



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA  
CAMPUS I – CAMPINA GRANDE  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**CONTABILIDADE CRIATIVA: UM ESTUDO DE CASO NOS DEMONSTRATIVOS  
DE RESTOS A PAGAR DO GOVERNO DA PARAÍBA NO PERÍODO 2010 A 2015**

**Elaine Cristina Fernandes da Silva**

**Campina Grande – PB, 2016**

**ELAINE CRISTINA FERNANDES DA SILVA**

**CONTABILIDADE CRIATIVA: UM ESTUDO DE CASO NOS DEMONSTRATIVOS  
DE RESTOS A PAGAR DO GOVERNO DA PARAÍBA NO PERÍODO 2010 A 2015.**

Trabalho de Conclusão de Curso - TCC apresentado ao Departamento do Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

**Campina Grande – PB, 2016.**

É expressamente proibida a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano da dissertação.

S586c Silva, Elaine Cristina Fernandes da  
Contabilidade criativa [manuscrito] : um estudo de caso nos demonstrativos de restos a pagar do governo da Paraíba no período 2010 à 2015 / Elaine Cristina Fernandes da Silva. - 2016.  
22 p. : il. color.

Digitado.  
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, 2016.  
"Orientação: Prof. Esp. José Luís de Souza, Departamento de Ciências Contábeis".

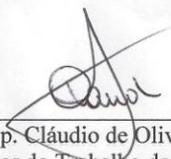
1. Contabilidade criativa.. 2. Balanço patrimonial. 3. Demonstrativo financeiro. 4. Contabilidade pública. I. Título.

21. ed. CDD 657

**ELAINE CRISTINA FERNANDES DA SILVA**

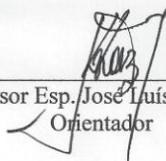
**CONTABILIDADE CRIATIVA: UM ESTUDO DE CASO NOS DEMONSTRATIVOS  
DE RESTOS A PAGAR DO GOVERNO DA PARAÍBA NO PERÍODO 2010 A 2015.**

Este Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) foi julgado adequado para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, sendo aprovado em sua forma final.



\_\_\_\_\_  
Professor Esp. Cláudio de Oliveira Leôncio Pinheiro  
Coordenador do Trabalho de Conclusão de Curso

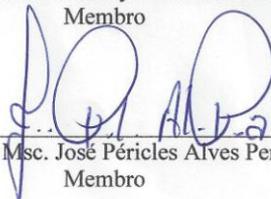
Professores que compuseram a banca:



\_\_\_\_\_  
Professor Esp. José Luís de Souza  
Orientador



\_\_\_\_\_  
Professora Msc. Sidney Soares de Tolêdo  
Membro



\_\_\_\_\_  
Professora Msc. José Péricles Alves Pereira  
Membro

**Campina Grande – PB, 2016.**

## RESUMO

SILVA, Elaine Cristina Fernandes da. **Contabilidade Criativa: Um Estudo de Caso nos Demonstrativos de Restos a Pagar do Governo da Paraíba no período 2010 a 2015**. 22 folhas. Trabalho de conclusão de curso – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande, 2016.

O presente trabalho aponta para à análise dos Demonstrativos de Restos a Pagar juntamente com Balanço Patrimonial a fim de averiguar a existência de Contabilidade Criativa na evidenciação das informações contidas nos demonstrativos, através, de comparações das informações disponibilizadas nos portais de transparência. Como objetivo geral buscou-se identificar a utilização de manobras contábeis para gerenciamento de resultados, e como objetivos específicos fazer um comparativo entre os Demonstrativos de Restos a Pagar, analisar se houve a correta evidenciação de restos a pagar e comparar a disponibilidade dos dois demonstrativos. Analisou-se o período 2010 a 2015 com ênfase no item disponibilidade de caixa, onde foi possível verificar as variações existentes nos anos listados. Foi utilizada a pesquisa quantitativa e exploratória, e com relação ao método utilizou-se o levantamento de dados com aplicação de um quadro comparativo acompanhado de um gráfico explicativo. Os resultados revelaram discrepâncias no que diz respeito a valores de Disponibilidade de Caixa e Inscrição de Restos a Pagar, a pesquisa revela também uma necessidade de maior compreensão por parte da sociedade em relação ao entendimento das informações contidas nos demonstrativos. É importante a conscientização da população para os malefícios que a Contabilidade Criativa ocasiona distorcendo a realidade da entidade. Com isso, conclui-se que há indícios de contabilidade criativa, pois não há justificativa para estas discrepâncias tão altas com relação ao Caixa informado nos demonstrativos.

**Palavras-Chave:** Restos a Pagar; Criatividade; Demonstrativos; Governo.

## 1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade é uma ciência social que através de demonstrativos financeiros revela a realidade financeira de uma entidade, busca não apenas satisfazer as prioridades dos seus usuários, mas, principalmente oferecer condições para que não haja decisões equivocadas.

Iudícibus (2000, p. 29) descreve que a contabilidade é tão antiga quanto à origem do homem pensante. De acordo com historiadores o surgimento da Contabilidade vem desde os primórdios da humanidade, pois, quando os mesmos começaram a aumentar os rebanhos ou mesmo utilizar de serviços de troca, fez-se necessário a utilização de uma forma mais eficaz para controle do patrimônio.

O Controle que antes era realizado através da utilização de desenhos em rochas, ou mesmo guardado na memória aprimorou-se levando a utilização de técnicas melhoradas como cálculos e anotações. Dessa forma, a Ciência Contábil apresentou grandes melhorias e passou

a ser o que é hoje, uma ciência social voltada a atender as necessidades dos usuários, bem como auxiliando nas tomadas de decisões.

Com a evolução da Contabilidade, surgiu também uma prática conhecida como Contabilidade Criativa ou ainda Gerenciamento de Resultados que ajuda a maquiagem e tornar as demonstrações aparentemente com resultado positivo ou negativo ainda que a realidade não seja esta.

“Contabilidade criativa é o processo de manipulação da contabilidade, aproveitando-se das regras e opções de valorização e divulgação para transformar as demonstrações financeiras do que são para o que deveriam ser”. Naser (1993, Apud PARADA E SANHEZA, 2009, p. 87).

A Contabilidade tem como objeto de estudo o patrimônio, fornecendo informações aos seus usuários no que se refere às modificações do mesmo. Já na esfera pública, visa fornecer o detalhamento de Receitas e Despesas bem como sua aplicação. Como é demonstrado na Lei 4.320 de 64:

Art. 83: A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.

De acordo com a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, em seu Art. 1º: § 1º, A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Na área pública os maiores interessados são a população em geral que se preocupa em analisar a arrecadação dos recursos e sua aplicação, além dos administradores que através das demonstrações contábeis obtendo informações relevantes acerca do patrimônio são capazes de tomar decisões acertadas.

Com relação ao detalhamento na Contabilidade Pública a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece em seu art. 2º: “A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.”

O estudo em questão tem como problema: **Há indícios de contabilidade criativa nos demonstrativos de restos a pagar do Governo do Estado da Paraíba, no período de 2010**

a 2015? Para buscar responder a esta problemática se fez necessário analisar os demonstrativos do Governo do Estado da Paraíba compreendendo o período de 2010 a 2015, tendo como base os Demonstrativos de Restos a Pagar além do Balanço Patrimonial.

Como objetivo geral buscou-se identificar a utilização de manobras contábeis para Gerenciamento de Resultados, ou seja, transformando as Demonstrações do que são para o que deveriam ser, quanto aos Objetivos Específicos: fazer um comparativo entre os Demonstrativos de Restos a Pagar no período elencado, analisar se houve a correta evidenciação da Inscrição de Restos a Pagar e verificar se a disponibilidade de caixa informada no Balanço é a mesma mostrada no Demonstrativo de Restos a Pagar.

Justifica-se a importância tendo em vista a necessidade de uma maior compreensão pertinente a área pública, e ainda sobre a destinação dos restos a Pagar que passam de um período a outro.

A maior contribuição que o artigo traz é despertar um olhar mais crítico para o conceito de gerenciamento de resultados, buscando mostrar as consequências que a prática traz, pois, com base em informações distorcidas as interpretações errôneas afetam diretamente na decisão após análise das demonstrações.

O artigo estrutura-se da seguinte forma: sendo esta a primeira parte introdução, segunda parte o Referencial Teórico, terceira a Metodologia, quarta parte a Análise de Dados e, por fim, a Conclusão.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

A contabilidade vem assumindo um papel de destaque na sociedade, tendo em vista que os usuários estão cada vez mais conscientes da importância de entender os números contidos nas demonstrações, pois, através deles terão maior clareza sobre as operações envolvendo seu patrimônio.

Kraemer (2005, p.1) afirma que: As práticas de contabilidade criativa constituem um dos temas mais polêmicos na atualidade. A expressão “contabilidade criativa” tem feito parte da linguagem contábil, causando grande impacto nos âmbitos econômico, financeiro e gerencial. O fenômeno da contabilidade criativa tem sido o resultado da flexibilidade de certas normas contábeis, a qual facilita a manipulação, o engano e a tergiversação da informação.

Uma área bastante afetada é o lado financeiro, no caso de investidores, por exemplo, que baseiam-se em relatórios para decidirem onde investir seu capital, ao se depararem com um relatório maquiado, através de uma realidade falsa perdem bastante dinheiro.

De acordo com Balaciu e Vladu (*apud* SUSMUS; DEMIRHAN, 2013) a escrituração era feita com a utilização de uma caneta feita com pena de ave (“*inkandquill-pen*”) e quando ocorriam eventuais inconsistências nos dados registrados, os “livros” escriturados eram propositadamente rasurados a fim de não permitir a nitidez dos números. Embora o número de pesquisas na área seja relativamente pequeno, nota-se que a prática existe há tempos, mesmo antes da utilização da nomenclatura contabilidade criativa.

Costa e Pigatto (2001), Consenza (2003) e Santos e Grateron (2003) afirmam que a contabilidade criativa ou *Window-dressing* é o resultado de uma atitude consciente, com o intuito de manipular as demonstrações de forma a apresentar informações que não coincidem com a realidade, proporcionando uma imagem distorcida da empresa. Segundo estes autores afirmam é notável a busca por apresentar demonstrações com resultado positivo.

Desta forma entende-se que esta prática também denominada de Gerenciamento de Resultados é utilizada basicamente quando se pretende alterar o resultado que a Demonstração Contábil apurou, seja ele déficit ou superávit.

Determinados autores apostam ainda no uso do termo “brechas na lei”, que consiste em diversas interpretações da mesma lei por parte de vários usuários fazendo ainda que haja diferentes conclusões sobre uma mesma situação.

Para Jameson (1988), a Contabilidade Criativa é caracterizada pela utilização de normas flexíveis e, em muitos casos, omissivas, fazendo com que as informações contábeis pareçam algo diferente do que estava estabelecido pelas normas, ou seja, é o processo de dar volta às normas para buscar relatar os fatos de uma forma que não se assemelha com a realidade.

Com relação a forma de utilização desta prática os autores: Amat, Blake e Dowds (1999), listam os métodos de utilizar a contabilidade criativa que se dividem em quatro partes: A primeira consiste nas diferentes formas dentro da lei de mensurar uma mesma contabilização; A segunda refere-se às entradas inevitáveis de julgamentos, previsões e estimativas; no entanto, essas estimativas dependem da cautela e do otimismo do contador, e essa decisão terá significância nos resultados da empresa; A terceira prática muito adotada na contabilidade criativa é a simulação de transações não realizadas na realidade, um tipo de manipulação que aumenta tanto o balanço quanto o lucro do período, enquanto, o quarto

método utilizado é a realização de valorosas transações de forma a manter o interesse das contas patrimoniais.

A contabilidade deve apresentar confiabilidade a seus usuários, bem como clareza na informação, desse modo fica evidente que quando se faz o uso de qualquer recurso que comprometa a real situação da entidade além de ferir os princípios contábeis, burla o código de ética que rege a profissão. No art. 2º do Código de Ética do Contador temos que é dever do contador:

I - exercer a profissão com zelo, diligência e honestidade, observada a legislação vigente e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais;

É comum a comparação entre fraude e contabilidade criativa, mas há de se rever as diferenças entre cada uma. A NBCT 11 (Norma de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis) conceitua fraude como “o ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis”. Por outro lado o conceito de Contabilidade Criativa está ligado diretamente a usar as leis a favor do usuário, aproveitando das brechas para buscar uma forma que proporcione alcançar determinado resultado.

## **2.1 RESTOS A PAGAR**

De acordo com a Lei Nº 4.320/64, conceitua-se Restos a Pagar da seguinte forma:

Art. 36. Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas.

No setor Privado utiliza-se o regime de Caixa e Competência. No primeiro a escrituração é realizada quando há o recebimento ou pagamento que efetive a transação, enquanto, na Competência, os fatos devem ser registrados mediante o acontecimento independente de reembolso.

Há também o Regime Misto que é usado na Contabilidade Pública conforme estabelece o artigo 35 da Lei nº 4.320: “Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro: I - as receitas nele arrecadadas; II - as despesas nele legalmente empenhadas”, lembrando que o fato de empenhar não necessariamente está vinculado concomitantemente ao pagamento (efetivo desembolso).

Havendo ou não a Liquidação de Restos a Pagar que ocorram em determinado exercício, é relevante distinguir se houve ou não o processamento do mesmo. Como determina o art. 92 da Lei nº 4.320/64: “O registro dos restos a pagar far-se-á por exercício e por credor, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas”.

Vale salientar que há uma necessidade de verificação das disponibilidades da entidade, pois, não deve o ente manter uma quantidade de restos a pagar relevante tendo em vista que não haja Caixa ou Disponibilidade suficiente para quitar com estas obrigações futuramente.

Como diz a LRF (Lei de Responsabilidade Fiscal) em seu Art.54 e 55:

Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal (...):

Art. 55. O relatório conterá (...):

III - demonstrativos, no último quadrimestre:

a) do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro;

b) da inscrição em **Restos a Pagar**, das despesas: liquidadas, empenhadas e não liquidadas, não inscritas por falta de disponibilidade de caixa.

Há também vedações no que diz respeito a aquisição de despesas que ultrapassem o mandato, como determina a LRF em seu texto:

Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, **contrair obrigação de despesa** que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte **sem que haja suficiente disponibilidade de caixa** para este efeito.

A regra é aplicada aos saldos do exercício: embora o caput fale “nos dois últimos quadrimestres do último ano de mandato”, o parágrafo único esclarece: “Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.”

Com relação a divulgação dos atos que afetam o patrimônio discorre o Art. 2º A Lei 4.320 de 64: “Conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade”

## 2.2 CASOS RELEVANTES DE CONTABILIDADE CRIATIVA

São incontáveis os casos de gerenciamento de resultados existentes, estes vão de alterações em numerários até a implementação de disponibilidades inexistentes. Entre eles

podemos citar alguns de destaque nacional e internacional, citado por jornais e investigados por autoridades competentes.

Entre as principais razões para utilização dessa prática contábil destacam-se: o aprimoramento dos resultados obtidos através das demonstrações, no caso de empresas que tem acionistas buscam apresentar um lucro crescente que venha a influenciar na decisão de investimento por parte destes usuários.

Para Carvalho (2003), outras razões para as manipulações de dados contábeis podem motivar as entidades ao uso do Window-dressing ou da contabilidade criativa: o uso dos contratos de gaveta e a manipulação de seus prazos de direitos e obrigações, bem como mudanças de indexadores (índices), de acordo com o objetivo almejado.

**Quadro 1:** Casos relevantes de contabilidade criativa

CASO	DESCRIÇÃO	ACUSAÇÃO
<i>Presidente Dilma Rousseff</i>	Governo do Brasil	Utilização de Manobras para Inflar o Superávit Primário, aumentando as receitas e postergando as despesas para exercícios futuros.
<i>Construtora Andrade Gutierrez.</i> <i>Período: Entre 2008 e 2014</i>	Construtora	Fraudes em Licitações, lavagem de dinheiro e pagamentos vantajosos aos envolvidos nesse sistema de corrupção.
<i>Petrobrás</i>	Sociedade anônima de capital aberto que atua de forma integrada e especializada na indústria de óleo, gás natural e energia.	Desvio de dinheiro público e corrupção além de aumentar o preço da Nafta (Material que ela revendia a outra indústria) a fim de cobrir os prejuízos que a mesma apresentava.
<i>Banco Panamericano</i>	Instituição Financeira	Contabilização em seu balanço de carteiras de créditos já vendidas, com isso o valor do ativo era aumentado significativamente.
<i>Enron</i>	Empresa Americana do Setor Elétrico	Diretores da empresa maquiavam balancetes, enxugavam prejuízos e inflavam os lucros.
<i>Daslus</i>	Butique de Grife	Repassava as mercadorias por um valor muito mais alto que o real e ainda pagavam menos impostos através da utilização de NFS falsas.

Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Embora as práticas utilizadas por estas empresas sejam distintas por algum fator, é comum o objetivo das mesmas que está voltado propriamente para manipulação em busca de

resultados vantajosos que apresentem alta lucratividade seja em benefício próprio ou de terceiros visando principalmente o lado financeiro.

### **3 METODOLOGIA DA PESQUISA**

A pesquisa em questão é considerada exploratória conforme define GIL(2010): “tem por finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores”.

Com relação aos procedimentos podem ser: estudo de caso, documental, revisão bibliográfica ou ainda levantamento. Para este estudo utilizou-se o levantamento de dados, onde após a determinação do período ao qual se desejava analisar, verificamos as demonstrações dos restos a pagar e o balanço patrimonial podendo desta forma viabilizar a realização da pesquisa.

A pesquisa tem caráter quantitativo, pois busca através da análise dos numerários apresentados nas demonstrações observar se há divergências no intuito de verificar possíveis indícios de contabilidade criativa. Foi elaborado um quadro comparativo que permite maior compreensão, disponível na seção 4 do presente trabalho.

### **4 ANÁLISE DE DADOS**

Fazendo um comparativo entre Demonstrações de Restos a Pagar e Balanço Patrimonial do Governo do Estado da Paraíba, entre 2010 e 2015. Analisou-se alguns itens que estão listados abaixo:

**Balanço Patrimonial:** Disponibilidades, ou seja tudo aquilo que a entidade possui a seu dispor seja em dinheiro corrente ou valores a serem recebidos em curto prazo e Passivo Financeiro que se refere as obrigações que a entidade deve quitar em curto prazo.

Demonstrativos de Restos a Pagar, foram analisados tanto a inscrição de restos a pagar do exercício bem como saldos inscritos em exercícios anteriores sejam eles processados ou não processados. A partir da observância destes valores contidos nas demonstrações foi possível analisar as variações e divergências que existiam de uma demonstração para outra através de gráficos que auxiliam a uma melhor compreensão do que se pretende mostrar.

**Quadro 2** - Evidenciação das Disponibilidades de Caixa no BP e DRAP: 2010 - (Dados em Milhares de R\$)

2010	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA	Evidenciada no BP	Evidenciada no DRAP
	<b>Ativo Financeiro (Disponibilidades)</b>	<b>DC_Bruta (a)</b>	
	TESOURARIA GERAL DO ESTADO	16.332,71	
	BANCOS E CORRESPONDENTES	595.231.662,78	
	AGENTES ARRECADADORES	11.352.703,97	
	EXATORES C/SALDO EM PODER	344.747,73	
		<b>606.945.447,19</b>	
	<b>Passivo Financeiro (Circulante)</b>	<b>Obrig_Financ. (b)</b>	
	RESTOS A PAGAR PROCESSADOS	95.911.113,27	
	RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS	192.680.534,11	
	DEPOSITOS DE DIVERSAS ORIGENS	145.562.734,86	
	AGENTES FINANCEIROS CREDORES	2.434.013,03	
	MUNICIPIOS CREDORES	7.000.869,04	
	OUTRAS ENTIDADES CREDORAS	65.891.355,66	
		<b>509.480.619,97</b>	
	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA BP	<b>97.464.827,22</b>	<b>290.145.000,00</b>
	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA RPPS		<b>-19.510.000,00</b>
	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA DRAP		<b>270.635.000,00</b>
	RAP PROCESSADOS CONSOLIDADO		95.911.000,00
	RAP PROCESSADOS RPPS		144.000,00
	RAP NÃO PROCESSADOS CONSOLIDADO		192.681.000,00
	TOTAL RAP INSCRITOS		<b>288.736.000,00</b>

Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Nesta seção de comparativos é notável a diferença nas informações contidas em uma demonstração e logo em seguida resultado diferente para mesma informação em outra. No caso da Disponibilidade de Caixa para o ano 2010 segundo o Balanço Patrimonial o governo possuía em posse uma disponibilidade de caixa líquida de R\$ 97.464.827,22 enquanto que os Demonstrativos de Restos a Pagar apresentavam Disponibilidade de Caixa de R\$ 270.635.000,00 o que resulta em uma diferença de R\$ 173.170.172,78.

Com relação aos Restos a Pagar, considerando tanto os Processados quanto os Não processados havia uma inscrição total de R\$ 288.736.000,00, no entanto o valor do Caixa não cobria o valor desta inscrição, onde fica claro que a entidade não deve adquirir obrigações maiores que sua disponibilidade.

**ANO BASE: 2011 (Dados em Milhares)**

**Quadro 3 – Evidenciação das Disponibilidades de Caixa no BP e DRAP: 2011 - (Dados em Milhares de R\$)**

2011	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA	Evidenciada no BP	Evidenciada no DRAP
	<b>Ativo Financeiro (Disponibilidades)</b>	<b>DC_Bruta (a)</b>	
	TESOURARIA GERAL DO ESTADO	34.065,29	
	BANCOS E CORRESPONDENTES	1.175.625.096,92	
	AGENTES ARRECADADORES	9.933.866,68	
	EXATORES C/SALDO EM PODER	344.747,73	
		<b>1.185.937.776,62</b>	
	<b>Passivo Financeiro (Circulante)</b>	<b>Obrig_Financ. (b)</b>	
	RESTOS A PAGAR PROCESSADOS	146.043.213,58	
	RESTOS A PAGAR NAO PROCESSADOS	109.561.781,58	
	DEPOSITOS DE DIVERSAS ORIGENS	171.896.375,73	
	AGENTES FINANCEIROS CREDORES	1.960.585,70	
	MUNICIPIOS CREDORES	3.404.538,86	
	OUTRAS ENTIDADES CREDORAS	71.156.144,52	
		<b>504.022.639,97</b>	
	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA (a) - (b)	<b>681.915.136,65</b>	<b>791.477.000,00</b>
	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA RPPS		<b>-10.208.000,00</b>
	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA		<b>781.269.000,00</b>
	RAP PROCESSADOS CONSOLIDADO		146.043.000,00
	RAP NÃO PROCESSADOS RPPS		6.124.000,00
	RAP NÃO PROCESSADOS CONSOLIDADO		109.562.000,00
	TOTAL RAP INSCRITOS		<b>261.729.000,00</b>

Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

No caso da Disponibilidade de Caixa para o ano 2011 segundo o Balanço Patrimonial o governo possuía uma disponibilidade de caixa líquida de R\$ 681.915.136,65 enquanto que os Demonstrativos de Restos a Pagar apresentavam Disponibilidade de Caixa de R\$ 781.269.000,00 o que resulta em uma diferença de R\$ 99.353.863,35.

Com relação aos Restos a Pagar, considerando tanto os Processados quanto os Não processados havia uma inscrição total de RS 261.729.000,00 o valor do Caixa cobria o valor desta inscrição, porém, o que explicaria esta diferença tão alta nas disponibilidades quando comparamos o valor da mesma em ambos demonstrativos.

**ANO BASE: 2012 (Dados em Milhares)**

**Quadro 4 – Evidenciação das Disponibilidades de Caixa no BP e DRAP: 2012 - (Dados em Milhares de R\$)**

2012	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA	Evidenciada no BP	Evidenciada no DRAP
	<b>Ativo Financeiro (Disponibilidades)</b>	<b>DC_Bruta (a)</b>	
	TESOURARIA GERAL DO ESTADO	3.337,82	
	BANCOS E CORRESPONDENTES	1.166.062.729,93	
	AGENTES ARRECADADORES	13.782.582,30	
	EXATORES C/SALDO EM PODER	344.747,73	
		<b>1.180.193.397,78</b>	
	<b>Passivo Financeiro (Circulante)</b>	<b>Obrig_Financ. (b)</b>	
	RESTOS A PAGAR PROCESSADOS	126.376.041,30	
	RESTOS A PAGAR NAO PROCESSADOS	324.858.395,57	
	DEPOSITOS DE DIVERSAS ORIGENS	179.067.926,74	
	AGENTES FINANCEIROS CREDORES	2.012.005,28	
	MUNICIPIOS CREDORES	18.899.970,95	
	OUTRAS ENTIDADES CREDORAS	93.223.018,47	
		<b>744.437.358,31</b>	
	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA (a) - (b)	<b>435.756.039,47</b>	<b>754.254.000,00</b>
	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA RPPS		<b>0,00</b>
	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA		<b>754.254.000,00</b>
	RAP PROCESSADOS CONSOLIDADO (Exerc. Ant.)		14.187.000,00
	RAP PROCESSADOS CONSOLIDADO (do Exerc.)		112.189.000,00
	RAP NÃO PROCESSADOS RPPS		0,00
	RAP NÃO PROCESSADOS CONSOLIDADO (Exerc. Ant.)		15.355.000,00
	RAP NÃO PROCESSADOS CONSOLIDADO ( do Exerc.)		309.504.000,00
	TOTAL RAP INSCRITOS		<b>451.235.000,00</b>

Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

No caso da Disponibilidade de Caixa para o ano 2012 segundo o Balanço Patrimonial o governo possuía uma disponibilidade de caixa líquida de R\$ 435.756.039,47 enquanto que os Demonstrativos de Restos a Pagar apresentavam Disponibilidade de Caixa de R\$ 754.254.000,00 o que resulta em uma diferença de R\$ 318.497.960,53.

Com relação aos Restos a Pagar, considerando tanto os Processados quanto os Não processados havia uma inscrição total de R\$ 451.235.000,00. Se levarmos em consideração o valor da Disponibilidade apresentada do Balanço não haveria suficiência de caixa para quitar com esta obrigação, no entanto, os Demonstrativos de Restos a Pagar apresentam uma Disponibilidade suficiente para quitar o saldo inscrito e ainda ficar com saldo positivo em Caixa.

**ANO BASE 2013 (Dados em Milhares)**

**Quadro 5 – Evidenciação das Disponibilidades de Caixa no BP e DRAP: 2013 - (Dados em Milhares de R\$)**

2013	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA	Evidenciada no BP	Evidenciada no DRAP
	<b>Ativo Financeiro (Disponibilidades)</b>	<b>DC_Bruta (a)</b>	
	TESOURARIA GERAL DO ESTADO	4.257,98	
	BANCOS E CORRESPONDENTES	1.155.367.137,20	
	AGENTES ARRECADADORES	15.271.556,32	
	EXATORES C/SALDO EM PODER	344.747,73	
		<b>1.170.987.699,23</b>	
	<b>Passivo Financeiro (Circulante)</b>	<b>Obrig_Financ. (b)</b>	
	RESTOS A PAGAR PROCESSADOS	169.840.329,85	
	RESTOS A PAGAR NAO PROCESSADOS	265.361.841,23	
	DEPOSITOS DE DIVERSAS ORIGENS	201.680.870,90	
	AGENTES FINANCEIROS CREDORES	1.973.461,39	
	MUNICIPIOS CREDORES	2.952.221,95	
	OUTRAS ENTIDADES CREDORAS	74.794.382,46	
		<b>716.603.107,78</b>	
	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA (a) - (b)	<b>454.384.591,45</b>	<b>461.520.000,00</b>
	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA RPPS		<b>0,00</b>
	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA		<b>461.520.000,00</b>
	RAP PROCESSADOS CONSOLIDADO (Exerc. Ant.)		25.286.000,00
	RAP PROCESSADOS CONSOLIDADO (do Exerc.)		144.554.000,00
	RAP NÃO PROCESSADOS RPPS		0,00
	RAP NÃO PROCESSADOS CONSOLIDADO (Exerc. Ant.)		57.964.000,00
	RAP NÃO PROCESSADOS CONSOLIDADO ( do Exerc.)		207.398.000,00
	TOTAL RAP INSCRITOS		<b>435.202.000,00</b>

Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

No caso da Disponibilidade de Caixa para o ano 2013 segundo o Balanço Patrimonial o governo possuía uma disponibilidade de caixa líquida de R\$ 454.384.591,45 enquanto que os Demonstrativos de Restos a Pagar apresentavam Disponibilidade de Caixa de R\$ 461.520.000 o que resulta em uma diferença de R\$ 7.135.408,55.

Com relação aos Restos a Pagar, considerando tanto os Processados quanto os Não processados havia uma inscrição total de R\$ 435.202.000,00. Havia suficiência de caixa necessária para quitar a Inscrição de Restos a Pagar no entanto o que explicaria essa diferença de uma demonstração para outra.

**ANO BASE 2014 (Dados em Milhares)**

**Quadro 6 – Evidenciação das Disponibilidades de Caixa no BP e DRAP: 2014 - (Dados em Milhares de R\$)**

2014	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA	Evidenciada no BP	Evidenciada no DRAP
	<b>Ativo Financeiro (Disponibilidades)</b>	<b>DC_Bruta (a)</b>	
	TESOURARIA GERAL DO ESTADO	13.353,66	
	BANCOS E CORRESPONDENTES	1.246.190.988,85	
	AGENTES ARRECADADORES	19.553.298,28	
	EXATORES C/SALDO EM PODER	344.744,73	
		<b>1.266.102.385,52</b>	
	<b>Passivo Financeiro (Circulante)</b>	<b>Obrig_Financ. (b)</b>	
	RESTOS A PAGAR PROCESSADOS	132.708.719,66	
	RESTOS A PAGAR NAO PROCESSADOS	309.580.844,22	
	DEPOSITOS DE DIVERSAS ORIGENS	230.576.872,47	
	AGENTES FINANCEIROS CREDORES	20.804.148,08	
	MUNICIPIOS CREDORES	5.434.180,20	
	OUTRAS ENTIDADES CREDORAS	266.150.774,56	
		<b>965.255.539,19</b>	
	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA (a) - (b)	<b>300.846.846,33</b>	<b>733.402.000,00</b>
	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA RPPS		<b>0,00</b>
	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA		<b>733.402.000,00</b>
	RAP PROCESSADOS CONSOLIDADO (Exerc. Ant.)		54.650.000,00
	RAP PROCESSADOS CONSOLIDADO (do Exerc.)		72.153.000,00
	RAP NÃO PROCESSADOS RPPS		0,00
	RAP NÃO PROCESSADOS CONSOLIDADO (Exerc. Ant.)		47.056.000,00
	RAP NÃO PROCESSADOS CONSOLIDADO ( do Exerc.)		249.872.000,00
	TOTAL RAP INSCRITOS		<b>423.731.000,00</b>

Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

No caso da Disponibilidade de Caixa para o ano 2014 segundo o Balanço Patrimonial o governo possuía uma disponibilidade de caixa líquida de R\$ 300.846.846,33 enquanto que os Demonstrativos de Restos a Pagar apresentavam Disponibilidade de Caixa de R\$ 733.402.000,00 o que resulta em uma diferença de R\$ 432.555.153,67.

Com relação aos Restos a Pagar, considerando tanto os Processados quanto os Não processados havia uma inscrição total de R\$ 423.731.000,00. Se levarmos em consideração o Balanço Patrimonial não há suficiência de caixa necessária para quitar a Inscrição de Restos a Pagar, no entanto, nos Demonstrativos de Restos a Pagar há suficiência para quitar a inscrição e ainda ficar com disponibilidade em caixa.

**ANO BASE: 2015 (Dados em Milhares)**

**Quadro 7 – Evidenciação das Disponibilidades de Caixa no BP e DRAP: 2015 - (Dados em Milhares de R\$)**

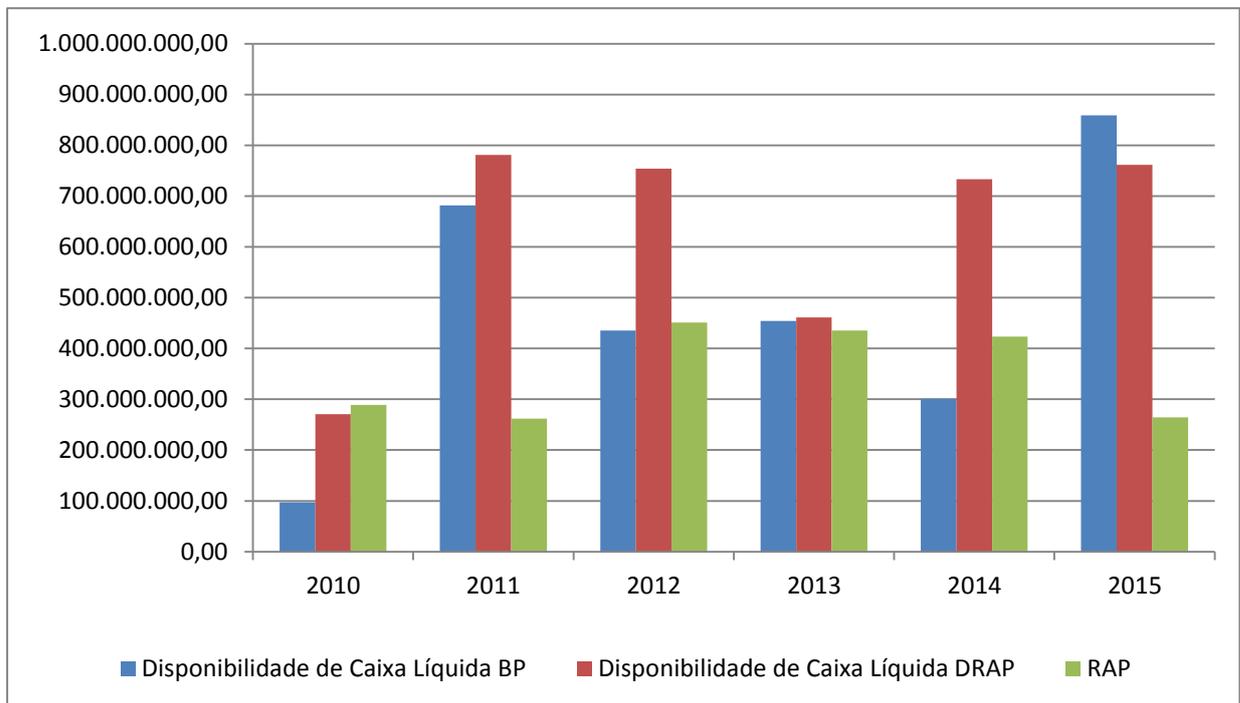
2015	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA	Evidenciada no BP	Evidenciada no DRAP
	<b>Ativo Financeiro (Disponibilidades)</b>	<b>DC_Bruta (a)</b>	
	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA	1.156.027.142,02	
	CRÉDITOS A CURTO PRAZO	269.931.808,45	
	DEMAIS CRÉDITOS E VALORES A CURTO PRAZO	62.329.890,79	
		<b>1.488.288.841,26</b>	
	<b>Passivo Financeiro (Circulante)</b>	<b>Obrig_Financ. (b)</b>	
	OBR. TRAB. PREV. ASSIST. A PAGAR CURTO PRAZO	19.254.622,29	
	EMPREST. FINANCIAM. CURTO PRAZO	3.869.277,18	
	FORNEC. CONTAS A PAGAR CURTO PRAZO	248.693.610,98	
	OBRIG. FISCAIS CURTO PRAZO	22.820,66	
	OBRIG. REPARTIÇÕES A OUTROS ENTES	5.633.482,36	
	PROVISÕES A CURTO PRAZO	12.542.872,04	
	DEMAIS OBRIGAÇÕES A CURTO PRAZO	338.997.117,04	
		<b>629.013.802,55</b>	
	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA (a) - (b)	<b>859.275.038,71</b>	<b>761.956.000,00</b>
	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA RPPS		<b>0,00</b>
	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA		<b>761.956.000,00</b>
	RAP NÃO PROCESSADOS CONSOLIDADO (do Exerc.)		264.383.000,00
	TOTAL RAP INSCRITOS		<b>264.383.000,00</b>

Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

No caso da Disponibilidade de Caixa para o ano 2015 segundo o Balanço Patrimonial o governo possuía uma disponibilidade de caixa líquida de R\$ 859.275.038,71 enquanto que os Demonstrativos de Restos a Pagar apresentavam Disponibilidade de Caixa de R\$ 761.956.000,00 o que resulta em uma diferença de R\$ 97.319.038,71.

Com relação aos Restos a Pagar, considerando tanto os Processados quanto os Não processados havia uma inscrição total de R\$ 264.383.000,00. Tanto o Balanço Patrimonial quanto Demonstrativos de Restos a Pagar possuem suficiência de caixa necessária para quitar a Inscrição de Restos a Pagar e ainda ficar com saldo de caixa.

De forma geral, ao compararmos o montante de Disponibilidade de Caixa mostrado no Demonstrativo de Restos a Pagar e no Balanço Financeiro, levando em consideração a inscrição de Restos a Pagar, é perceptível que a quantidade da inscrição na maioria dos anos listados é bem menor em consideração ao caixa, como mostra o gráfico a seguir.

**Gráfico 1:** Comparativo entre: Disponibilidade de caixa disponibilizada no BP e DRAP com RAP

Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Observando o gráfico verificamos que 2010 foi o ano que apresentou maior aproximação quando comparamos a inscrição de restos a pagar e disponibilidade de Caixa convertendo em reais seria uma diferença de R\$ 18.101.000,00 enquanto, 2011 lidera com a maior discrepância, se convertidos em reais seria uma diferença de R\$ 519.540.000,00.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo buscou analisar comparativamente Demonstrativos de Restos a Pagar e Balanço Patrimonial com relação ao item Disponibilidade de Caixa no período elencado 2010 a 2015, a fim de verificar a existência de indícios de contabilidade criativa.

Para tal, utilizou-se de tabelas onde foi possível analisar as diferenças existentes em cada ano separadamente e adotou-se também um gráfico explicativo que mostrou as variações dos anos elencados, permitindo uma melhor visualização das mudanças ocorridas.

Observa-se discrepâncias no que diz respeito aos valores em Caixa apresentados para o mesmo ano base em demonstrações distintas, quando na verdade, por se tratar de um mesmo item este deveria apresentar o mesmo valor. Vale salientar que em 100% do período listado o Caixa apresentou valores diferentes sendo 2013 o ano que apresentou menor diferença e 2014 o que apresentou maior diferença.

Com relação, a inscrição de restos a Pagar 2012 foi o ano com maior inscrição contabilizando R\$ 451.235.000,00 enquanto 2011 apresentou menor inscrição totalizando R\$ 261.729.000,00.

Com isso, conclui-se que há indícios de contabilidade criativa pois não justifica estas discrepâncias tão altas com relação ao Caixa, quando a Lei determina que haja transparência nas demonstrações a fim de promover aos usuários e interessados clareza e facilidade para interpretar as informações contidas nos relatórios.

Os resultados da pesquisa são relevantes e reafirmam aos cidadãos a importância de conhecer os relatórios que as Entidades são obrigadas a divulgarem periodicamente, assim como manda a Lei da Transparência, para que estes possam ter conhecimento de como o dinheiro público vem sendo aplicado.

Para pesquisas futuras recomenda-se a análise de anos posteriores para a realização de comparativos com um maior tempo elencado, como esta pesquisa limitou-se ao Item Disponibilidade de Caixa e Restos a Pagar sugere-se análise em outros relatórios contábeis a fim de aumentar a amostra.

## ABSTRACT

This study points to the analysis of the statements of outstanding commitments with the balance sheet in order to ascertain the existence of Creative Accounting in disclosure of the information contained in the statements through comparisons of the information provided in transparency portals. As a general objective sought to identify the use of accounting maneuvers for managing results and specific objectives to make a comparison between the statements of outstanding commitments, to examine whether there was proper disclosure remains to be paid and compare the availability of the two statements. It analyzed the period 2010-2015 with emphasis on item availability box, where it was possible to verify the existing variations in the years listed. Quantitative and exploratory research was used, and with respect to the method used the survey data by applying a comparative table accompanied by an explanatory graphic. The results revealed discrepancies in relation to amounts Availability Box and remains Subscription Payable, research also falls a need for greater understanding by society in relation to the understanding of the information contained in the statements. It is important to public awareness to the dangers that Creative Accounting causes distorting the reality of the entity. Thus, it is concluded that there is evidence of creative accounting, because there is no justification for these discrepancies as high in relation to the case informed in the statements.

**Keywords:** Remains Payable; creativity; statements; Government;

### Referências Bibliográficas

AUGUSTINHO, Sonia Maria; OLIVEIRA, Antônio Gonçalves de LIMA, Isaura Alberto de. **“Contabilidade Criativa” e a inscrição de Restos a Pagar como “Expediente” para Alcançar o Superávit Primário.** *Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade – REUNIR.* v.3, n.4. set.-dez., p. 127-147, 2013.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

\_\_\_\_\_. Lei nº 101, de 04 de maio de 2000.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 820, de 17 de dezembro 1997.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.307 de 09 de dezembro de 2010.

AFFONSO, Julia; MACEDO, Fausto. **Andrade Gutierrez criou "verdadeira contabilidade" para distribuir propina.** *Jornal o Estadão*, São Paulo, 05 set. 2016. Disponível em: <<http://www.gazetadigital.com.br/conteudo/show/secao/10/materia/485913/t/a-gutierrez-criou-verdadeira-contabilidade-para-distribuir-propina-diz-mpf>>. Acesso em: 10 de set. 2016

EDITORIAL. **Novo surto de “contabilidade criativa”.** *Jornal O Globo*, Rio de Janeiro, 17 mai 2014. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/opiniao/novo-surto-de-contabilidade-criativa-12514547>>. Acesso em: 09 de jun. 2016.

FERNANDES, Adriana. **O escândalo da Enron - saiba o que está acontecendo.** *Jornal o Estadão*, São Paulo. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,o-escandalo-da-enron-saiba-o-que-esta-acontecendo,20020207p24521>>. Acesso em: 13 de mai. 2016.

HUPSEL FILHO, Valmar. **Caso Petrobrás é o maior já apurado, afirma ex-ministro.** *Jornal o Estadão*, São Paulo, 23 mar 2015. Disponível em: <<http://politica.estadao.com.br/noticias/geral, caso-petrobras-e-o-maior-ja-apurado-afirma-ex-ministro-imp-,1655832>> Acesso em: 30 de mai. 2016.

IUDÍCUBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. *Introdução à Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. **A maquiagem das demonstrações contábeis com a contabilidade criativa.** *GestioPolis*, 17 set 2015. Disponível em: <<http://www.gestiopolis.com/a-maquiagem-das-demonstracoes-contabeis-com-a-contabilidade-criativa>> Acesso em: 18 de jun. 2016

Kohama, Heilio. *Contabilidade Pública: teoria e prática*. 14. ed. São Paulo, Atlas 2014

NBCT 11. Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

PORTAL DA TRANSPARÊNCIA DO ESTADO DA PARAÍBA. Disponível em: <<http://transparencia.pb.gov.br/orcamento/demonstrativos-fiscais>>. Acesso em: 21 de ago. 2016.

SALIM, Marcel; FACCIN Maurício. **Fraude no Panamericano.** *Revista Veja*. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/infograficos/fraude-banco-panamericano/>>. Acesso em: 13 de jun. 2016.

SANTOS, Geovane Camilo; SILVA, Rayane Martins. **Contabilidade criativa: Brechas nas normas contábeis ou fraude contábil? Uma análise das maiores fraudes mundiais.** *Revista de Auditoria Governança e Contabilidade*. v.14. n. 13. 2016

SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO GOVERNO FEDERAL. Disponível em: <<https://gerencial.tesouro.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 12 de ago. 2016.

ULHÔA, Raquel; AZAVEDO, Solange; NOGUEIRA, Tânia. **Federais assustam a elite.**  
*Revista Época*, São Paulo: 18 jul 2005. Disponível em:  
<<http://revistaepoca.globo.com/Epoca/0,,EPT996295-1664,00.html>>. Acesso em: 09 de jun.  
2016.