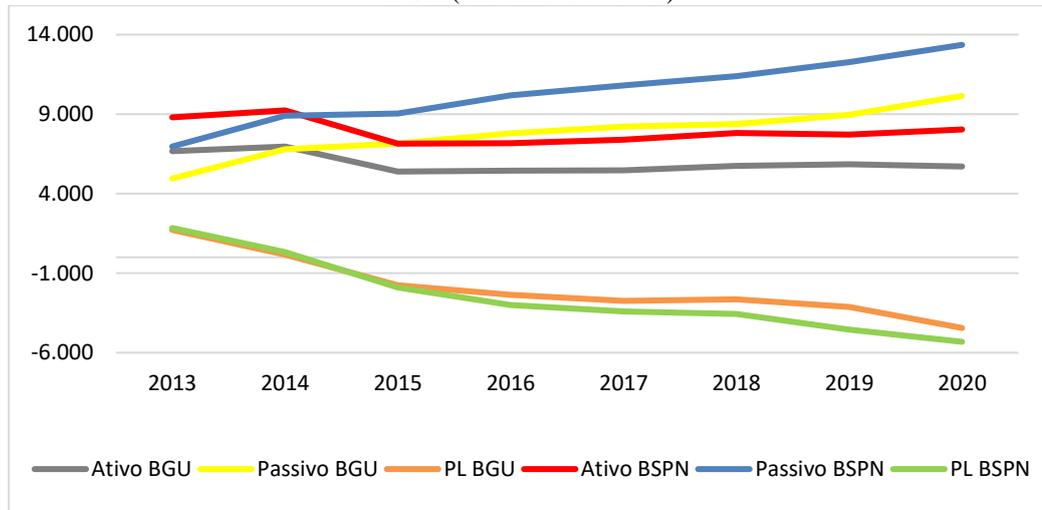
Publicado conforme as melhores práticas internacionais com o objetivo de aprimorar a transparência das informações, assim como o processo de prestação de contas aos usuários da informação. Encontra-se “adequado aos principais dispositivos de padronização da informação contábil e orçamentária aplicadas à Federação Brasileira” (STN, 2021, p. 5). Anteriormente publicado no formato denominado “Consolidação das Contas Nacionais”, o modelo foi alterado em 2010 para o BSPN. Os demonstrativos apresentados nele são o BP, a DVP, o Demonstrativo da Execução Orçamentária e o Demonstrativo das Despesas por Função.

O artigo 18 da Lei nº 10.180 de 2021 (BRASIL, 2021) prevê que a responsabilidade pela elaboração do BGU e pela consolidação dos balanços dos entes federados por meio do BSPN compete às unidades responsáveis pelas atividades do Sistema de Contabilidade Federal. O art. 17 da mesma lei esclarece que compõem o Sistema de Contabilidade Fiscal: a STN (de forma central) e órgãos setoriais (unidades de gestão interna dos Ministérios, da Advocacia Geral da União e o órgão de controle interno da Casa Civil).

Adicionalmente, o § 2º do artigo 50 da LRF (BRASIL, 2000) atribuiu à STN a competência para editar normas gerais sobre a consolidação das contas públicas. No mesmo caminho, o Decreto nº 6.976 de 2009 (BRASIL, 2009) também dispôs sobre as competências da STN, sendo o seu papel o de “criar, alterar, excluir, codificar, especificar, desdobrar e detalhar as contas contábeis” (STN, 2018).

A Figura 1 apresenta os valores de ativo, passivo e patrimônio líquido registrados no BGU e no BSPN dos anos de 2013 a 2020 e corrigidos pelo IPCA, conforme demonstrado no Apêndice A. O período retratado foi selecionado com base nos documentos publicados no *site* do Tesouro Nacional: o formato do BSPN está disponível desde o ano de 2010, mas o BGU apenas desde 2013.

Figura 1 – Valores de Ativo, Passivo e PL do BGU e do BSPN de 2013 a 2020 Corrigidos pelo IPCA (em bilhões de reais)



Fonte: Tesouro Nacional

Até 2014 eram utilizados os conceitos de ativo real e ativo compensado no BGU, bem como passivo real e passivo compensado. Porém, considerando a mudança estrutural em 2015, foram desconsiderados, para fins deste gráfico, os valores de ativo compensado e passivo compensado para o cálculo do ativo total e do passivo total dos anos de 2013 e 2014, conforme realizado no BSPN de 2015 (STN, 2016).

A análise da Figura 1 permite observar que a partir do ano de 2014, o patrimônio líquido passou a apresentar valores negativos no BGU e no BSPN. Diferentemente do que ocorre do setor privado, um patrimônio líquido negativo nas contas públicas não representa problemas de continuidade e sim uma falta de equilíbrio entre os valores arrecadados e os serviços prestados à sociedade, conforme apresentado por outros países como Austrália, Estados Unidos e Reino Unido (ZUCCOLOTTO, ROCHA e SUZART, 2017). Isso significa que a receita pública é insuficiente para atender as necessidades da população e, conseqüentemente, o governo deve aumentar a tributação ou contrair dívidas, de forma a manter um potencial mínimo de prestação de serviços. Ainda conforme Zuccolotto, Rocha e Suzart (2017), a presença de um patrimônio líquido negativo é comum no setor público, principalmente nos países desenvolvidos que adotaram o regime de competência

Silva *et al.* (2011) analisaram o envio de dados dos municípios do estado do Rio Grande do Norte dos anos 2000 a 2008 e concluíram que além dos que estavam pendentes, a maior parte enviou os dados com atraso para a consolidação. Os autores ainda incentivaram que outros estudos semelhantes fossem feitos nos demais estados da federação.

Souza *et al.* (2010) tinham um objetivo semelhante e analisaram se os municípios brasileiros enviaram suas contas de 2008 dentro do prazo estabelecido no art. 51 da LRF. O

resultado alcançado foi de que apenas 76,54% dos municípios enviaram no prazo, 19,29% enviaram após o prazo e 4,17% não haviam encaminhado até a emissão do relatório publicado pela STN.

Azevedo e Lino (2018), ao compararem as Normas de Auditoria Governamental com o que de fato é praticado pelos auditores nos Tribunais de Contas quanto às contas dos municípios, concluíram que há uma baixa adesão ao padrão desejado e as normas não estão sendo seguidas. A partir desse resultado questionam a confiabilidade das informações divulgadas e observam que políticas públicas elaboradas com base nos dados apresentados no BSPN brasileiro podem ser prejudicadas, visto que essas informações não são completamente auditadas e fiscalizadas (excedendo o risco inerente da auditoria).

Ferreira, Serrano e Revelli (2019) constataram em seu estudo que o BSPN não é relevante e não representa fidedignamente a situação das contas nacionais, uma vez que a informação divulgada não foi apresentada de forma completa em nenhum dos anos desde sua implementação. Além disso, identificaram distorções entre as contas dos municípios consolidados e as bases de dados do Tesouro Nacional.

3 METODOLOGIA

Para verificar se o BSPN está alinhado ao modelo adotado pelas federações, realizou-se análise das demonstrações contábeis publicadas pelas federações no mundo, por meio de uma pesquisa documental, pela necessidade de organizar informações e analisar o comportamento do grupo estudado (Beuren, 2009).

No que concerne à abordagem do problema, trata-se de um estudo do tipo qualitativo e quanto aos objetivos é do tipo exploratório, segundo Beuren (2009), por aprofundar a análise de um tema, tornando-o mais claro e desenvolvendo questionamentos ao longo da pesquisa. Ainda, para Gil (2019), na pesquisa qualitativa, parte-se do princípio de que uma mesma realidade pode ter diversas interpretações, devendo o pesquisador se aproximar do que está sendo estudado.

Para definir a amostra, primeiramente levantou-se todos os 193 Estados-membro reconhecidos pela ONU, delimitando aqueles que adotam o federalismo como forma de Estado com base nas definições do Fórum das Federações e Anderson (2008). Obtiveram-se assim 27 federações, apresentadas no Quadro 1 com seus respectivos entes federados especificados conforme dados apresentados pela CIA e pela norma ISO 3166.

Quadro 1 – Lista de Federações no Mundo

Federações Atuais	Forma de Estado	Forma de Governo	Quantidade de Entes Federados
África do Sul	Federação	República	9 províncias
Alemanha	Federação	República	16 estados federados
Argentina	Federação	República	23 províncias e 1 distrito federal
Austrália	Federação	Monarquia	6 estados e 2 territórios
Áustria	Federação	República	9 estados federados
Bélgica	Federação	Monarquia	3 regiões, com 2 delas com 5 províncias cada
Bósnia e Herzegovina	Federação	República	3 divisões administrativas (2 entidades e 1 distrito com status especial)
Brasil	Federação	República	26 estados, 1 distrito federal e 5.568 municípios
Canadá	Federação	Monarquia	10 províncias e 3 territórios
Comores	Federação	República	3 ilhas
Emirados Árabes	Federação	Monarquia	7 emirados
Espanha	Federação	Monarquia	17 comunidades autônomas e 2 cidades autônomas
Micronésia	Federação	República	607 ilhas, divididas em 4 grupos (estados)
Estados Unidos	Federação	República	50 estados, 1 distrito federal e 6 áreas periféricas
Etiópia	Federação	República	9 estados e 2 administrações autônomas
Índia	Federação	República	28 estados e 8 territórios
Iraque	Federação	República	18 províncias e 1 região
Malásia	Federação	Monarquia	13 estados e 1 território federal com 3 componentes
México	Federação	República	31 estados e 1 distrito federal
Nepal	Federação	República	5 regiões desenvolvidas, 14 zonas administrativas e 7 províncias
Nigéria	Federação	República	36 estados e 1 distrito federal
Paquistão	Federação	República	4 províncias, 2 áreas administrativas autônomas e 1

			capital territorial
Rússia	Federação	República	21 repúblicas, 46 regiões administrativas, 9 territórios administrativos, 2 cidades autônomas, 1 região autônomas e 4 distritos
São Cristóvão e Neves	Federação	Monarquia	2 ilhas (estados) e 14 paróquias
Sudão	Federação	República	18 estados
Suíça	Federação	República	26 cantões (estados)
Venezuela	Federação	República	23 estados, 1 distrito federal, 1 dependência federal

Fonte: Elaboração própria (adaptado de Forum of Federations, CIA e ISO 3166-2)

A norma ISO 3166 é uma norma emitida pela ISO (*International Organization for Standardization*) com códigos aplicáveis mundialmente para os nomes de países e suas subdivisões (ISO, 2020). Essa normatização permitiu a identificação da quantidade de subdivisões relevantes que compõem cada federação estudada neste artigo.

Delimitadas as federações, coletaram-se as demonstrações contábeis mais recentes dessas nações, por meio de pesquisa nos *sites* dos órgãos responsáveis pelas finanças (como ministérios ou secretarias) e/ou pela auditoria desses relatórios, assim como contato por e-mail com as embaixadas e órgãos de auditoria. Estes e-mails foram obtidos, respectivamente, na página do Ministério das Relações Exteriores do governo federal brasileiro e da Intosai (*International Organization of Supreme Audit Institutions*), conforme Apêndice D.

Coletados os documentos, analisou-se a existência de um BP semelhante ao publicado no Brasil e em sequência a abrangência desse demonstrativo quanto à consolidação de seus entes federados, dividindo-se nas seguintes etapas:

- a) Coletar as Demonstrações Contábeis Públicas das Federações
- b) Verificar se na documentação há a presença de um Balanço Patrimonial ou semelhante
- c) Verificar se o nível de abrangência das Demonstrações Contábeis engloba todos os entes federados

Como base para análise dos resultados, optou-se pela construção de um quadro com atribuição de “sim” e de “não”, no que se refere ao sucesso na obtenção das documentações necessárias, na presença de demonstrativo semelhante ao BP divulgado no BSPN e em sua abrangência incluir ou não os entes federados.

Paralelamente à análise dos balanços públicos das federações, coletaram-se dados de todas as publicações referentes à consolidação das contas nacionais no Brasil desde os anos 2000. Os valores do ativo, do passivo e do patrimônio líquido foram corrigidos pelo IPCA e os números referentes à consolidação foram coletados e organizados em uma tabela.

Os dados de consolidação referem-se aos estados e municípios que enviaram as contas

dentro do prazo legal previsto no art. 51 da LRF (BRASIL, 2000) e foram consolidados, assim como os municípios que enviaram e não foram consolidados por apresentarem inconsistências relevantes e os que não enviaram as contas. Algumas informações são fornecidas diretamente pela STN, enquanto outras precisaram ser calculadas com base no que havia disponível.

Com esses dados foi possível relacionar o percentual de consolidação das contas com os resultados obtidos no BP. Evidenciou-se ainda o histórico de consolidação ao longo de todas as publicações e discutiu-se de que forma essa realidade impacta os resultados patrimoniais das contas nacionais e a tomada de decisão dos gestores públicos.

Por fim, duas solicitações de acesso à informação foram realizadas pelo portal Fala.br. A primeira a respeito dos estudos da STN quanto aos países que adotam modelo de publicação de informações financeiras semelhante ao BSPN; e a segunda referente às informações importantes para a construção da tabela citada anteriormente que não foram identificadas nos documentos dos anos de 2000 a 2014.

4 RESULTADOS E ANÁLISE

4.1 Análise das Demonstrações das Federações

Inicialmente, apresentam-se os resultados da pesquisa quanto à obtenção dos documentos necessários para análise das contas públicas das federações, à presença de uma demonstração da posição financeira (ou BP) e à abrangência dos entes federados na consolidação (conforme Quadro 2). A lista de federações abaixo inclui todas as federações existentes atualmente, exceto o Brasil.

Quadro 2 – Análise das Contas Públicas das Federações Atuais

Federações	Etapa A	Etapa B	Etapa C
África do Sul	Sim	Não	-
Alemanha	Não	-	-
Argentina	Sim	Sim	Não
Austrália	Sim	Sim	Não
Áustria	Sim	Sim	Não
Bélgica	Sim	Sim	Não
Bósnia e Herzegovina	Sim	Sim	Não
Canadá	Sim	Sim	Não
Comores	Não	-	-
Emirados Árabes	Não	-	-
Espanha	Sim	Sim	Não
Micronésia	Não	-	-
Estados Unidos	Sim	Sim	Não
Etiópia	Não	-	-
Índia	Sim	Não	-
Iraque	Não	-	-
Malásia	Sim	Sim	Não
México	Sim	Sim	Não
Nepal	Sim	Não	-
Nigéria	Sim	Sim	Não
Paquistão	Sim	Não	-
Rússia	Sim	Sim	Não
São Cristóvão e Neves	Não	-	-
Sudão	Não	-	-
Suíça	Sim	Sim	Não
Venezuela	Não	-	-

Fonte: Elaboração Própria

Através da metodologia adotada, foi possível encontrar na etapa A as demonstrações financeiras de 17 das 26 federações selecionadas como amostra (conforme Anexo A). Na etapa B, analisou-se cada uma das 17 documentações encontradas e verificou-se que 13 delas possuíam uma demonstração da posição financeira (ou BP) entre as demonstrações. Já na etapa C, a partir da observação dos demonstrativos e das informações fornecidas em cada relatório, percebeu-se que nenhuma das documentações abrangeu seus entes federados, consolidando apenas as contas a nível federal.

A pesquisa mostra, então, que nenhuma nação com forma de Estado semelhante ao Brasil (federação) consolida suas demonstrações de modo a abranger seus entes federados. Como abordado anteriormente, as federações são caracterizadas pela presença de entes autônomos e descentralizados, devido majoritariamente às dimensões geográficas e diferenças culturais existentes em um mesmo território. Essas particularidades dificultam o processo de consolidação, uma vez que o poder para emissão de normativos não está centralizado em um único local. A descentralização inclusive interfere nas práticas contábeis no momento em que são estabelecidos prazos diferentes entre os entes para que adotem novas normas e medidas.

A STN (2021) afirma que a publicação brasileira é uma das poucas no mundo que realiza essa consolidação a nível nacional. Ao ser questionada por meio de solicitação de acesso à informação na plataforma Fala.br quanto a esses poucos países, o órgão informou (conforme Apêndice C) que foram analisados 5 países (Reino Unido, Canadá, Austrália, África do Sul e Estados Unidos) e apenas o Reino Unido apresentou documento semelhante ao BSPN brasileiro no que se refere à consolidação de todos os entes. Ao questionar a causa, o Ministério da Economia (ME) disse que esses entes possuem autonomia ampla e, dessa forma, os países não elaboram normativo que exija tal consolidação. Assim, questiona-se a existência de normativo para a adoção do BSPN no Brasil, uma vez que o federalismo implementado no país também garante a autonomia para seus entes federados.

Destaca-se ainda o tamanho da amostra utilizada pela STN, limitada a 5 países dentre os 193 Estados-membros reconhecidos pela ONU e utilizada para concluir que poucos países publicam documento semelhante ao BSPN. O critério informado pelo ME foi a seleção de países que possuem a contabilidade pública mais desenvolvida, não levando em consideração as particularidades quanto à forma de Estado e de governo, utilizando assim o Reino Unido como parte do estudo e, posteriormente, como modelo para elaboração do BSPN brasileiro.

Ao contrário dos outros quatro países utilizados no estudo da STN, o Reino Unido não fez parte da amostra do presente artigo por não ser uma federação e sim um Estado unitário, caracterizado por uma monarquia constitucional parlamentarista. O Reino Unido é formado por Inglaterra, País de Gales, Escócia e Irlanda do Norte (ISO, 2021), com diferentes níveis de poder garantidos a esses três últimos países, além de ausência de autonomia frente ao governo central (Souza, 2009). Essas características divergentes com relação ao Brasil demonstram que a STN optou por utilizar o Reino Unido como modelo sem se atentar às diferenças políticas e aos aspectos da formação do Estado brasileiro.

4. 2 Análise do Balanço do Setor Público Nacional Brasileiro

Segundo informações disponibilizadas pela STN junto à divulgação dos balanços nacionais consolidados, em todas as publicações referentes à consolidação das contas nacionais, municípios e/ou estados deixaram de ser incluídos na consolidação pelo atraso no envio dos dados ou por inconsistências relevantes, conforme mostra a Tabela 1. Entende-se como inconsistência relevante a informação que compromete a análise, a confiabilidade, a qualidade e a adequação aos normativos (BRASIL, 2019). Alguns dos casos observados durante a análise incluem municípios com: ativo ou despesas iguais a 1; valores patrimoniais iguais aos dados enviados no ano anterior; receitas zeradas; e dados iguais a diversos outros municípios.

Tabela 1 – Consolidação de Estados e Municípios de 2000 a 2020

Ano	UF	MC	ME	MNE	MI	MNC	% MNC	% MC
2000	27	3.139	3.139	2.368	-	2.368	43,00%	57,00%
2001	27	-	-	-	-	-	21,40%	78,60%
2002	26	-	-	-	-	-	38,30%	61,70%
2003	27	-	-	-	-	-	15,20%	84,80%
2004	27	-	-	-	-	-	34,80%	65,20%
2005	27	-	-	-	-	-	32,40%	67,60%
2006	27	-	-	-	-	-	35,50%	64,50%
2007	27	4.611	4.611	953	-	953	17,13%	82,87%
2008	27	4.299	4.299	1.266	-	1.266	22,75%	77,25%
2009	27	4.768	4.768	797	-	797	14,32%	85,68%
2010	27	4.949	4.949	616	-	616	11,07%	88,93%
2011	24	4.284	4.284	1.280	-	1.280	23,01%	76,99%
2012	23	3.809	3.809	1.755	-	1.755	31,54%	68,46%
2013	26	5.194	5.194	370	-	370	6,65%	93,35%
2014	22	4.211	4.211	1.353	-	1.353	24,32%	75,68%
2015	27	5.013	5.090	480	77	557	10,00%	90%
2016	26	4.307	4.341	1.227	34	1.261	22,65%	77,35%
2017	24	5.174	5.182	386	8	394	7,08%	92,92%
2018	27	5.158	5.230	338	72	410	7,36%	92,64%
2019	26	4.645	4.724	844	79	923	16,58%	83,42%
2020	27	5.046	5.056	512	10	522	9,38%	90,63%

Fonte: Elaboração própria (adaptado de STN). UF: Unidade da Federação. MC: Municípios Consolidados. ME: Municípios que Enviaram. MNE: Municípios que Não Enviaram. MI: Municípios com Inconsistências. MNC: Municípios Não Consolidados. % MNC: Porcentagem de Municípios Não Consolidados. % MC: Porcentagem de Municípios Consolidados.

No balanço de 2020, somente 5.046 municípios foram consolidados, sendo que outros 10 enviaram as informações com inconsistências que resultaram em suas exclusões. Esses números representam uma consolidação de apenas 90,63% dos municípios existentes no Brasil.

Em 2019, Roraima não enviou suas contas dentro do prazo previsto na lei e, não obstante, 844 municípios também ficaram de fora pela mesma razão, além de outros 79 que foram desconsiderados por inconsistências. Apesar de a STN (2021) considerar pequena a diferença com relação ao ano de 2018, esses dados representaram uma queda de quase 10%

com relação à quantidade de municípios consolidados no ano anterior, chegando à marca de 923 municípios não consolidados (16,58% do total). Mesmo que se leve em consideração o período de pandemia iniciado em 2020 (afetando a publicação do BSPN de 2019), através da análise feita desde a publicação de 2000, é possível perceber a oscilação na porcentagem de municípios consolidados, assim como dos estados que enviam suas contas dentro prazo.

Em uma série de 21 anos, o melhor resultado de consolidação em termos percentuais ocorreu em 2013 com 93,35% dos municípios consolidados. E embora a STN (2021) aponte que desde 2017 o nível de consolidação atingiu patamares importantes que se aproximam da totalidade dos entes existentes na federação, nesse mesmo ano 3 estados (Rio Grande do Norte, Tocantins e Roraima) não enviaram as contas dentro do prazo e 394 municípios ficaram de fora, números estes ainda distantes do ideal para uma consolidação. No ano seguinte, os números voltaram a cair, retomando melhores resultados em 2020 ainda com a ausência de 522 municípios.

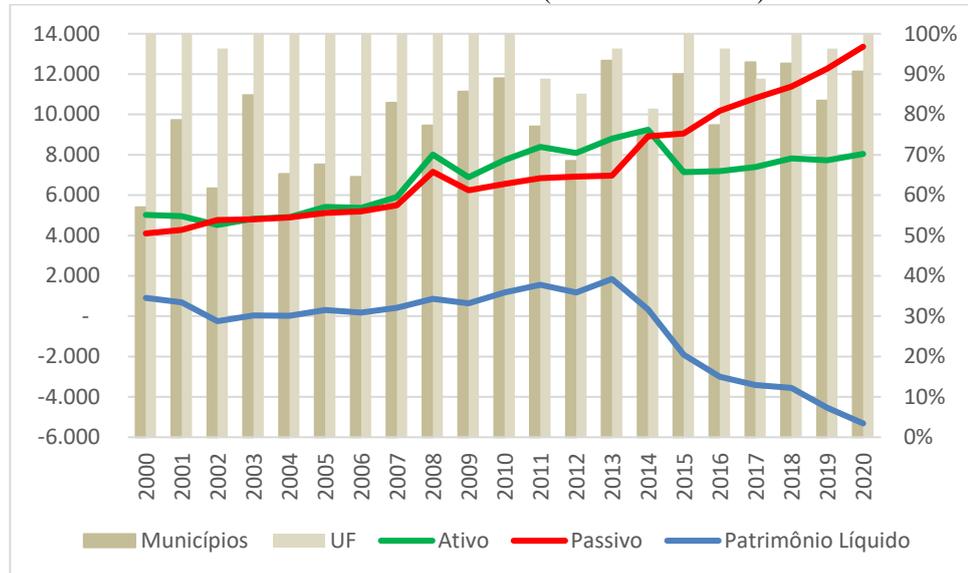
Em 2011, Amazonas, Rio Grande do Norte e Roraima não enviaram suas contas dentro do prazo (STN, 2012). Em 2012, Alagoas, Mato Grosso, Rio Grande do Norte e Sergipe não enviaram (STN, 2013). Já em 2014, Alagoas, Pará, Paraíba, Rio Grande do Norte e Roraima não cumpriram os prazos (STN, 2015).

Mediante a existência dos Tribunais de Contas estaduais, não há nada que justifique o atraso no envio das contas, principalmente se tratando dos mesmos estados. É possível perceber que os estados de Alagoas, Rio Grande do Norte e Roraima são frequentes reincidentes no descumprimento da lei, demonstrando como as penalidades previstas em lei (BRASIL, 2000) não são suficientes para impedir que estados e municípios deixem de enviar suas contas.

Os balanços consolidados dos anos de 2000 a 2014 não possuem dados quanto ao número de municípios que não foram consolidados devido a inconsistências relevantes. Após ser questionado, o Serviço de Informações ao Cidadão (SIC) do ME informou por meio do portal de Acesso à Informação (conforme Apêndice C) que o BSPN era elaborado manualmente e por conta das defasagens tecnológicas da época, não era possível identificar inconsistências. Por esse motivo, todos os municípios que enviaram dentro do período de corte foram incluídos na consolidação.

A Figura 2 apresenta uma relação entre os valores de ativo, passivo e patrimônio líquido registrados na consolidação das contas nacionais desde 2000 corrigidos pelo IPCA (Apêndice B), e a porcentagem de estados e municípios consolidados (Tabela 1).

Figura 2 – Relação entre Ativo, Passivo e PL e o Percentual de Estados e Municípios Consolidados de 2000 a 2020 (em bilhões de reais)



Fonte: Elaboração Própria (adaptado de STN e IBGE)

Conforme explicitado anteriormente, a cada nova publicação divulgada pela STN, um montante diferente de municípios e estados é consolidado. Além de não haver a integralidade das contas, não há constância dos entes que são ou não consolidados, perdendo o efeito comparativo da informação. Comparado ao setor privado, é como se a cada ano uma controladora consolidasse combinações diferentes de suas controladas e os usuários tentassem fazer análises comparativas.

O usuário da informação que analisa os dados apresentados no BSPN pode chegar a inúmeras conclusões erradas, uma vez que os dados estão incompletos e não representam fidedignamente a realidade financeira das contas nacionais no período divulgado. Para evidenciar a ausência de comparabilidade no BSPN basta observar a redução do ativo de 2011 para 2012, coincidentemente no mesmo período em que houve queda no percentual de consolidação. Outro exemplo é o patrimônio líquido que iniciou uma tendência de queda de 2013 para 2014, acompanhado pelo aumento do passivo, no mesmo período em que o percentual de consolidação dos municípios e estados foi consideravelmente menor. Não há como afirmar que todas essas oscilações foram decorrentes da alteração dos entes, mas também não há como afirmar que não foram. Não é prudente concluir que a ausência de tantos entes não tenha gerado impacto no resultado dessas demonstrações contábeis.

Assim, não há como diferenciar dentro do BSPN o que é resultado de questões econômicas e políticas e o que é causado pela alteração nos entes que integram a consolidação.

Não é possível analisar os dados do BP e concluir se um resultado foi melhor ou pior que o anterior quando os entes consolidados não são os mesmos. A importância da informação ser comparativa está na observação de padrões e tendências entre os períodos, o que garante a possibilidade de se fazer previsões, auxiliando na tomada de decisão (IFAC, 2006). Se a informação não está integralmente apresentada, a comparabilidade fica comprometida e pode interferir negativamente na adoção de políticas públicas.

É importante que as demonstrações contábeis apresentem informações dos períodos anteriores que correspondam às informações do período atual, de forma que o usuário consiga fazer uma análise comparativa (IFAC, 2006). No caso do BSPN, cada publicação possui um conjunto diferente de entes, a informação ausente no exercício anterior não é publicada posteriormente e a comparabilidade se perde.

4.3 Adoção do Balanço do Setor Público Nacional Brasileiro

A discussão sobre a necessidade de adoção do BSPN brasileiro está alinhada à adesão das características que garantem que a informação apresentada seja de qualidade. A consolidação das contas nacionais não é fidedigna, porque é incompleta desde o início da sua publicação. Ao mesmo tempo, como já analisado, a falta de constância nos entes consolidados impede que a informação seja comparativa. A análise de dados é parte fundamental da interpretação das demonstrações contábeis, então se há informações pendentes, a análise é comprometida e afeta o entendimento dos resultados (KOHAMA, 2015).

As diretrizes para o uso de amostragem na auditoria possibilitam que o auditor chegue a conclusões a partir de uma base razoável (CFC, 2009). Entretanto, essa norma não se aplica ao processo de elaboração das demonstrações contábeis, de forma que não existe a possibilidade de se consolidar e divulgar apenas uma parte das contas.

Ademais, políticas contábeis inadequadas não podem ser retificadas mediante publicação de material explicativo (IFAC, 2006). Contudo, em todas as publicações a STN apenas cita os entes que não foram consolidados, se eximindo das falhas em seu papel consolidador. Uma possibilidade para correção dessa defasagem seria a STN adicionar à publicação corrente uma versão corrigida do BSPN anterior com os entes que ficaram faltando, de forma semelhante à orientação da NBC TSP 23 (CFC, 2019) para republicar demonstrações. Todavia, o atraso na publicação da consolidação correta atrapalha a tempestividade da informação e tal correção de nada serviria se no BSPN corrente (e nos posteriores) não houver a consolidação integral.

O papel da STN como entidade responsável pelo Sistema de Contabilidade Federal é de consolidar os balanços dos entes federados em sua totalidade (Brasil, 2001). Entretanto, o órgão não tem atingido o nível máximo de consolidação, descumprindo o que é disposto na LRF. Se o órgão tem o dever de realizar a consolidação, deveria se esforçar para garantir que todos os entes enviassem as contas dentro do prazo e sem inconsistências, não somente considerar que sua função é de agregar e divulgar as contas disponíveis.

Outro ponto relevante é a ausência de determinação em lei para que haja auditoria no BSPN. Se não há um órgão responsável por verificar se as informações estão corretamente evidenciadas, também não há como ter confiança nos dados divulgados. Isso é comprovado ao se observar a quantidade de municípios que são excluídos da consolidação por apresentarem erros graves em suas contas. E não há garantias de que a análise feita pela STN seja suficiente para identificar os erros materiais.

Portanto, não há justificativas que expliquem a adoção de uma consolidação a nível nacional com ausência de confiabilidade, fidedignidade e comparabilidade. Por consequência, tendo em vista a dificuldade de consolidar entes descentralizados, a ausência dessa consolidação dentro das federações e a inobservância integral das características qualitativas da informação, o BSPN brasileiro mostra-se pouco relevante e até contraproducente no fornecimento de informações contábeis de qualidade e na tomada de decisão.

Como possível solução, cita-se a implementação de dispositivos legais que reforcem e detalhem a responsabilidade da STN como órgão consolidador das contas nacionais, incumbido de garantir a integralidade e a qualidade da informação consolidada. De forma complementar, penalidades mais rigorosas devem ser adotadas de forma a impedir que estados e municípios descumpram os prazos legais ou enviem suas contas com erros graves. Também é essencial que um órgão específico seja encarregado pela auditoria, para garantir a confiabilidade da informação apresentada no BSPN.

A não adoção de medidas que visem melhorar a qualidade da consolidação compromete a necessidade de sua divulgação, uma vez que recursos públicos são investidos na produção desses relatórios que não atendem à legislação nem às práticas contábeis. Dessa forma, uma possibilidade seria a exclusão do artigo 51 da LRF e demais dispositivos relacionados, que obrigam a consolidação das contas nacionais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa se propôs a discutir a necessidade de adoção do BSPN brasileiro por meio de um estudo sobre a divulgação das contas públicas nas demais federações e uma análise do histórico de consolidação dos entes federados brasileiros. Para isso, foram pesquisadas as demonstrações contábeis das 26 federações existentes além do Brasil e, em seguida, verificou-se se havia uma demonstração da posição financeira (ou BP) e se abrangia os entes federados. Além disso, foram analisados os dados referentes aos estados e municípios consolidados no Brasil desde a publicação de 2000.

Os resultados mostraram que nenhuma outra federação consolida suas contas de forma a abranger os entes federados, possivelmente pela dificuldade de se consolidar entes autônomos e descentralizados. Quanto à publicação brasileira, nota-se que o BSPN descumpra a LRF ao não consolidar integralmente as contas de municípios e estados, além de não observar todas as características qualitativas da informação contábil (representação fidedigna, comparabilidade, relevância e confiabilidade). A STN, responsável pela consolidação, não se empenha em garantir que todos os entes enviem suas contas no prazo e sejam consolidados, portando-se somente como um órgão agregador das contas enviadas. Como não há previsão em lei, nenhum órgão realiza a auditoria do BSPN, comprometendo a confiabilidade dos dados.

Recomenda-se, por meio de novos dispositivos legais, reforço e detalhamento das competências da STN como órgão consolidador das contas nacionais. Também é essencial a obrigatoriedade de auditoria no BSPN e a previsão de penalidades mais eficazes em impedir que municípios e estados descumpram os prazos ou enviem suas contas com erros graves.

A busca pela divulgação das contas públicas das federações foi limitada tanto por questões idiomáticas, quanto principalmente pela navegabilidade pouco intuitiva nos portais dos governos. A publicação não possui nomenclatura nem estrutura padronizadas, assim como cada país escolhe se publica por meio de seu Ministério da Economia, pela secretaria de finanças, pelo órgão de auditoria ou outra plataforma.

Como sugestão para pesquisas futuras, recomenda-se o estudo da aplicação das penalidades previstas no art. 51 da LRF e sua efetividade em coibir o atraso no envio das contas. Ainda, recomenda-se um estudo comparativo entre o BSPN brasileiro e as contas nacionais consolidadas do Reino Unido, como forma de entender a motivação da STN em utilizá-lo como modelo para o Brasil. Também é importante entender o trabalho dos Tribunais de Contas Estaduais e Conselhos de Contas Municipais no controle das contas públicas e as consequências

disso na qualidade da informação que chega à STN.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

ANDERSON, George. Federalism: An Introduction. Canada: Oxford University Press, 2008. Disponível em: <http://www.forumfed.org/publications/a-primer-on-federalism/>. Acesso em: 16 jun. 2021.

ANTUNES, Paulo de Bessa. Federalismo e Competências Ambientais no Brasil. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

ARAÚJO, Inaldo. ARRUDA, Daniel. Contabilidade Pública. 3. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

AZEVEDO, Ricardo Rocha de. LINO, André Feliciano. O Distanciamento Entre as Normas de Auditoria e as Práticas nos Tribunais de Contas. Sociedade, Contabilidade e Gestão. Rio de Janeiro, v. 13, n. 2, p. 9-27, maio/ago, 2018. Disponível em: <https://revistas.ufrj.br/index.php/scg/article/view/13665/0>. Acesso em: 16 ago. 2021.

BENDER, Andressa. SILVA, Robson de Faria. Informação Contábil: uma ferramenta para a tomada de decisão. Brazilian Journal of Development. Curitiba, v. 6, n. 6, p. 39654-39666, jun. 2020. Disponível em: <https://www.brazilianjournals.com/index.php/BRJD/article/view/12041>. Acesso em: 01 nov. 2021.

BEUREN, Ilse Maria (org.). Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. 05 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 set. 2021.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Fala-br – Plataforma Integrada de Ouvidoria e Acesso à Informação. Disponível em: <https://falabr.cgu.gov.br/publico/Manifestacao/SelecionarTipoManifestacao.aspx?ReturnUrl=%2f>. Acesso: 10 ago. 2021.

BRASIL. Decreto-Lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 02 set. 2021.

BRASIL. Decreto nº 6.976 de 07 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6976.htm. Acesso em: 02 set. 2021.

BRASIL. 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 e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm. Acesso em: 04 set. 2021.

BRASIL. Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 27 ago. 2021.

BRASIL. Lei nº 4.320 de 17 de março 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em: 02 set. 2021.

BRASIL. Lei nº 10.180 de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110180.htm. Acesso em: 20 set. 2021.

BRASIL. Ministério das Relações Exteriores. Embaixadas e Consulados Estrangeiros no Brasil. Disponível em: <https://www.gov.br/mre/pt-br/assuntos/representacoes/estrangeiras-no-brasil>. Acesso em: 20 jul. 2021.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Balanço do Setor Público Nacional. Brasília: STN, 2010-2020. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/balanco-do-setor-publico-nacional-bspn/2020/114>. Acesso em: 26 jul. 2021.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Balanço Do Setor Público Nacional (BSPN). 2021. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/contabilidade-e-custos/balanco-do-setor-publico-nacional-bspn>. Acesso em: 26 set. 2021.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Balanço Geral da União. Brasília: STN, 2013-2020. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/balanco-geral-da-uniao-bgu-anual/2020/114>. Acesso em: 26 jul. 2021.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Consolidação das Contas Públicas. Brasília: STN, 2000-2009. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/consolidacao-das-contas-publicas/2009/114>. Acesso em: 06 out. 2021.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 8. ed. Brasília: STN, 2018.

BRASIL. Portaria nº 642 de 20 de setembro de 2019. Estabelece regras para o recebimento e disponibilização dos dados contábeis e fiscais dos entes da Federação no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – Siconfi. Disponível em: <https://www.igam.com.br/upload/intranet/downloads/portaria-stn-642-de-20-de-setembro-de-2019pdf.pdf>. Acesso em: 11 out. 2021.

CIA – CENTRAL INTELLIGENCE AGENCY. The World Factbook. Field Listing –

Administrative Divisions. Disponível em: <https://www.cia.gov/the-world-factbook/field/administrative-divisions/>. Acesso em: 28 jun. 2021.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC 36: Demonstrações Consolidadas. Brasília. 2012. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=67>. Acesso em: 28 out. de 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TA 530: Amostragem em Auditoria. Brasília. 2009. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001222. Acesso em: 09 out. de 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TSP 11: Apresentação das Demonstrações Contábeis. Brasília. 2018. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2018/NBCTSP11&arquivo=N BCTSP11.doc. Acesso em: 23 set. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TSP 17: Demonstrações Contábeis Consolidadas. Brasília. 2018. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2018/NBCTSP17&arquivo=N BCTSP17.doc. Acesso em: 27 out. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TSP 23: Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro. Brasília. 2019. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2019/NBCTSP23&arquivo=N BCTSP23.doc. Acesso em: 16 out. 2021.

CONTI, José Maurício (org.). Federalismo Fiscal. São Paulo: Manole, 2004.

CRUZ, Flávio da. NETO, Orion Augusto Platt. Análise de Balanços Públicos: Considerações e Técnicas para o Balanço Patrimonial. Revista Catarinense da Ciência Contábil. Florianópolis, v. 2, n. 4, p. 58-75, dez./2022 - mar/2003. Disponível em: <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/992>. Acesso em: 02 set. 2021.

DI PIETRO. Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 33. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

FERREIRA, Lucas Oliveira Gomes. SERRANO, André Luiz Marques. REVELLI, Federico. Faithfulness representation and Verifiability of Brazilian Accounting Databases. European Group for Public Administration. Cluj-Napoca, Romênia, 9-10 maio 2019.

FORUM OF FEDERATIONS. Countries. Disponível em: <http://www.forumfed.org/countries/>. Acesso em: 15 jun. 2021.

FORUM OF FEDERATIONS. Who We Are. Disponível em: <http://www.forumfed.org/who-we-are/>. Acesso em: 15 jun. 2021.

GADELHA. Sérgio Ricardo de Brito. Introdução ao Federalismo e ao Federalismo Fiscal no Brasil. Brasília: ENAP, 2017. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/3186>. Acesso em: 26 jun. 2021.

GIL, Antônio Carlos. Métodos e Técnicas de Pesquisa Social. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Áreas Territoriais. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/geociencias/organizacao-do-territorio/estrutura-territorial/15761-areas-dos-municipios.html?=&t=o-que-e>. Acesso em: 04 out. 2021.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo. Disponível em: <https://sidra.ibge.gov.br/tabela/1737>. Acesso em: 06 out. 2021.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. Volume I. Nova Iorque, Estados Unidos da América. 2021. Disponível em: <https://www.ipsasb.org/publications/2021-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>. Acesso em: 15 set. 2021.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. Volume II. Nova Iorque, Estados Unidos da América. 2021. Disponível em: <https://www.ipsasb.org/publications/2021-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>. Acesso em: 27 out. 2021.

INTOSAI – INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME INSTITUTIONS. Full Members. Viena, Áustria. 2021. Disponível em: <https://www.intosai.org/about-us/members/full-members>. Acesso em: 29 jun. 2021.

ISO - INTERNATIONAL ORGANIZATION FOR STANDARDIZATION. ISO 3166-2:2020: Codes for the representation of names of countries and their subdivisions — Part 2: Country subdivision code. Disponível em: <https://www.iso.org/obp/ui/#iso:std:iso:3166:-2:ed-4:v1:en>. Acesso em: 28 jun 2021.

KOHAMA, Heilio. Balanços Públicos: Teoria e Prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

LIMA, Diana Vaz de. Orçamento, Contabilidade e Gestão no Setor Público. São Paulo: Atlas, 2018.

NIYAMA, Jorge Katsumi. SILVA, César Augusto Tibúrcio. Teoria da Contabilidade. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

NIYAMA, Jorge Katsumi (org.). Teoria Avançada da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 2014.

RODRIGUES, Jomar Miranda. Niyama, Jorge Katsumi. Qualidade da Informação Contábil: uma análise da adoção dos padrões internacionais de contabilidade pelos países que compõem o G-7 e BRICS. Enfoque: Reflexão Contábil. Paraná, v. 37, n. 4, p. 33-48, dez. 2018. Disponível em: <https://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/34646>. Acesso em: 01 nov. 2021.

SILVA, *et al.* Consolidação das Contas Públicas: Análise do Cumprimento do art. 51 da LRF pelos Municípios do Estado do Rio Grande do Norte. Revista Catarinense da Ciência Contábil. Florianópolis, v. 10, n. 30, p. 77-89, ago./nov. 2011. Disponível em: <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/1228/1161>. Acesso em: 02 out.

2021.

SOUZA, *et al.* Análise do Encaminhamento das Contas dos Municípios Brasileiros do Ano de 2008. Enfoque: Reflexão Contábil. Paraná, v. 29, n. 2, p. 53-63, ago. 2010. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2829200. Acesso em: 02 out. 2021

SOUZA, Marcus Seixas. Reino Unido: Uma Nova Forma de Estado?. Revista Jus Navegandi. Teresina, ano 13, n. 1978, 30 nov. 2008. Disponível: <https://jus.com.br/artigos/12033/reino-unido-nova-forma-de-estado>. Acesso: 16 ago. 2021.

UNITED NATIONS. Member States. Disponível em: <https://www.un.org/en/about-us/member-states>. Acesso em: 16 jun 2021.

ZUCCOLOTTO, Robson. ROCHA, Diones Gomes da. SUZART, Janilson. O que o regime contábil de competência revela sobre o patrimônio dos governos?. Revista Brasileira de Contabilidade. n. 228, p. 14-27, nov./dez. 2017. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/322601273_O_que_o_regime_contabil_de_competencia_revela_sobre_o_patrimonio_dos_governos. Acesso em: 01 nov. 2021.

**APÊNDICE A – TABELA COM OS VALORES DE ATIVO, PASSIVO E PL DO
BGU E DO BSPN DE 2013 A 2020 CORRIGIDOS PELO IPCA (EM MILHÕES
DE REAIS)**

**Tabela A1 – Valores de Ativo, Passivo e PL do BGU e do BSPN de 2013 a 2020
(em bilhões de reais)**

Ano	Balanco	Ativo Total	Passivo Total	Patrimônio Líquido
2020	BGU	5.702	10.147	(-4.445)
	BSPN	8.044	13.359	(5.315)
2019	BGU	5.850	8.967	(-3.117)
	BSPN	7.727	12.271	(4.544)
2018	BGU	5.743	8.377	(2.634)
	BSPN	7.825	11.385	(3.559)
2017	BGU	5.474	8.217	(-2.743)
	BSPN	7.401	10.808	(3.407)
2016	BGU	5.441	7.794	(-2.353)
	BSPN	7.183	10.179	(2.996)
2015	BGU	5.392	7.154	(1.762)
	BSPN	7.148	9.053	(1.905)
2014	BGU	6.965	6.803	162
	BSPN	9.241	8.907	334
2013	BGU	6.676	4.954	1.723
	BSPN	8.809	6.966	1.842

Fonte: Tesouro Nacional

**APÊNDICE B – TABELA COM VALORES DE ATIVO, PASSIVO E PL DE 2000
A 2020 CORRIGIDOS PELO IPCA (EM BILHÕES DE REAIS)**

Tabela B1 – Ativo, Passivo e PL de 2000 a 2020 Corrigidos pelo IPCA (em bilhões de reais)

Ano	Ativo	Passivo	Patrimônio Líquido	Ativo Corrigido	Passivo Corrigido	Patrimônio Líquido Corrigido
2000	1.518	1.242	276	5.014	4.102	912
2001	1.614	1.392	222	4.951	4.270	681
2002	1.658	1.747	(89)	4.520	4.762	(243)
2003	1.937	1.923	15	4.831	4.796	37
2004	2.120	2.112	8	4.914	4.896	19
2005	2.471	2.330	141	5.419	5.110	309
2006	2.527	2.441	86	5.373	5.190	183
2007	2.904	2.698	206	5.911	5.492	419
2008	4.167	3.724	443	8.010	7.158	852
2009	3.739	3.389	350	6.890	6.245	645
2010	4.446	3.768	678	7.736	6.556	1.180
2011	5.135	4.185	950	8.389	6.837	1.552
2012	5.239	4.480	760	8.087	6.915	1.173
2013	6.044	4.780	1.264	8.809	6.966	1.842
2014	6.748	6.503	244	9.242	8.907	334
2015	5.776	7.315	(1.539)	7.148	9.053	(1.905)
2016	6.169	8.742	(2.574)	7.183	10.179	(2.997)
2017	6.544	9.556	(3.012)	7.401	10.808	(3.407)
2018	7.178	10.443	(3.266)	7.825	11.385	(3.561)
2019	7.393	11.741	(4.348)	7.727	12.271	(4.544)
2020	8.044	13.359	(5.315)	8.044	13.359	(5.315)

Fonte: Elaboração Própria (adaptado de STN e IBGE)

APÊNDICE C - SOLICITAÇÕES DE ACESSO À INFORMAÇÃO

Solicitação de Acesso à Informação nº 03005.164074/2021-54

Manifestação: “Na página 7 da publicação "Balanço do Setor Público Nacional" do ano de 2020, é informado que ele "é uma das poucas publicações no mundo que se propõe a realizar uma ampla consolidação de todas as esferas de governo de um país". Sendo assim, quais são esses outros países/nações que publicam algo semelhante ao BSPN?”

Resposta:

“Senhor(a),

O Serviço de Informações ao Cidadão do Ministério da Economia agradece o seu contato.

Durante a elaboração do Balanço do Setor Público Nacional - BSPN de 2020 foram analisados os BSPNs dos seguintes países: Reino Unido, Canadá, Austrália, África do Sul e Estados Unidos. A maioria dos relatórios analisados não realiza a consolidação de todos os entes, como se propõe o BSPN do Brasil. Uma das possíveis causas para isso é que estados/províncias/condados/municípios possuem uma autonomia bastante ampla, e por essa razão, não existem normativas que obrigam esse tipo de consolidação.

O melhor *benchmark* encontrado é referente ao documento do Reino Unido (*Whole of Government Accounts*). De todos, o documento do Reino Unido é o mais completo, com diversas análises econômicas e financeiras, apresentando em grandes detalhes o desempenho do Reino Unido. Além de bem detalhado e possuir diversas análises bastante aprofundadas, o documento consolida informações de municípios, estados, e diversas outras entidades públicas.

Na elaboração do BSPN, não foram analisados todos os países do mundo, mas os países analisados estão entre os mais desenvolvidos em termos de contabilidade pública. Considerando que as amostras analisadas se restringiram a 5 países, e somente 1 país consolidou as informações de municípios e estados, optou-se por considerar que poucos países no mundo possuem uma ampla consolidação de todas as esferas de governo.

Atenciosamente,
Serviço de Informações ao Cidadão (SIC)
Ministério da Economia”

Solicitação de Acesso à Informação nº 03005.179991/2021-33 e nº 03005.179297/2021-16

Manifestação: “Solicitação de acesso ao número de municípios nos BSPNs de 2010, 2011, 2012, 2013 e 2014 que: 1) enviaram os dados dentro do prazo estabelecido na LRF; 2) apresentaram inconsistências relevantes (falhas) e não foram considerados na consolidação; e 3) não enviaram os dados dentro do prazo. Tais informações não foram encontradas dentro dos documentos, que apresentaram somente o número total de municípios consolidados e não consolidados, diferentemente dos anos seguintes. Desde já agradeço!”

Resposta:
“Senhor(a),

O Serviço de Informações ao Cidadão do Ministério da Economia agradece o seu contato.

Em atenção à sua solicitação, seguem abaixo as respostas aos seus questionamentos:

1) O prazo estabelecido na Lei da Responsabilidade FLRF para o envio dos dados dos municípios para o Balanço do Setor Público Nacional (BSPN) é até dia 30/04, e para os Estados é até o dia 31/05. O não envio dos dados faz com que o ente fique impedido de receber transferências voluntárias e de contratar operações de crédito. Ressaltamos que o BSPN não é um instrumento que tem como objetivo verificar este envio. Para isso, sugerimos a leitura da Portaria Interministerial nº 424, de 30 de dezembro de 2016 e suas atualizações.

O objetivo do BSPN é promover a consolidação das contas públicas. Para isso, devido a muitos municípios não conseguirem enviar as contas anuais dentro do prazo da LRF, a extração dos dados é efetuada junto com os dados estaduais, normalmente alguns dias após o dia 31/05. Diante disso, o Tesouro Nacional não mantém em seus arquivos o registro dos envios até 30/04, já que os entes podem enviar até a data de corte do BSPN, como também retificar suas declarações já enviadas até essa data de corte.

2) Para os BSPNs de 2010, 2011 e 2012 não foram excluídos nenhum município do BSPN. Todos os municípios que enviaram dentro da data de corte do BSPN foram incluídos na consolidação das contas públicas. Devido às limitações tecnológicas dos anos de 2011, 2012 e 2013 (anos de elaboração dos BSPN de 2010 a 2012), o BSPN era elaborado manualmente sem se utilizar das tecnologias de análise de dados que dispusemos hoje. Dessa forma, as análises que definem as exclusões de entes com inconsistências nas contas anuais eram inexistentes nos anos de 2011 a 2013.

3) Sobre os municípios que não enviaram dentro do prazo, nas publicações do BSPN de 2010 a 2012 constam as listas dos municípios que enviaram dentro do prazo estabelecido pelo Tesouro Nacional para construção do BSPN, em "Anexo I - Entes incluídos na Consolidação". Com relação a quais entes consolidados que não enviaram dentro do prazo da LRF, não possuímos essa informação.

Atenciosamente,

Serviço de Informações ao Cidadão (SIC)

Ministério da Economia”

**APÊNDICE D – CONTATOS DAS EMBAIXADAS E DOS ÓRGÃOS DE
AUDITORIA DAS FEDERAÇÕES**

Quadro D1 – Contatos das Federações

Federações	E-mail do Órgão de Auditoria	Contato da Embaixada
África do Sul	IR@agsa.co.za	Formulário no site oficial
Alemanha	international@brh.bund.de	Formulário no site oficial
Argentina	secretarialegaleinstitucional@agn.gov.ar	Formulário no site oficial
Austrália	External.Relations@anao.gov.au	embaustr@dfat.gov.au
Áustria	intosai@rechnungshof.gv.at	Formulário no site oficial
Bélgica	international@ccrek.be	brasilia@diplobel.fed.be
Bósnia e Herzegovina	saibih@revizija.gov.ba e saibih@bih.net.ba	-
Canadá	international@oag-bvg.gc.ca	brslag@international.gc.ca
Comores	-	brasemb.daressalam@itamaraty.gov.br
Emirados Árabes	president@saiuae.gov.ae	brasiliaemb@mofaic.gov.ae
Espanha	relacionesinternacionales@tcu.es	sc.brasilia@maec.es
Micronésia	info@fsmopa.fm	-
Estados Unidos	spel@gao.gov	brasiliavisa@state.gov
Etiópia	ofagit@ethionet.et e oag@ethionet.et	Formulário no site oficial
Índia	ir@cag.gov.in	com.brasilia@mea.gov.in
Iraque	info@fbsa.gov.iq	brasemb.bagda@itamaraty.gov.br
Malásia	international@audit.gov.my	mwbrasilia@kln.gov.my e mwbrasilia@terra.com.br
México	sjkoh@asf.gob.mx	EmbajadaMexBra@sre.gob.mx
Nepal	info@oag.gov.np e oagnep@ntc.net.np	embaixadanepal@gmail.com
Nigéria	info@oaugf.ng	admin@nigerianembassy-brazil.org e social-sec@nigerianembassy-brazil.org
Paquistão	saipak@comsats.net.pk	parepbrasilia@mofa.gov.pk e pakistanembassy84@yahoo.com
Rússia	intrel@ach.gov.ru	embaixada.russia@gmail.com e embassy.brasil@mid.ru
São Cristóvão e Neves	audit@govt.kn	-
Sudão	info@audit.gov.sd e auditorgen@hotmail.com	sudaninbrasilia@gmail.com e sudaninbrazil@gmail.com
Suíça	info@efk.admin.ch	brasilia@eda.admin.ch
Venezuela	cooperacion.vzla@cgr.gob.ve	asistenteembajador@gmail.com

Fonte: INTOSAI e Ministério das Relações Exteriores

ANEXO A – LINKS ENCONTRADOS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DAS FEDERAÇÕES

ÁFRICA DO SUL

Consolidated Financial Information

<http://www.treasury.gov.za/publications/annual%20reports/Consolidated%20financial%20statements/default.aspx>

ARGENTINA

Estados Contables 2020

<https://www.argentina.gob.ar/economia/sechacienda/cgn/cuentainversion/2020/tomoi/estcontables>

Estados Contables 2019

<https://www.argentina.gob.ar/economia/sechacienda/cgn/cuentainversion/2019/tomoi/estcontables>

AUSTRÁLIA

Consolidated Financial Statements

<https://www.finance.gov.au/publications/commonwealth-consolidated-financial-statements>

2019-2020: <https://www.finance.gov.au/publications/commonwealth-consolidated-financial-statements/2019-2020-commonwealth-consolidated-financial-statements>

2018-2019: <https://www.finance.gov.au/publications/commonwealth-consolidated-financial-statements/2018-2019-commonwealth-consolidated-financial-statements>

2017-2018: <https://www.finance.gov.au/publications/commonwealth-consolidated-financial-statements/2017-2018-commonwealth-consolidated-financial-statements>

ÁUSTRIA

Bundesrechnungsabschluss für das Jahr 2020

https://www.rechnungshof.gv.at/rh/home/news/Bundesrechnungsabschluss_2020.html

Bundesrechnungsabschluss für das Jahr 2019

<https://www.rechnungshof.gv.at/rh/home/news/news/news/1.html>

Bundesrechnungsabschluss für das Jahr 2018

https://www.rechnungshof.gv.at/rh/home/news/news/news_1/BRA_CSV_Dateien1.html

BÉLGICA

Comptes annuels de l'État fédéral (Federal State's Accounts)

<https://www.ccrek.be/EN/Publications/FederalState.html?verkortelijst=N#tabs-1>

BÓSNIA E HERZEGOVINA

Relatório de Auditoria + Financial Statements

<http://www.revizija.gov.ba/Content/Read/godisnji-izvjetaji-revizije-o-izvrenju-budzeta?lang=en>

CANADÁ

Annual Financial Report of the Government of Canada

2020: <https://www.canada.ca/en/department-finance/services/publications/annual-financial-report/2020.html>

2018-2019: <https://www.canada.ca/en/department-finance/services/publications/annual-financial-report/2019.html>

2017-2018: <https://www.canada.ca/en/department-finance/services/publications/annual-financial-report/2018.html>

ESPAÑA

Cuenta General del Estado

<https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Contabilidad/ContabilidadPublica/CPE/rcasp/Paginas/CuentaGeneralEstado.aspx>

2019: <https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Contabilidad/ContabilidadPublica/CPE/rcasp/Paginas/CuentaGeneralEstado.aspx>

2018: <https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Contabilidad/ContabilidadPublica/CPE/rcasp/Paginas/CuentaGeneralEstado2018.aspx>

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA

Financial Report

<https://fiscal.treasury.gov/reports-statements/financial-report/previous-reports.html>

2020: <https://fiscal.treasury.gov/reports-statements/financial-report/current-report.html>

2019: <https://fiscal.treasury.gov/reports-statements/financial-report/2019-report.html>

2018: <https://fiscal.treasury.gov/reports-statements/financial-report/2018-report.html>

Balance sheet

<https://fiscal.treasury.gov/reports-statements/financial-report/balance-sheets.html>

ÍNDIA

Annual Financial Statement

https://www.indiabudget.gov.in/previous_union_budget.php

2019-2020: https://www.indiabudget.gov.in/budget2019-20/annual_final_stmt.php

2018-2019: <https://www.indiabudget.gov.in/budget2018-2019/budget.asp>

2017-2018: <https://www.indiabudget.gov.in/budget2017-2018/budget.asp>

2016-2017: <https://www.indiabudget.gov.in/budget2016-2017/budget.asp>

2015-2016: <https://www.indiabudget.gov.in/budget2015-2016/budget.asp>

2014-2015: <https://www.indiabudget.gov.in/budget2014-2015/budget.asp>

2013-2014: <https://www.indiabudget.gov.in/budget2013-2014/budget.asp>

MALÁSIA

Federal Government Financial Statement

2019: <https://www.anm.gov.my/en/business/federal-government-financial-statement>

MÉXICO

Cuenta Pública (Estado de Situación Financiera e Introducción)

<https://www.cuentapublica.hacienda.gob.mx/>

2020: <https://www.cuentapublica.hacienda.gob.mx/es/CP/TomoII-2020>

2019: <https://www.cuentapublica.hacienda.gob.mx/es/CP/TomoII-2019>

2018: <https://www.cuentapublica.hacienda.gob.mx/es/CP/TomoII-2018>

NEPAL

Consolidated Financial Statement 2019-2020

https://www.fcgo.gov.np/storage/uploads/publications/20210523121905_CFS_2019_20%20final.pdf

Consolidated Financial Statement 2017-2018

https://www.fcgo.gov.np/storage/uploads/reportpublication/2020-06-01/Consolidated_Financial_statement_2017-2018.pdf

NIGÉRIA

Annual General Purpose Financial Statements

<https://opentreasury.gov.ng/index.php/component/content/article/9-blog/2990-annual-general-purpose-financial-statements?Itemid=101>

PAQUISTÃO

Financial Statements of the Federal Government (Accountant General Pakistan Revenue)

https://cga.gov.pk/Content/Index?PageCode=y1qB8wBsAa0*V

RÚSSIA

Government Finance Statistics Reporting

<https://roskazna.gov.ru/en/budget-execution/government-finance-statistics-reporting-of-the-russian-federation/>

SUIÇA

Federal Financial Statements

<https://www.efv.admin.ch/efv/en/home/finanzberichterstattung/finanzberichte/staatsrechnung.html>

Federal Consolidated Financial Statements

https://www.efv.admin.ch/efv/en/home/finanzberichterstattung/finanzberichte/konsolidierte_rg_bund.html