

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

TAIANA BEATRIZ JUNKES

**IDENTIFICAÇÃO DE PONTOS CONVERGENTES ENTRE AS NORMAS
INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO E A
LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL**

FLORIANÓPOLIS

2010

TAIANA BEATRIZ JUNKES

**IDENTIFICAÇÃO DE PONTOS CONVERGENTES ENTRE AS NORMAS
INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO E A
LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Mestre Flávio da Cruz

FLORIANÓPOLIS

2010

TAIANA BEATRIZ JUNKES

**IDENTIFICAÇÃO DE PONTOS CONVERGENTES ENTRE AS NORMAS
INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO E A
LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL**

Esta monografia foi apresentada no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final _____ atribuída pela banca examinadora constituída pelo(a) professor(a) orientador(a) e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, 02 de Julho de 2010.

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Professor Flávio da Cruz, Mestre
Orientador

Professor Orion A. Platt Neto, Doutor
Membro

Leonardo S. do Nascimento, Mestrando
Membro

Dedico este trabalho a meus pais, que acreditaram neste desafio desde o início e concretizam em mim um sonho pessoal, que ainda não puderam realizar.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus por permitir que eu alcançasse mais uma vez o final de uma etapa tão importante.

Ao meu orientador, Professor Msc. Flávio da Cruz, pela dedicação e auxílio prestados durante a execução deste trabalho.

A meus tios, Lauro e Terezinha, pelo apoio, carinho e amor dedicados durante a caminhada acadêmica.

A meus irmãos Leonardo e Sara, partes da minha vida.

A meu namorado, João, que quando precisei me deu atenção, carinho e apoio.

Às minhas amigas, que em paralelo a mim experimentaram esta experiência acadêmica.

A meus colegas de trabalho, que passaram vários dias ouvindo meus lamentos sobre a monografia.

“Pouco importa o julgamento dos outros. Os seres são tão contraditórios que é impossível atender às suas demandas, satisfazê-los. Tenha em mente simplesmente ser autêntico e verdadeiro.”

Dalai Lama

RESUMO

JUNKES, Taiana Beatriz. **IDENTIFICAÇÃO DE PONTOS CONVERGENTES ENTRE AS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL**. 2010. 102 páginas. Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis.

A contabilidade pública tem passado por alterações constantes em suas práticas e se encontra amparada em diversas leis. A Constituição Federal, lei superior, em seu capítulo II dispõe sobre as Finanças Públicas; a Lei n.º 4320 de 1964 vem a tratar da contabilidade pública em seus diversos aspectos; a Lei Complementar a Constituição Federal, Lei n.º 101 de 2000, ou ainda Lei de Responsabilidade Fiscal veio a tratar da responsabilidade fiscal nos atos praticados pela administração pública ante as finanças públicas. E atualmente a Portaria MF n.º 184 de 25 de agosto de 2008, publicada pelo Ministério da Fazenda, vem a dispor sobre a necessidade de a contabilidade pública brasileira ser convertida às práticas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, tornando os procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. O objetivo principal deste trabalho é, portanto identificar pontos convergentes e divergentes entre os aspectos destacados em cada Norma Internacional de Contabilidade Aplicada ao Setor Público com a Lei de Responsabilidade Fiscal. Para a realização deste trabalho foram feitos estudos e resgates de conteúdo em leis e publicações sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal, as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, o processo de convergência das práticas da contabilidade pública brasileira a estas normas e alguns outros temas pertinentes à contabilidade pública. Após este estudo, apresentam-se os padrões estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal e aqueles estabelecidos pelas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Identificaram-se os pontos convergentes e divergentes entre as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e a Lei de Responsabilidade Fiscal e a possibilidade destas serem aplicadas no Brasil. Como resultado da pesquisa, obteve-se que existem pontos convergentes entre as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e a Lei de Responsabilidade Fiscal, capazes de facilitar o processo de conversão dos padrões brasileiros a estas normas.

Palavras-Chave: Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Lei de Responsabilidade Fiscal. Convergência.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Quadro Resumo da LRF.....	77
Quadro 2: Quadro Resumo das NICSP.....	79
Quadro 3: Convergências da LRF com as NICSP.....	86
Quadro 4: Divergências da LRF com as NICSP.....	88

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF- Constituição Federal

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

FASB – *Financial Accounting Standards Board*

IASB – *International Accounting Standards Board*

IAS – *International Accounting Standards*

IASC – *International Accounting Standards Committee*

IASCF – *International Accounting Standards Committee Foundation*

IFAC – *International Federation of Accountants*

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

IPSASB – *International Public Sector Accounting Standards Board*

LDO- Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA- Lei Orçamentária Anual

LRF- Lei de Responsabilidade Fiscal

MF- Ministério da Fazenda

NIC – Normas Internacionais de Contabilidade

NICSP – Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público

PPA- Plano Plurianual

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira

SOF- Secretaria do Orçamento Federal

STN- Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	12
1.1	TEMA E PROBLEMA.....	13
1.2	OBJETIVOS.....	14
1.2.1	Objetivo geral	14
1.2.2	Objetivos específicos.....	14
1.3	JUSTIFICATIVA.....	14
1.4	METODOLOGIA DA PESQUISA.....	15
1.5	LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	16
1.6	ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO	16
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	18
2.1	A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	18
2.2	CONTABILIDADE PÚBLICA.....	23
2.3	CONTROLE DA GESTÃO PÚBLICA	28
2.4	LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	32
2.4.1	Origem da Lei de Responsabilidade Fiscal	32
2.4.2	A Lei de Responsabilidade Fiscal	36
2.4.3	Os princípios da Lei de Responsabilidade Fiscal	38
2.4.4	Abrangência da Lei de Responsabilidade Fiscal	41
2.4.5	Instrumentos de transparência, controle e fiscalização da LRF	42
2.4.6	Relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal	45
2.5	GOVERNANÇA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	47
2.5.1	Evidenciação.....	49
2.5.2	Obrigação de prestar contas.....	50
2.5.3	Equidade	51
2.5.4	Grau de disposição para obedecer	52
3	AS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO	53
3.1	ASPECTOS RELEVANTES SOBRE AS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO.....	54
3.2	ANÁLISE ENTRE OS PADRÕES ESTABELECIDOS PELAS NICSP E OS PRESSUPOSTOS DA LRF.....	76
3.3	CONVERGÊNCIAS E DIVERGÊNCIAS ENTRE A LRF E AS NICSP.....	80

4	CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES.....	89
4.1	CONCLUSÃO.....	89
4.2	RECOMENDAÇÕES	90
	REFERÊNCIAS	91
	APÊNDICE	95
	ANEXOS	97

1 INTRODUÇÃO

A eficiência e eficácia tem sido tema de discussão frequente na administração pública. Os governos cada vez mais buscam a modernização do Estado na tentativa de torná-lo mais eficiente e econômico. Isso se torna possível por meio de um maior controle dos gastos públicos e da transparência na aplicação dos recursos públicos (Lei Complementar n.º 101 de 04 de maio de 2000).

No contexto atual, em que surgem problemas relativos à corrupção e desvios na máquina pública, é de grande importância que o gestor público tenha responsabilidade por seus atos e projetos, assim como a participação do contribuinte no processo de acompanhamento da aplicação dos recursos públicos e de avaliação dos seus resultados.

A Lei de Responsabilidade Fiscal consiste em um conjunto de regras que podem ser utilizadas como ferramentas para a gestão pública, o planejamento e o controle. Sua aplicação relaciona-se às ações dos gestores públicos e em todas as esferas de governo, àqueles incumbidos de administrar as receitas, as despesas, o endividamento e o patrimônio público. A Lei de Responsabilidade Fiscal significa, por conseguinte, o total controle na gestão de recursos públicos, para que estes sejam aplicados de forma eficaz e com qualidade (TCE/SC, 2001).

O Ministério da Fazenda publicou a Portaria MF n.º 184, de 25 de agosto de 2008, que determina à Secretaria do Tesouro Nacional a adoção de medidas necessárias para a promoção da convergência das práticas contábeis existentes no setor público às normas internacionais de contabilidade.

As Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NICSP) podem ser vistas como um conjunto de normas técnicas a serem disponibilizadas aos profissionais de contabilidade atuantes no setor público. A convergência a estas normas é um processo pelo qual se pretende construir uma administração pública mais transparente e eficiente. Pois as NICSP, como regras para a contabilidade pública, podem servir de instrumento destinado a orientar a ação dos agentes públicos, contribuindo para a transparência e eficiência das atividades da administração pública.

Além disso, as NICSP devem orientar a administração pública na elaboração e divulgação das demonstrações contábeis consolidadas, de acordo com os pronunciamentos da IFAC - *International Federation of Accountants* (Portaria MF n.º 184/008).

Nesse sentido, o trabalho que será desenvolvido deverá expor sobre o atual contexto da conversão das NICSP no Brasil e ainda relacionar alguns aspectos da Lei de Responsabilidade Fiscal com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, conforme a Portaria MF n.º184/2008.

1.1 TEMA E PROBLEMA

O processo de conversão da administração pública burocrática para a gerencial fez emergir a preocupação com a transparência e o controle das atividades da administração pública. A partir disso, busca-se por meio de normas e leis alcançar um Estado mais eficiente e responsável.

Nesse sentido, destaca-se a importância da Lei de Responsabilidade Fiscal e das normas de contabilidade pública. A Lei de Responsabilidade Fiscal, entre diversos outros aspectos, veio a estabelecer três pilares básicos para o alcance de resultados pela administração pública, a transparência, o controle e a fiscalização.

E em relação às normas de contabilidade pública, iniciou-se, no Brasil, a partir da Portaria MF n.º 184/2008, um processo de convergência das práticas contábeis da administração pública às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Ou seja, a contabilidade pública passa por um processo de mudança e adaptação de suas técnicas, com base no contexto internacional, de acordo com os pronunciamentos do IFAC.

A partir disto, procurou-se comparar as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e a Lei de Responsabilidade Fiscal, identificando pontos convergentes, divergentes e as possíveis contribuições para a atuação dos profissionais de contabilidade pública e para a própria gestão pública no Brasil.

A partir deste tema, tem-se como questão de pesquisa: Em que pontos as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público convergem ou divergem em relação à Lei de Responsabilidade Fiscal?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo geral

Identificar pontos convergentes e divergentes entre os aspectos destacados em cada Norma Internacional de Contabilidade Aplicada ao Setor Público em relação aos preceitos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

1.2.2 Objetivos específicos

Para atingir o objetivo geral do estudo é importante enumerar alguns objetivos específicos, que devem auxiliar no entendimento da sugestão final:

- a) identificar o papel da Lei de Responsabilidade Fiscal na administração pública;
- b) levantar informações sobre as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público;
- c) apresentar os padrões estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal e os pontos convergentes e divergentes as Normas internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

1.3 JUSTIFICATIVA

A escolha do tema de estudo deu-se por consequência do interesse gerado em relação ao assunto Lei de Responsabilidade Fiscal e a necessidade de estudar a sua relação com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, que se encontra em vogue atualmente devido a determinação da Portaria MF n.º184/2008, do Ministério da Fazenda.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, apesar de amplamente difundida na administração pública, ainda encontra-se em fase de adaptação e as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público vieram, nesse sentido, para aumentar o controle e a padronização dos procedimentos contábeis em relação a atuação dos gestores públicos, despertando um anseio por um maior detalhamento neste sentido por parte do aluno.

Torna-se relevante o fato de que há uma necessidade do aluno em desenvolver tal trabalho devido ao anseio pela carreira de contador público.

Além disso, o tema é novo ainda e, por isso, pouco tratado no meio acadêmico e na sociedade. Para tanto se pretende, através deste estudo, colocar em pauta o tema e desenvolver o conhecimento na área, proporcionar a difusão das normas e ainda contribuir com as análises para a academia, para os órgãos responsáveis, para a sociedade e demais entidades interessadas.

1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA

Esta monografia desenvolveu-se a partir do tipo de pesquisa bibliográfica, que conforme Gil (1991) utiliza material publicado, que se constitui principalmente de livros, artigos, periódicos e material atualizado, disponível na Internet. A primeira parte desta monografia, foi a construção da fundamentação teórica, que utilizou-se, pois, de fontes como livros, manuais, publicações, legislação, trabalhos acadêmicos e pesquisas em sites eletrônicos.

Constituída a Fundamentação teórica deste trabalho, partiu-se para a leitura e interpretação das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NICSP em espanhol, constantes no site do IFAC, pois o objetivo da pesquisa foi identificar os padrões e práticas adotados internacionalmente, nas NICSP e confrontá-los com a Lei de Responsabilidade Fiscal, utilizando-se do método de análise comparativa. Conforme Fachin (2006) o método de análise comparativa investiga coisas ou fatos e os explica segundo suas semelhanças e diferenças.

A respeito do objetivo da pesquisa, inicialmente esperava-se que as NICSP já estivessem traduzidas para o português, porém quando do início da pesquisa monográfica constatou-se que elas ainda não haviam sido traduzidas e que para dar continuidade ao trabalho era necessário que a pesquisa se desse a partir da tradução livre ou ainda leitura e interpretação por parte da autora. As NICSP, portanto, se encontravam publicadas em inglês e espanhol. Optou-se pela utilização daquelas publicadas em espanhol, que até a data eram vinte e quatro.

Após a leitura e resumo das NICSP passou-se à análise das informações nelas contidas, a partir do método de pesquisa qualitativo, que conforme Koche (2006) se preocupa com a compreensão e interpretação do fenômeno tendo como principal objetivo compreender, explorar e especificar o cenário existente. Ou seja, o método de pesquisa qualitativo permitiu a execução da análise do tema, que consistiu em comparar as NICSP e LRF e fazer interpretações quanto a sua convergência e divergência

Ao final do trabalho revisou-se os objetivos, geral e específicos, assim como o tema e problema da pesquisa e fez-se as considerações finais.

1.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Esta pesquisa apresentou algumas limitações. Uma delas consistiu no fato de que a proposta inicial deste trabalho, conforme comentado anteriormente, era de comparar as NICSP já traduzidas e adaptadas a realidade brasileira com a Lei de Responsabilidade Fiscal. Porém como as normas ainda não foram traduzidas e adaptadas, acredita-se que a análise ficou limitada às informações extraídas das NICSP em espanhol, o que se adapta a outra realidade, ou ainda a outros países.

Outra limitação relacionada a execução deste trabalho consiste no fato de que o pesquisador pode influenciar na maneira como são destacados alguns pontos do trabalho. Ou seja, esta pesquisa poderia ter diferentes abordagens, de acordo com o “ponto de vista” de cada autor/pesquisador.

Além disso, existem poucas publicações a respeito das NICSP, pois o assunto ainda é novo no Brasil e a convergência dessas normas ainda está em processo, conforme a notícia em anexo, que destaca a preocupação do Presidente do Conselho Federal de Contabilidade, Paulo Henrique Feijó, em relação a tradução das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

1.6 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

Este trabalho encontra-se dividido em quatro capítulos:

No primeiro capítulo se faz uma abordagem geral sobre o assunto que será desenvolvido. Este capítulo trata-se da Introdução, em que se expõem o tema e problema da pesquisa, os objetivos a serem alcançados, seguidos da justificativa, da metodologia aplicada, a limitação do estudo e finalizando com a organização do trabalho.

No segundo capítulo apresenta-se a fundamentação teórica, em que se faz uma breve abordagem sobre determinados temas relacionados a proposta do trabalho, tais como: a administração pública, a contabilidade pública, o controle dos gastos públicos, a Lei de Responsabilidade Fiscal e a governança na administração pública.

No terceiro capítulo é feita a uma apresentação das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor público e a posterior análise das informações, assim como o estudo comparativo destas com os pressupostos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

E no quarto capítulo são feitas as considerações finais, bem como as sugestões para futuros trabalhos, relacionados a este tema.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Administração pressupõe a existência de uma organização, pública ou privada, que necessita ser dirigida, administrada e controlada para que seus objetivos e metas sejam alcançados. Estas organizações são administradas por uma pessoa ou um grupo de pessoas designadas a gerir o patrimônio da entidade de acordo com seus objetivos, de forma eficiente e eficaz, proporcionando bons resultados à organização, a um menor custo e em menos tempo.

Nesse sentido, Chiavenato (2004, p. 27) afirma “Administração é o processo de planejar, organizar, dirigir e controlar o uso dos recursos organizacionais para alcançar determinados objetivos de maneira eficiente e eficaz”.

O ato de planejar consiste na construção de metas e a na estruturação dos caminhos a serem perseguidos para alcançá-las. Organizar é o ato de dispor de maneira simplificada e coerente objetos, documentos e informações, que quando necessárias, estejam ao alcance do gestor e facilitem o processo de administrar. Dirigir significa guiar a organização no sentido de proporcioná-la o alcance das metas por ela traçadas no planejamento, da melhor maneira possível. E o controle se dá através do acompanhamento das atividades para que organização execute o que havia planejado e corrija os desvios que venham a surgir.

Planejar, organizar, dirigir e controlar são, portanto, “qualidades” organizacionais que estão intimamente ligadas e quando bem executadas proporcionam bons resultados a organização. Uma administração eficiente e eficaz baseia-se na execução destas “qualidades” da melhor forma possível.

A evolução das sociedades, influenciadas pela globalização, intensificou a necessidade das organizações por uma administração mais efetiva e eficaz. Surgem então estudiosos a fim de aprofundar os conceitos de administração, adequando-os as mudanças tecnológicas e organizacionais. O ato de administrar passa a ter variados conceitos que o tornam complexo e abrangente, que conforme Meirelles (2005) identifica, se dão pela diversidade de sentidos da própria expressão ou pelos diferentes campos em que se desenvolve a atividade administrativa.

Neste contexto Di Pietro (1998, p. 48). observa, “o vocábulo administração abrange tanto a atividade de planejar, dirigir, comandar, quanto a atividade subordinada de executar”

A atividade subordinada de executar pode ser entendida como aquela que ocorre em uma organização estruturada de forma hierarquizada, em que a administração relacionada às atividades de planejamento, direção e controle é feita pelos gerentes, diretores e presidentes e a atividade de executar, que também envolve a administração é aquela feita pelos agentes que se encontram abaixo daqueles em uma estrutura hierárquica.

Sobre administração, Meirelles (2005, p. 84) desenvolve,

(...) administrar é gerir interesses, segundo a lei, a moral e a finalidade dos bens entregues à guarda e conservação alheias. Se os bens e interesses geridos são individuais, realiza-se a administração particular; se são da coletividade, realiza-se a administração pública. A administração pública, portanto, é a gestão de bens e interesses qualificados da comunidade no âmbito federal, estadual ou municipal, segundo os preceitos do Direito e da Moral, visando ao bem comum.

O ato de administrar é, portanto, a gestão de bens e interesses, sejam eles particulares ou públicos. A administração de empresas ou organizações privadas tem como meta o lucro e conseqüentemente o bom desempenho financeiro desta no mercado. A administração pública, por outro lado, baseada na coletividade, procura atuar para atingir altos níveis de eficiência e eficácia. Para isto deve ser gerida com base em princípios, em leis, na ética e na moral, pois é responsável pela guarda dos bens públicos e atua em prol do interesse comum da sociedade. A sociedade dá poder aos gestores públicos para que estes se responsabilizem pelo cuidado da coisa pública. Assim compete a esta cuidar do patrimônio público e comum da sociedade, compreendidos pelas esferas Federal, Estadual e Municipal.

Para definir a administração pública, torna-se relevante levarmos em consideração o conceito de Estado, posto que a administração pública compreende as ações por ele desenvolvidas.

De acordo com Meirelles (2005, p. 84) “O estudo da administração pública em geral, compreendendo a sua estrutura e suas atividades, deve partir do conceito de Estado”.

O Estado é constituído pelos elementos, povo, território e governo. Povo forma o componente humano, território a base física e governo, o elemento condutor do Estado que exerce as atividades organizacionais e sociais que emanam do povo (MEIRELLES, 2005). Suas bases de ação são os três poderes, Legislativo, Executivo e Judiciário. O Legislativo exerce a função normativa, elabora a lei, o Judiciário aplica a lei e o Executivo tem a função de administrar.

A organização política do Estado está prevista na Constituição Federal, que institui as suas entidades: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, que compreendem a administração direta. E por legislação complementar e ordinária dão-se a criação das demais entidades da administração pública, formadas como pessoas jurídicas, as autarquias, as fundações, as empresas governamentais e as entidades paraestatais, que representam a administração indireta. Estas juntamente com as supracitadas entidades estatais formam a administração centralizada e descentralizada.

Dessa forma, a organização administrativa do Estado orienta-se pelo direito administrativo e pelas técnicas administrativas. Ducrocq *apud* Meirelles (2005, p. 38), “O direito administrativo se detém no estudo do sistema de leis que regem a administração pública”.

Neste sentido, o direito administrativo define as regras de organização e funcionamento do Estado através das leis; e as técnicas de administração buscam maximizar a eficiência e eficácia na execução das atribuições da administração, baseadas na conduta e na moral.

Meirelles (2005, p. 84), afirma ainda, “a locução administração pública, tanto designa pessoas e órgãos governamentais como a atividade administrativa em si mesma”.

Assim, continua o autor, a administração pública “é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do governo” (MEIRELLES, 2005, p. 64). Os órgãos públicos são, portanto, aqueles incumbidos para o desempenho das funções estatais, são instrumentos de ação, com funções e normas determinadas para o seu funcionamento. Funcionam através da atuação de agentes, pessoas jurídicas à que se atribuem funções a serem desempenhadas pelo órgão. Assim, a administração pública é aquela formada pelo conjunto de órgãos e pessoas jurídicas, que autorizados por lei, tem a função de administrar o Estado.

Os atos da administração do Estado são conduzidos, portanto, pelo regime jurídico público e se utilizam do regime de direito privado, além de contemplarem os princípios da administração pública.

O regime jurídico público, ou regime jurídico administrativo, conforme Santos (2003, p. 132),

(...) tem por objeto a proteção predominante do interesse coletivo, disciplinando relações jurídicas caracterizadas pela verticalidade resultante da posição desigual entre as partes, presididas pelo princípio da justiça distributiva e tendo na lei a principal fonte de obrigações.

Na administração pública todos os atos por ela praticados devem estar previstos em lei, só é permitido fazer o que tem um embasamento legal. Assim também nas relações administrativas do órgão público, toda e qualquer atividade desenvolvida por este deve estar amparada no direito administrativo, que disciplina seus atos e o relacionamento de seus gestores para com a sociedade, a organização e os bens públicos.

Esses órgãos da administração direta e indireta, aos quais se atribuem às funções administrativas do Estado, tem como objetivo promover o bem comum e zelar pelos interesses coletivos e da sociedade.

Basavilbaso *apud* Santos (2003, p. 127), “*Administración Pública es una de las funciones del Estado que tiene por objeto la satisfacción directa e inmediata de las necesidades colectivas por actos concretos, dentro del orden jurídico y de acuerdo con los fines de la ley*”.

Assim, a administração pública deve atender ao coletivo de modo eficaz, baseada na moral e na conduta, sempre utilizando os seus princípios norteadores.

Santos (2003, p. 127) conclui, “(..), estrita e objetivamente falando, a administração pública pode ser definida como a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve para a consecução dos interesses coletivos”.

O interesse público é, no entanto, o fim imediato da administração pública, que deve promover o bem comum da sociedade e atender as necessidades sociais e organizacionais, para isso deve se basear nos seus princípios e normas.

Princípios são diretrizes que fundamentam e orientam uma determinada ciência ou atividade. Os princípios devem fornecer a base para a ação e guiar na aplicação de normas, sugerindo a melhor maneira de conduzir determinada atividade. Todas as atividades profissionais são exercidas de acordo com os princípios definidos para cada qual. Na administração pública não é diferente, vários são os princípios que norteiam suas atividades. Assim como para as diversas ciências, na administração pública os princípios são exercidos em consonância com a moral e a ética, afim de proporcionar uma gestão com fundamento legal para o bem público.

O art. 37 da Constituição Federal define, “A administração pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência” (Constituição Federal, CAPÍTULO VII, ART.37).

Conforme destacado, os princípios que sustentam qualitativamente a administração pública estão previstos na Constituição Federal, que é a lei fundamental e superior, responsável pela organização do Estado e seus elementos constitutivos. Assim os princípios nesta definidos para a administração do Estado são essenciais e devem servir de alicerce para a gestão pública.

No entanto, outros princípios secundários podem vir a orientar a administração pública, tal como destaca Meirelles (2005) a impessoalidade ou finalidade, a razoabilidade e a proporcionalidade, a ampla defesa e contraditório, a segurança jurídica, a motivação e a supremacia do interesse público.

Tais princípios devem ser adotados por todos os órgãos da União, dos Estados e dos Municípios e serão os mesmos para cada órgão, pois os princípios devem orientar a ação do administrador público de acordo com a moral e a ética para que atuem em favor do bem público.

Em síntese, o princípio constitucional da legalidade orienta o administrador público em todos os seus atos a agir em conformidade com a lei, que é “de ordem pública e seus preceitos não devem ser descumpridos” (MEIRELLES, 2005, p. 88). O da moralidade é representado pela ética, pela boa fé e pela honestidade, tem como finalidade o bem comum. O da impessoalidade ou finalidade, indica que o administrador deve praticar os atos condizentes com o seu fim legal, de forma impessoal.

O princípio da publicidade, por sua vez, se dá através da divulgação dos atos praticados pela administração pública, salvo atos de sigilo previstos em lei. O princípio da eficiência, que posteriormente será mais bem caracterizado, é o princípio que “exige que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional” (MEIRELLES, 2005, p. 96).

E os princípios secundários, tal como o princípio da razoabilidade e proporcionabilidade que significa a adequação das ações administrativas ao razoável, ou seja, a atividade administrativa deve ser exercida de acordo com a sua finalidade e o que lhe convém. O princípio da ampla defesa e contraditório significa a garantia do direito de defesa por parte do acusado de cometer atos litigiosos. O princípio da segurança jurídica garante que seja atendido o fim público sobre a melhor forma de interpretação da norma jurídica, sem que haja retroatividade na interpretação (Lei n.º 9784/99, § ÚNICO, XIII, Art.2º).

A motivação indica que todo ato praticado pela administração pública deve ser influenciado e feito com entusiasmo, além de estar embasado na legalidade. E a supremacia do

interesse público diz que devem ser praticados atos que atendam ao interesse comum de todos e não atos que atendam ao desejo de uma minoria.

Para além destes, outros princípios ainda são utilizados pela administração pública com a finalidade de orientá-la. Santos (2003, p. 142) destaca o princípio da especialidade, que conforme o autor, “traz a idéia de descentralização administrativa” ou seja, a boa execução das atividades em um órgão que não é centralizado. O princípio do controle ou tutela, quando, por exemplo a administração pública direta fiscaliza os atos da administração pública indireta. O da autotutela, que é o autocontrole sobre os próprios atos, o princípio da hierarquia, que é a subordinação em relação às funções administrativas dos diversos órgãos da administração pública. O princípio da continuidade do serviço público, que garante a prestação do serviço público ininterrupto pelo poder público ou através de concessão ou permissão.

Tais princípios são fundamentados pela ética e moral e com base nisso destaca-se a importância e essencialidade de cada um deles para a execução das atividades da administração pública, pois o patrimônio público deve ser gerido com cautela e presteza, considerando que trata-se de um bem público e sua gestão deve voltar-se ao bem comum da sociedade.

É importante destacar que estes princípios não se esgotam por aqui, mais adiante destacam-se alguns outros princípios constantes na LRF, de 2000, que também são essenciais na gestão do patrimônio público e especialmente na contabilidade pública. Sobre a contabilidade pública, a seguir, fez-se um breve texto que trata de suas atividades e competências.

2.2 CONTABILIDADE PÚBLICA

Toda organização pública ou privada, para execução de suas atividades administrativas, necessita da contabilidade, que evidencia através de demonstrativos e relatórios a situação patrimonial e financeira da entidade e suas variações. Assim a contabilidade pública é tratada como uma ciência social, que além de estudar a situação financeira da entidade, examina os fenômenos que afetam seu patrimônio.

A contabilidade no Brasil se ocupa com alguns tipos de entidades diversificadas de acordo com os fins a que se estabelecem. Basicamente estas entidades podem ser divididas em entidades públicas ou privadas. As entidades públicas, conforme já abordado, devem atuar em prol do patrimônio público e, desta forma se subdividem em entidades da administração direta,

compreendida pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, empresas públicas, empresas controladas, empresas estatais dependentes, sociedades de economia mista, fundos, fundações e autarquias. E as entidades privadas, ou ainda empresas privadas, dirigidas por um empresário e com finalidade de obtenção de lucro, que se subdividem de diversas formas, por número de proprietários, que as divide em empresas individuais, sociedades por quotas, empresa de responsabilidade limitada, sociedades anônimas, cooperativas, entre outras.

Conforme Herrman Junior (*apud* Kohama) “Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio a disposição das aziendas¹, em seus aspectos estáticos e em suas variações, para enunciar por meio de fórmulas racionalmente deduzidas, os efeitos da administração sobre a formação e a distribuição dos réditos²” (2006, p. 24).

Assim, a contabilidade é a ciência social que estuda as variações patrimoniais e gera informações necessárias para a tomada de decisão. Sua história se registra desde o século XV, a partir dos estudos de Leonardo Fibonacci.

Tomou-se conhecimento da origem de Fibonacci a partir de Cruz (2007), que destacou a visão de Antônio Lopes de Sá a respeito do livro *Liber Abacci*, de Fibonacci, do ano de 1202 na cidade de Pisa, que trata em um capítulo do comportamento de um contador e um tesoureiro ante ao registro e despesas de uma organização. Sá, conforme Cruz (2007), abre uma visão de antiguidade da contabilidade, afirmando que esta vem desde as antigas expedições marítimas.

Lino Martins da Silva (2004) afirma que a “contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação e controle relativas aos atos e fatos administrativos”.

A contabilidade deve fornecer informações imediatas e precisas para o trabalho da gestão. Nesse sentido seu objetivo é estudar o patrimônio e orientar a gestão para que esta administre seus bens de forma eficiente, em busca de rentabilidade e em busca da consequente redução de suas despesas.

Kohama (2006) continua, afirmando que a contabilidade, nos tempos atuais, é uma técnica capaz de produzir relatórios úteis a administração no processo de tomada de decisão e de controle, demonstrando seus efeitos no patrimônio da entidade.

Com a complexidade das organizações, a contabilidade foi se aprimorando e se tornando objeto indispensável para atuação das organizações privadas e públicas. Porém, devido às

¹ Aziendas: entidade administrativa.

² Réditos: lucro ou resultado das atividades das aziendas.

diferenças existentes entre estes modelos de organização, a contabilidade, assim como a administração, se divide entre contabilidade empresarial ou privada e contabilidade pública ou governamental.

A contabilidade privada almeja o lucro e a expansão patrimonial e mercadológica. Neste caso, existe uma gestão patrimonial que trabalha em busca da maximização do lucro e da expansão dos mercados.

E a contabilidade pública abrange as supracitadas entidades da administração pública direta e indireta e tem como principal função servir de instrumento de controle por parte da sociedade, para que esta possa acompanhar as políticas públicas, cobrando aos gestores públicos a prestação de contas e a correta aplicação dos recursos públicos.

Em relação a contabilidade aplicada ao setor público, em 21 de novembro de 2008 o CFC, por meio da Resolução CFC n.º 1.128/08, aprovou a NBC T 16.1, que trata da conceituação, objeto e campo de aplicação da contabilidade aplicada ao setor público (CASP). Ou seja, a NBC T 16.1 determina o patrimônio público como objeto da contabilidade aplicada ao setor público e define a orientação desta pelos princípios e normas contábeis.

Conforme Silva o campo de aplicação da contabilidade pública é o patrimônio público e sobre este ela registrará todos os fatos administrativos decorrentes da execução dos serviços públicos, como a previsão e arrecadação de receitas, a autorização e realização de despesas, a conservação de bens, a apuração de resultados, o levantamento de balanços, entre outros (SILVA, 2004).

A execução dos serviços públicos se dá através da ação dos agentes públicos, responsáveis pela manutenção do patrimônio e conseqüentemente, responsáveis pela elaboração e execução orçamentária. Assim os fatos decorrentes da elaboração e execução orçamentária, que vem a alterar o patrimônio público, devem ser tratados pela contabilidade pública.

Nesse sentido Machado Junior e Reis (2003), embasados no Art. 83 da Lei n.º 4.320 de 1964, afirmam que a missão da contabilidade é universal, pois abrange todos os atos e fatos de gestão, que tratem de receita, despesa, administração ou guarda de bens e valores pertencentes ou da propriedade de uma entidade governamental ou a ela confiados. Ou seja, a contabilidade pública é responsável pelo registro das informações que proporcionarão um maior controle para a gestão patrimonial.

O patrimônio público é regido pelo direito público interno que orienta e executa a gestão dos recursos públicos. A contabilidade pública, com base no direito público interno, é responsável pela manutenção de informações e dados do patrimônio público e suas variações e deve estar apta a responder questões imediatas sobre todos os aspectos que compõem o patrimônio público e sua realização.

Para isto a contabilidade pública deve utilizar-se de alguns sistemas para a escrituração de suas contas tal como profere Kohama (2006, p. 25):

A contabilidade Pública é um dos ramos mais complexos da contabilidade e tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios e respectivas autarquias, através de metodologia especialmente concebida para tal, que utiliza-se de contas escrituradas nos seguintes sistemas:

- a) Sistema Orçamentário;
- b) Sistema Financeiro;
- c) Sistema Patrimonial; e
- d) Sistema de Compensação.

Nesse sentido, Cruz destaca que enquanto na contabilidade empresarial existe apenas um único sistema de escrituração, na contabilidade pública existem pelo menos quatro que são autônomos, ou seja, a conta de um sistema terá contrapartida com outra conta do mesmo sistema, fazendo com que se criem outras contas intermediárias para registrar o mesmo fato (CRUZ, 2009).

Estes sistemas devem então, evidenciar as alterações sofridas pelo patrimônio, como consequência das atividades de gestão. Assim a complexidade dos registros contábeis efetuados pela administração pública se dá pelo fato de utilizar-se do registro em contas de vários sistemas interligados entre si que devem conter o registro de todos os atos e fatos contábeis.

O sistema orçamentário dispõe sobre o registro contábil da receita e da despesa, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a realizada, apresentando ao final de cada exercício a comparação do que se previa e o que realmente foi executado.

O sistema financeiro, no entanto, envolve “todas as operações que resultem débito e créditos de natureza financeira não só compreendidas, como também não compreendidas na execução orçamentária, que serão objeto de registro e controle contábil apresentando no final do exercício o resultado financeiro apurado” (KOHAMA, 2006, p. 26).

O sistema patrimonial, ainda conforme o autor, registra analiticamente todos os bens do patrimônio, de caráter permanente, além do registro sintético dos bens móveis e imóveis e todas as alterações da situação líquida do patrimônio que afetam os resultados da execução orçamentária e as variações ativas e passivas que constituem o sistema patrimonial.

E o sistema de compensação é aquele incumbido de manter o registro e movimento das contas de direitos e obrigações, através de balancetes mensais. Conforme Cruz (2009), trata do registro de responsabilidades entre a entidade e terceiros que não causam reflexos imediatos no patrimônio. São contas intra-sistema, ou seja, que não causam diretamente um aumento ou diminuição no resultado patrimonial.

Assim, o sistema de compensação, previsto pela Lei n.º 4.320/64 é composto pelos lançamentos de atos da administração pública que não afetam imediatamente o seu patrimônio, mas que poderão afetar em outra ocasião. As contas do sistema de compensação denominam-se ativo compensado e passivo compensado e servem para controle dos atos da administração pública e não modificam o patrimônio da entidade.

Além dos sistemas supracitados a LRF veio a inserir um novo sistema na contabilidade pública, o sistema de custos, que encontra amparo legal no § 3º do art. 50, desta lei e está disposto conforme segue: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

O sistema de custos, conforme a LRF, deverá promover um gerenciamento estratégico das políticas públicas, proporcionando ao setor público um tratamento racional do orçamento e um maior acompanhamento na execução dos serviços públicos, atendendo a sociedade, usuária destes serviços, com qualidade e com eficiência.

A Lei n.º 4.320/64 dispõe, entretanto sobre todo o sistema contábil das organizações públicas e estatais e deve orientar os administradores e contadores públicos na execução de suas atividades em busca da eficiência e eficácia. Pois a contabilidade pública tem como função ser um instrumento de controle também por parte da sociedade para que esta esteja por dentro dos gastos públicos e da destinação dos recursos.

Em meio a um ambiente de mudanças na contabilidade pública, faz-se necessário expor que em 15 de dezembro de 2009 o Ministério da Fazenda aprovou a Portaria n.º 749, que trata de algumas alterações na Lei n.º 4.320/64. Tais alterações serão feitas nos Anexos n.º 12, do Balanço Orçamentário, n.º 13, do Balanço Financeiro, n.º 14, do Balanço Patrimonial e n.º 15, da

Demonstração das Variações Patrimoniais e ainda inclui os anexos n.º 18, da Demonstração dos Fluxos de Caixa, n.º 19, da Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido e n.º 20, da Demonstração do Resultado Econômico. Esta Portaria deve ser aplicada obrigatoriamente pela União, Distrito Federal e Estados a partir de 2012 e para os municípios a partir de 2013.

Tais mudanças podem ser vistas como uma consequência dos novos padrões de contabilidade pública adotados pelo Brasil, a partir da instauração da Portaria n.º 184, do Ministério da Fazenda, em que estabeleceram-se prazos para adaptação do sistema de contabilidade pública atual aos padrões adotados mundialmente, que tendem a proporcionar a gestão do setor público cada vez mais transparente e eficaz.

Por fim a LRF trouxe à contabilidade pública, a ampliação dos deveres de divulgação dos seus atos para que todos possam ter acesso às informações referentes às contas do governo. Pois, é relevante lembrar que o interesse primordial, quando se fala em administração pública, é a satisfação social e a utilização adequada dos recursos públicos. A utilização adequada dos recursos públicos, assim como o gerenciamento dos serviços públicos são tratados no próximo tópico que dispõe sobre o controle da gestão pública.

2.3 CONTROLE DA GESTÃO PÚBLICA

Os gastos públicos consistem na destinação dos recursos públicos, tal destinação se dá através de investimentos, aplicações ou despesas com as atividades estatais.

De acordo com Cruz (2009) gastos diferem de despesas, pois gastos são entregas ou promessas de ativos, ou seja, são sacrifícios financeiros incorridos pela organização em troca de um produto ou serviço qualquer. E despesas consistem no consumo direto ou indireto de bens ou serviços para produção de receitas.

Assim, por se tratarem de recursos públicos, os gastos devem ser controlados, fiscalizados e evidenciados pela administração pública para que toda a sociedade tome conhecimento e saiba de que forma está sendo administrado o patrimônio público.

Nesse sentido, do dicionário extrai-se que controle é a “fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos, etc., para que não se desviem das normas preestabelecidas” (MINI AURÉLIO, 2004).

Vieira desenvolve citando Viegas (VIEGAS *apud* VIEIRA, 1996),

o termo controle teria uma conotação positiva e uma negativa. A primeira significaria a capacidade de fazer com que as coisas ocorram exatamente como se deseja, como se foi previsto ou planejado. A segunda, a capacidade de impedir que as coisas aconteçam e que as pessoas ajam conforme elas desejem, sendo essa última acepção um sinônimo de fiscalizar, supervisionar.

O termo fiscalização pressupõe a vigilância de determinada pessoa ou órgão sobre outra pessoa ou órgão verificando se esta está atuando de acordo com as normas de conduta e moralidade. Na administração pública a fiscalização pode ser vista como um controle exercido sobre as atividades estatais. O controle é, portanto, um policiamento exercido sobre determinada pessoa ou entidade e é essencial para a correta execução das atividades administrativas das organizações.

O controle existente, portanto, em organizações públicas e privadas pressupõe a ação comedida e planejada por parte de seus administradores. As organizações que investem em controle costumam ter bons resultados. Na administração pública o controle é fundamental para a continuidade das atividades públicas e é exercido tanto de forma hierárquica, como por outros órgãos públicos, tais como Ministério Público e Tribunal de Contas e ainda pela própria sociedade, a quem se destinam as atividades exercidas por essa.

Assim, de acordo com Meirelles, “controle, na administração pública é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro” (MEIRELLES, 2005, p. 659).

Ou seja, na administração pública o controle se dá através da vigilância exercida por meio de determinado poder, órgão ou autoridade sobre o trabalho de outro. Assim, o Ministério Público exerce controle sobre os atos dos órgãos da administração pública. Os Tribunais de Contas exercem controle sobre as contas dos Estados, Municípios e União. E a própria sociedade exerce controle sobre os atos da administração pública, por meio da LRF, que tornou obrigatória a prestação de contas por todos os entes públicos.

Entretanto, conforme Vieira, o Legislativo exerce controle sobre determinados atos e agentes do Executivo, o Executivo sobre os atos da própria administração e o Judiciário sobre os atos de quaisquer dos poderes (VIEIRA, 2003).

Diante das formas de controle existentes, dentre elas a LRF, cabe destacar o controle interno e externo. O controle interno, previsto nos artigos 70 e 74 da Constituição Federal, aquele

que cada poder exerce sobre seus próprios atos e agentes, é executado pela auditoria, responsável por acompanhar a execução orçamentária e auxiliar o Tribunal de Contas. E o controle externo é o controle exercido por uma entidade ou órgão responsável sobre outro órgão, no caso a entidade controladora, conforme a Constituição Federal é o poder Legislativo. No art. 71 da Constituição Federal extrai-se que o controle externo fica a cargo do Congresso Nacional, com auxílio do Tribunal de Contas e os órgãos encarregados do poder ou controle Legislativo.

O Legislativo, conforme Meirelles, “caracteriza-se como um controle eminentemente político, indiferente aos direitos individuais dos administrados, mas objetivando os superiores interesses do Estado e da comunidade” (MEIRELLES, 2005, p. 695).

O controle Legislativo é exercido por meio de leis e normas que devem disciplinar a ação da sociedade e da própria administração pública. Este controle, também chamado de controle Parlamentar é exercido pelos órgãos legislativos, representados pelo Congresso Nacional, Assembleias Legislativas e Câmara de Vereadores. Assim, é um controle que deve atuar em prol dos interesses da sociedade, sem distinção entre os órgãos e pessoas.

Di Pietro (2003) destaca dentro do controle legislativo os controles político e financeiro, que presumem a boa gestão pública.

O controle político seria aquele responsável pela fiscalização dos atos da própria administração pública e suas irregularidades, e o controle financeiro é aquele ligado a fiscalização contábil, financeira e orçamentária.

Ainda conforme Di Pietro (2003), o controle político, além de outras prerrogativas, promove a oportunidade e a conveniência diante do interesse público.

Ou seja, o controle político pressupõe a fiscalização sobre os atos da administração pública e a conseqüente correção de irregularidades. É, portanto, um controle preventivo, feito com o intuito de suspender ou eliminar ações que possam vir a afetar o patrimônio público.

E o controle financeiro, ou como denomina Vieira (2003), controle de gestão dos recursos públicos, “se refere fundamentalmente à prestação de contas de todo aquele que administra bens, valores ou dinheiros públicos”.

Esta prestação de contas é fundamental para o controle financeiro, pois através disto, se faz com que os atos de corrupção na administração pública tornem-se inexistentes ou parcialmente inexistentes. A obrigatoriedade da prestação de contas, ou ainda o controle

financeiro, por parte dos agentes da administração pública se dá em todos os órgãos da administração pública.

Pois, conforme Meirelles (2005), a existência do controle financeiro se dá interna e externamente. Aquele em cada poder, pelo Executivo, pelos Ministérios Públicos e Tribunais de Contas e este pelo poder Legislativo, com auxílio do Tribunal de Contas.

O controle interno, portanto visa assegurar a regularidade da realização da receita e da despesa, possibilitando o acompanhamento da execução do orçamento.

A execução do orçamento, nesse sentido, também necessita de um controle ou acompanhamento em que se verificam e comparam os dados realizados e os orçados para apurar as divergências e identificar suas causas para implementar ações corretivas que levem ao alcance das metas pré-estabelecidas.

Sobre o controle Orçamentário, Giacomoni (2007, p. 333) desenvolve:

De acordo com a lei n.º 4320/64, o controle da execução orçamentária compreenderá:
-a legalidade dos atos de que se resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
-a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos;
-o cumprimento do programa de trabalho, expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

O controle interno desempenhado sobre a execução do orçamento público compreende então a vigilância sobre ação ética e legal do administrador público quanto à execução das despesas e receitas, de modo que as despesas devam estar diretamente vinculadas as necessidades da administração pública ou ao bem comum e as receitas devam ser arrecadadas de forma lícita e sem desvios e dentro dos prazos pré-fixados pelo orçamento público anual e de acordo com as metas pré-estabelecidas no programa de trabalho.

E ao controle externo, no entanto, cumpre comprovar a regularidade da guarda e do emprego dos bens, valores e dinheiros públicos, assim como a fiel execução do orçamento, sendo que, a legalidade dos seus atos está submetida ao Legislativo e a fiscalização das contas, sob o aspecto financeiro, ao Tribunal de Contas (MEIRELLES, 2005).

Além disso, conforme comentado anteriormente, a LRF também é uma forma de controle e surgiu como instrumento para orientar os administradores públicos responsáveis pelo controle

interno. O Tribunal de Contas é responsável por verificar, assessorar e fazer as análises técnicas a respeito das contas públicas dos órgãos da administração pública.

Conforme Machado Jr. e Reis, a LRF é um instrumento de controle que envolve procedimentos de natureza técnico-econômica de análise do custo benefício, do fluxo de caixa, da contabilidade financeira e da contabilidade gerencial que possibilita ações de desempenho com base na eficiência, na economicidade, na eficácia e na efetividade (MACHADO JR. e REIS, 2003).

A LRF é, portanto, um instrumento da administração pública que veio para servir de base para a ação controlada dos gestores públicos e como amparo à sociedade quanto à exigência pela prestação de contas. Na secção a seguir discorrer-se-á mais sobre esta lei, que veio a ser mais um manual para o administrador público.

2.4 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

2.4.1 Origem da Lei de Responsabilidade Fiscal

A LRF implica no planejamento feito pela administração pública a respeito de seus próprios atos. É uma norma de finanças públicas que deve estabelecer prazos e limites para a execução das atividades administrativas do Estado, e ainda propor uma maior eficiência e eficácia na gestão dos interesses públicos.

O planejamento na administração pública, que será abordado mais para frente, consiste na previsão orçamentária de entradas e desembolsos de caixa durante determinado período. A LRF, portanto, veio a regular as atividades da administração pública e fiscalizar a execução orçamentária, assim como seus responsáveis, promovendo maior eficiência na gestão pública.

A LRF surgiu, pois no Brasil em um contexto de reforma do Estado, que promovia a substituição da administração pública burocrática pela gerencial visando aumentar a eficiência na prestação de serviços pelo Estado (TCE/SC, 2001).

Ao abordar a reforma do Estado Bresser Pereira (1998) afirma que a crise do Estado implicou a necessidade de reformá-lo, reconstruí-lo, sendo assim a administração pública gerencial deveria ser construída sobre a administração pública burocrática e esta não seria inteiramente substituída. Pereira também salienta que a reforma da administração pública

ofereceria à sociedade um serviço público efetivamente mais barato, mais bem controlado e de melhor qualidade.

A necessidade de reformar o Estado emanou, dentre outros motivos, pela crise fiscal que este vinha enfrentando. A arrecadação menor do que os gastos, assim como a instabilidade que gerava inflação e a criação de novos impostos caracterizaram os desequilíbrios nas contas públicas, que intensificaram a necessidade por um equilíbrio fiscal.

A dependência do Brasil por créditos estrangeiros, aliada a crise que outros países vinham enfrentando, fez abalar a poupança externa, levando posteriormente ao desequilíbrio da balança comercial, e conseqüentemente gerando a restrição ao crédito externo e a elevação das taxas de juros, fazendo com que o Brasil precisasse definitivamente de uma regulação fiscal.

A LRF foi, portanto, parte das mudanças pretendidas pelo Programa de Estabilidade Fiscal, criado pelo governo, que tinha como missão reduzir o déficit público e estabilizar a relação entre a dívida pública e o PIB. Conforme Nóbrega (2002) o Programa de Estabilidade Fiscal veio a ser o embrião da LRF.

No entanto, antes do surgimento do Programa de Estabilidade Fiscal, já vigorava o Programa de Reestruturação e Ajuste Fiscal dos Estados, que negociava a dívida pública dos Estados com a União e estabelecia metas de controle e equilíbrio das contas além de reformas administrativas, consistindo no marco inicial para a criação e aprovação da LRF.

Além disso, o FMI afim de promover a boa governança, através da transparência fiscal publicou o *Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal*. Este código propõe a definição das funções e responsabilidades do setor público; o acesso público à informação sobre os atos da administração pública; a abertura na preparação, execução e prestação de contas sobre o orçamento público; e a garantia da integridade das informações prestadas a administração pública e a sociedade. Nesse sentido, este código publicado pelo FMI, recomenda um esclarecimento maior sobre a concepção e os resultados da política fiscal, proporcionando a ampliação do controle sobre os governos em relação a execução das políticas públicas e o aumento da participação popular sobre as ações governamentais. Pois, conforme sugere, A transparência fiscal é fundamental para o alcance da estabilidade macroeconômica e da transparência dos atos da administração pública.

Diversos foram os exemplos adotados pelo Brasil para a criação da LRF, que conforme Machado Jr. e Reis “dispõe sobre normas de comportamento ético para o gestor público no trato do patrimônio público que lhe fora confiado” (MACHADO JR. E REIS, 2003, p. 15).

A ética de um gestor público pressupõe a ação baseada no bem comum, em que o gestor realize obras que, em geral, sejam boas para a sociedade, priorizando as necessidades sociais, e não os interesses individuais, agindo corruptamente, praticando ações ilegais, passíveis de sanção. Assim a ética na administração pública se dá a partir da ação responsável e transparente do gestor público.

Além disso, de acordo com Siqueira a LRF “tem como objetivo subjugar os interesses de curto prazo dos governos, que não necessariamente correspondem ao princípio da sustentabilidade fiscal ou àquele de longo prazo que visam ao crescimento sustentado da economia” (SIQUEIRA, 2006, p. 46).

Em curto prazo são realizadas as ações previstas nos planos de governo, limitadas ao tempo em que um grupo partidário encontra-se na administração deste governo. A sustentabilidade fiscal é almejada, porém, pelos planos de Estado, que promovem um crescimento da sustentável da economia.

Pois conforme Silva (1996), interesses de curto prazo são aqueles que constituem os Planos de Governo, ou seja, o programa de ação do grupo ou facção partidária que está no poder. Estes interesses são traduzidos em projetos de lei e orçamentos que devem se realizar em curto prazo. Ainda sobre o assunto, em outra ocasião, em sua página eletrônica, Silva reforça que os Planos de Governo consistem na competência administrativa, dos tomadores de decisão de curto prazo, preocupados com o processo eleitoral e não com a evidenciação do patrimônio público de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade normatizam a continuidade, os interesses de longo prazo da entidade.

Os interesses de longo prazo, nesse caso, são aqueles que formam o plano de Estado, aquele que ultrapassa mandatos de governo e realiza atividades constantes e fundamentais ao Estado. A LRF portanto, deve atuar sobre os planos de governo, estabelecidos a curto prazo, com vistas a alcançar a estabilidade fiscal, que refletirá em longo prazo.

A LRF, no Brasil, inspirou-se no Fiscal Responsibility Act, da Nova Zelândia. Conforme Siqueira (2006) a experiência neozelandesa é, pois uma experiência de sucesso, que fez reverter a crise fiscal enfrentada em meados da década de 1980 pelo país, que enfrentava anos de déficits

fiscais e um endividamento relativamente grande, tornando necessária a adoção de melhores controles para regular as finanças públicas. Era, no entanto, necessário tornar a contabilidade governamental acessível aos analistas externos, à população, aumentando o controle e reduzindo a possibilidade de desequilíbrios fiscais. Em 1989, portanto, instituiu-se o Public Finance Act, que apresentava modificações consideráveis em relação à legislação anterior.

O Public Finance Act previa uma série de relatórios, que deveriam ser produzidos pelos órgãos do governo, além da fiscalização dos atos destes pela sociedade. Os bons resultados obtidos com a instauração deste, em 1994, fez surgir o Fiscal Responsibility Act, que estabeleceu princípios básicos a serem seguidos pelos governos e aprimorou o controle relativo às ações destes, obrigando-o a publicação rotineira de vários relatórios com formatos padronizados contendo informações referentes aos seus atos. Esses princípios entre outras, tem a estabilidade e o controle como principais prerrogativas (SIQUEIRA, 2006).

Essa “melhora” pretendida pela administração pública gerencial e os modelos de responsabilidade fiscal que deram certo, como por exemplo na Nova Zelândia, e outras experiências como da União Européia, dos Estados Unidos, entre outros países, que buscavam através desta uma maior eficiência com relação às contas públicas, fez surgir a LRF no Brasil.

O caso neozelandês foi, portanto, o que mais inspirou o Brasil, passando para este o preceito de que a dívida e o patrimônio devem manter-se a um nível “prudencial”, compatível com o equilíbrio fiscal e as atividades financeiras do Estado devem apresentar-se transparentes.

A LRF brasileira adotou, então, uma estrutura particular de responsabilidade fiscal, extraindo das demais experiências internacionais apenas alguns princípios, a divulgação de relatórios e o controle, tendo como objetivo básico a gestão disciplinada dos recursos públicos.

Por fim, a LRF surgiu para regulamentar os artigos 163 ao 169 da Constituição Federal, que tratam das finanças públicas e suas normas gerais, relacionadas a gestão dos recursos públicos com vistas a atingir o equilíbrio, a transparência e o controle das contas públicas.

2.4.2 A Lei de Responsabilidade Fiscal

A LRF - Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, busca regulamentar o conteúdo da Constituição Federal de 1988 que trata da Tributação e do Orçamento, localizado no Título VI, Capítulo II, artigos 163 ao 169, que institui as normas de finanças públicas a serem aplicadas na União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

A Constituição Federal de 1988 já previa, no entanto, conforme seu Art. 163, a criação de uma lei complementar que regulamentasse as finanças públicas e as operações decorrentes da contabilidade do setor público. A LRF veio a ser esta lei, que além de regulamentar as finanças públicas, deve promover a gestão fiscal responsável e transparente.

A LRF, ou Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000, em seu Art. 1º, Capítulo I enuncia: “Esta Lei complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal”.

De tal modo, a LRF tem como intuito estabelecer normas que orientem o serviço público no campo financeiro, obrigando os administradores públicos a prestarem contas a respeito de seus atos e agirem de forma transparente, tornando possível a toda a sociedade o acesso às informações referentes aos gastos públicos.

Assim a LRF tem como diretrizes, introduzir um regime fiscal sustentável a médio e longo prazo, para que se possa assegurar a transparência da gestão fiscal, incentivando a participação popular, além de implantar entre os administradores públicos medidas de ação planejadas e eficientes.

Ou ainda, conforme o Art. 1º do Capítulo I da Lei Complementar n.º 101, ou LRF,

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 (Art. 1º, Capítulo I, L.C.1 nº 101).

A ação planejada e transparente na administração pública consiste na construção de metas a serem alcançadas, ou ainda, é próprio ato de planejar as atividades a serem desenvolvidas durante determinado período. O planejamento deve ser transparente, garantido o regime de democracia, em que a sociedade tem acesso as contas públicas e o direito de questionar quando necessário.

O planejamento constante na LRF previne as contas públicas de determinados riscos resultantes da execução orçamentária e ainda deve reorientar os atos da administração pública, quando identifica desvios que possam vir a afetar o patrimônio público, ou ainda o equilíbrio da contas.

A LRF estabelece limites em relação a despesa com pessoal, compreendida pela folha de pagamento de cada órgão da administração pública, a seguridade social, no que tange os gastos com aposentadoria e INSS, além das dívidas consolidada e mobiliária extraídas para a execução dos objetivos do governo.

Assim, a LRF pode ser caracterizada basicamente como um conjunto de regras que entre outros objetivos, define parâmetros sobre a execução de despesas e o controle da execução orçamentária de todos os poderes e órgãos da administração. Neste caso a avaliação sobre os administradores públicos no cumprimento das metas fiscais permite que a sociedade tome conhecimento se estes estão agindo corretamente e se estão promovendo o equilíbrio dos orçamentos (TCE/SC, 2006).

Entre as regras, normas e princípios introduzidas pela LRF para o ajuste fiscal, a Cartilha da Lei de Responsabilidade Fiscal (s.d.) cita algumas que deverão fortalecer o equilíbrio financeiro dos entes do governo:

- limites de gasto com pessoal: a lei fixa limites para essa despesa em relação à receita corrente líquida para os três Poderes e para cada nível de governo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios);
- limites para o endividamento público: serão estabelecidos pelo Senado Federal por proposta do Presidente da República;
- definição de metas fiscais anuais: para os três exercícios seguintes;
- mecanismos de compensação para despesas de caráter permanente: o governante não poderá criar uma despesa continuada (por prazo superior a dois anos) sem indicar uma fonte de receita ou uma redução de outra despesa; e
- mecanismo para controle das finanças públicas em anos de eleição: a Lei impede a contratação de operações de crédito por antecipação de receita orçamentária (ARO) no último ano de mandato e proíbe o aumento das despesas com pessoal nos 180 dias que antecedem o final do mandato.

Em outras palavras, os gastos estão limitados a quantidade arrecadada, assim como as despesas podem ocorrer na medida da capacidade de pagamento, o endividamento ou a venda de ativos deve ter como contrapartida investimentos ou diminuição de passivos, o administrador público é responsável pela arrecadação de impostos, deve haver transparência à sociedade sobre a gestão dos recursos públicos por parte do governo, os interesses da sociedade devem estar no

orçamento público e o governo deve atuar de acordo com as metas fiscais pré-fixadas. Tais normas pressupõem a boa gestão pública. (BUGARIN, VIEIRA E GARCIA, 2003).

A boa gestão pública, ou conforme prega a LRF, a gestão fiscal responsável, acontece na medida em que a administração pública passa a controlar suas despesas, assim como os empréstimos decorrentes de investimentos, o recebimento de receitas e é base fundamental para a execução das atividades que devem suprir as necessidades da sociedade, além de garantir a participação desta na elaboração do orçamento e promover a prestação de contas posteriormente.

Por outro lado Giacomoni (2007) afirma que a LRF, como instrumento capaz de produzir um novo padrão de gestão fiscal, encarrega o poder Legislativo e o sistema de controle interno de cada poder a fiscalizarem: o cumprimento das regras fiscais referentes ao atendimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias; os limites e condições estabelecidos para a realização das operações de crédito e inscrição em restos a pagar; as medidas adotadas para corrigir o atendimento a despesa total com pessoal aos seus limites; as providências adotadas para reconduzir a dívida consolidada e mobiliária aos seus limites; a destinação dos recursos obtidos através da alienação de ativos, com vistas às restrições constitucionais e a LRF e o cumprimento do limite de gastos com o legislativo municipal.

Além disso e para que se atinjam as metas fiscais pré-fixadas, o governo deverá analisar a sua estrutura econômico-financeira, proporcionando o controle sobre todas as receitas e despesas, assim como gastos, concretizando a ação eficaz e eficiente relativa a sua movimentação financeira.

A responsabilidade na gestão fiscal se dá, então, a partir do cumprimento das regras e normas previstas tanto na legislação, quanto no orçamento aprovado por cada órgão. Para o cumprimento destas normas a LRF também tem princípios que a orientem.

2.4.3 Os princípios da Lei de Responsabilidade Fiscal

Os princípios da LRF, assim como os demais princípios da administração pública, podem ser vistos como regras adotadas pela administração pública que geram resultado positivo na gestão dos bens públicos e devem, dessa forma nortear a ação do administrador público, ou ainda daquele que atua de acordo com a responsabilidade fiscal. Assim, para complementar os princípios da administração pública, a LRF, com foco na transparência das contas públicas,

evidencia os princípios de planejamento, transparência, eficiência, legalidade, controle e responsabilização, que devem nortear a ação da contabilidade pública.

Conforme Khair (2000, p. 13) “o ponto de partida da Lei de Responsabilidade Fiscal é o planejamento”.

O planejamento pode ser considerado um dos princípios mais importantes da LRF, ou ainda um aspecto norteador da ação dos agentes responsáveis pela administração pública.

Tonet (2001) destaca que os princípios da administração - planejamento, organização, direção, controle e avaliação – estão nas entrelinhas da LRF.

O autor permite observar a importância dos princípios que regem a administração pública na prática da gestão fiscal e sua relevância para que se estabeleçam e apliquem as regras fiscais.

O planejamento, conforme já comentado, consiste na construção de um referencial futuro desejado pela organização. Ele deve conter etapas a serem perseguidas para se alcançar determinado resultado ou objetivo. O planejamento é um princípio da LRF.

Além disso, o planejamento é fundamental para se obter uma posição prévia dos riscos e custos relativos às ações governamentais e se dá através da instituição de metas e condições para a execução, previsão, arrecadação e renúncia da receita orçamentária. O planejamento ocorre, portanto, quando da elaboração do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA). A LRF fez emergir um sistema de planejamento, execução orçamentária e disciplina fiscal que deverá incorporar o estudo prévio ou planejamento das diversas ações a serem executadas pela administração pública.

A transparência contida na LRF consiste no incentivo à participação da população e à realização de audiências públicas para o processo de elaboração dos planos orçamentários, da lei de diretrizes orçamentárias e dos orçamentos, além da ampla divulgação dos relatórios da administração pública com informações a respeito das receitas e das despesas.

A audiência pública é um instrumento de participação e de controle por parte da população sobre os atos da Administração Pública. A audiência pública se dá por meio de reuniões de cidadãos junto às autoridades competentes, ou ainda representantes do poder executivo em que estes expõem os planos ou decisões feitos sobre determinado aspecto para que a sociedade venha a envolver-se defendendo seu ponto de vista. As audiências públicas podem ser resumidas, portanto, como uma forma de construção de uma sociedade justa, que permite o envolvimento da própria população nas decisões administrativas.

Ainda conforme a LRF, são instrumentos de transparência os planos, orçamentos e a lei de diretrizes orçamentárias, assim como a prestação de contas e o respectivo parecer prévio dos órgãos de controle externo, os relatórios de gestão fiscal e os relatórios resumidos da execução orçamentária e suas versões simplificadas.

O princípio da eficiência oferece a qualidade dos serviços públicos, além de promover a satisfação do cidadão-usuário, na busca da modernização do Estado, para a administração gerencial.

Conforme Cruz, 2007, eficiência consiste em fazer bem determinada coisa, diferente da eficácia, que é o fato de fazer determinada coisa conforme previsto.

Machado Júnior, 2008, afirma ainda que a eficiência é um critério de desempenho, relacionado ao custo e a forma pela qual os meios são geridos. É a otimização dos recursos disponíveis, através da utilização de métodos, técnicas e normas, visando o menor esforço e o menor custo na execução das tarefas.

A eficiência é, portanto mais que eficácia, é cumprir determinada tarefa e analisar as melhores possibilidades de fazê-la, proporcionando melhores resultados, com menor esforço e a um custo menor para a organização. O princípio da eficiência é um instrumento indispensável para a administração pública que é responsável pela gestão do bem público.

A legalidade vincula os atos da administração pública às leis e aos princípios a ela aplicáveis. Está diretamente ligada à lei, por ser a própria lei que obriga a sua utilização em toda e qualquer operação da administração pública, a fim de que todos os atos administrativos, financeiros e gerencias no âmbito governamental estejam em concordância com esta.

O controle se dará a partir obediência às normas estabelecidas pela LRF. Tais normas tratam do cumprimento das metas, da sujeição aos limites para realização de operações de crédito, da destinação de recursos provenientes da venda de bens do patrimônio, das medidas a adotar quando do retorno das despesas com pessoal e da dívida aos seus limites.

E a responsabilização estabelece regras que devem sujeitar o administrador público às sanções do código penal, da Lei de Crimes Fiscais (Lei n.º 10.028, de 19.10.2000) e do Decreto-lei n.º 201/67.

A responsabilização consiste, portanto, na correta conduta do administrador e na sua responsabilidade fiscal. A falta de conduta ou a prática de ações corruptas em relação ao

patrimônio público deverá levar o gestor público a responder por seus atos e o sujeitará a sanção prevista pelo código penal.

Dessa forma, a LRF, norteadada pelos princípios citados e caracterizada como instrumento de transparência deve servir de manual para todos os administradores públicos, pois é a base fundamental para a efetivação do planejamento e do equilíbrio fiscal.

2.4.4 Abrangência da Lei de Responsabilidade Fiscal

A LRF vem a ser um instrumento de transparência ou ainda uma norma destinada a orientar a administração de todos os órgãos da administração pública, compreendidos pela administração direta e indireta.

Nesse sentido, a administração pública, que conforme Meirelles (2005, p. 64) é “um conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do governo se dá através do poder executivo e dos demais órgãos do governo. Estes são regidos, portanto pelas mesmas normas, princípios e leis e se tornam submissos também à LRF.

Assim, esta abrange todos os entes federativos, ou seja, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal além dos demais órgãos da administração direta - da estrutura do poder Executivo, subordinados a Ministérios ou Secretarias, assim como poder Legislativo, Judiciário, Tribunal de Contas e Ministério Público - e indireta- autarquias, fundos, fundações e empresas públicas, de economia mista, subordinadas ou vinculadas aos órgãos e poderes da administração indireta.

O Art. 1º da LRF, no parágrafo 2º estabelece que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estão obrigados a seguirem as regras da LRF. Assim a LRF, como lei complementar da Lei n.º 4.320/64, ampara os mesmos órgãos desta lei.

Assim os órgãos atingidos pela LRF, conforme o parágrafo 3º do mesmo artigo, compreendem os poderes Executivo, Legislativo (abrangendo os Tribunais de Contas), Judiciário e o Ministério Público e nas administrações diretas, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes.

Conforme CRUZ (2009) serão atingidas a administração direta, compreendida pelos ministérios, secretarias, gabinetes, gerencias e demais órgãos, e indireta, por meio de fundações,

fundos, autarquias e empresas estatais dependentes, com exceção das empresas controladas que não dependem financeiramente da administração direta.

Os órgãos da administração pública estão, entretanto, obrigados a publicar relatórios e demonstrativos em conformidade com a LRF. Estes demonstrativos devem evidenciar a situação financeiro-patrimonial das entidades públicas a fim de proporcionar não só para a administração pública, mas também para a população os saldos de determinado tempo para que esta possa fazer comparações e questionamentos a respeito dos resultados da entidade pública.

Assim, a obrigatoriedade para aplicação desta lei complementar se faz necessária à administração pública, pois atinge toda a sociedade, pela estreita relação entre esta e o Estado que não mais a considera como apenas usuária dos serviços públicos e sim como participante atuante na esfera governamental. Nesse sentido, a administração pública orientada pela LRF, deverá utilizar-se de instrumentos capazes de promover a transparência, o controle e a fiscalização. Tais instrumentos são abordados no parágrafo a seguir.

2.4.5 Instrumentos de transparência, controle e fiscalização da LRF

No contexto político-econômico em que vivemos, surgem problemas relativos à corrupção e desvios na máquina pública e ao mesmo tempo se busca a modernização do Estado. Nesse sentido é de grande importância que o gestor público tenha responsabilidade por seus atos e projetos, assim como a participação do contribuinte no processo de acompanhamento da aplicação dos recursos públicos e de avaliação dos seus resultados.

Como já mencionado, a LRF utiliza-se da ação planejada e transparente para atingir o equilíbrio das contas públicas, cujas metas de resultado entre receitas e despesas devem ser cumpridas assim como os limites e condições para renúncia de receita, despesas com pessoal, seguridade social, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, concessão de garantia e inscrição em restos à pagar (Artigo 1º, Parágrafo 1º da Lei Complementar n.º 101, 2000).

De acordo com Veríssimo (2005) a intenção primordial da LRF é aumentar a transparência na gestão do gasto público, essa transparência tem por objetivo permitir à sociedade conhecer e compreender as contas públicas.

Portanto, não basta apenas a divulgação de informações, é preciso que essas informações sejam compreendidas pela sociedade de maneira clara e objetiva para que haja um controle social mais efetivo, em que o cidadão tenha condições de cobrar, exigir, fiscalizar.

De acordo com Cruz (2006, p. 188):

A transparência da gestão fiscal é tratada na lei como um princípio de gestão que tem por finalidade, entre outros aspectos, franquear ao público acesso a informações relativas às atividades financeiras do Estado e deflagrar de forma clara e previamente estabelecida, os procedimentos necessários à divulgação dessas informações.

Nesse sentido, uma gestão fiscal transparente pressupõe a divulgação dos atos praticados pela administração pública. A administração pública transparente é, portanto, aquela que fornece informações para a sociedade quanto a origem e destinação dos recursos públicos e as demais decisões tomadas pela administração.

Os governos, na qualidade de representantes da sociedade e como responsáveis pela continuidade das atividades do Estado devem promover a transparência. A transparência, estabelecida pela LRF, se dá entre outros modos por meio de prestação de contas, audiências públicas, planejamento participativo, relatórios, demonstrativos, planos, orçamentos.

Para complementar, no Art. 48 do capítulo IX da LRF, que trata da transparência, o controle e a fiscalização da gestão fiscal, extrai-se:

São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Esses instrumentos podem ser destacados separadamente, considerando suas etapas de ocorrência, da seguinte forma:

- Planejamento: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA);
- Controle e avaliação: Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e Relatório de Gestão Fiscal (RGF);
- Prestação de contas: a própria prestação de contas e o parecer prévio do Tribunal de Contas;
- e a elaboração e publicação da versão simplificada desses documentos com linguagem acessível para a compreensão da sociedade.

Quanto ao planejamento pretendido pela LRF, a Constituição Federal de 1988 em seu art. 165 atribui ao Poder Executivo o papel de responsável pelo planejamento e orçamento público através da elaboração de três projetos de lei: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei do Orçamento Anual (LOA).

A prestação de contas e o parecer prévio, conforme Cruz, “são dois dos mais importantes instrumentos para avaliação da gestão fiscal, pois espelham a situação contábil, financeira, orçamentária, operacional, e patrimonial, devidamente avaliadas quanto aos aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade” (CRUZ, 2006, p. 191).

A prestação de contas é aquela apresentada pelo controle interno dos órgãos ou entidades da administração pública para o controle externo, como parte do processo de fiscalização exercido por este (CRUZ, 2006).

E o parecer prévio é emitido pelo Tribunal de Contas, como aprovação das contas apresentadas na prestação de contas, significa que determinado órgão cumpriu as normas da LRF, suas metas, limites, a destinação dos recursos provindos de tributos e ainda da venda de bens, entre outros. O parecer prévio é também um instrumento de transparência.

O RGF e o RREO são instrumentos de transparência, que “entre outras finalidades, destinam-se a evidenciar o comportamento das variáveis fiscais, que é um dos pilares básicos na sustentação do regime de gestão fiscal responsável” (CRUZ, 2006, p. 190).

A LRF proporcionou, por conseguinte, uma mudança significativa na história da administração pública no Brasil, pois se tornou um instrumento que tem a finalidade de fixar normas e limites voltados para a responsabilidade na gestão fiscal, de modo que se previnam riscos e corrijam desvios que possam acarretar o desequilíbrio das contas públicas, levando em consideração as noções de planejamento, controle, transparência e responsabilidade. Além disso, obriga o gestor público a prestar contas sobre quanto e como gastam os recursos públicos, de forma a lhe conferir responsabilidade sobre seus atos na coisa pública.

Segundo Denhardt e Nalbandian (1980) “O gestor vive na junção entre um mundo político e um mundo administrativo e, portanto, não é um ator independente nem apenas um instrumento do sistema político. Nesta situação singular, o gestor aceita, interpreta e influencia os valores que orientam a aplicação das habilidades e do conhecimento.”

O gestor público é portanto um executor das atividades do Estado e deve atuar de acordo com os princípios da LRF através dos instrumentos de transparência, controle e fiscalização. A

postura do gestor público ante o patrimônio público deve ser baseada em uma administração transparente e eficaz, capaz de proporcionar a execução dos interesses coletivos da sociedade e a correta aplicação dos recursos.

Assim, a administração pública deve “incorporar” as normas a ela cabíveis e trabalhar em busca da eficiência e eficácia, prestando contas ao poder público e a sociedade como usuária e fiscalizadora das ações decorrentes da administração pública. Para concretizar os preceitos da LRF quanto a transparência, a administração deverá publicar os relatórios supramencionados, RREO e RGF, que serão explorados a seguir.

2.4.6 Relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal

Dentre os instrumentos de transparência, relativos a planejamento, execução e controle da gestão fiscal destacam-se os relatórios de acompanhamento da gestão fiscal: o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório da Gestão Fiscal (RGF) que se destinam, entre outras coisas, a evidenciar o comportamento das variáveis fiscais, que presumem o regime de gestão fiscal responsável.

Nesse sentido Veríssimo (s.d), destaca que a transparência pressupõe a apresentação de dados consistentes e compreensíveis, oportunos e atualizados e se expressa através da obrigação das entidades estatais por emitirem declarações mensais, trimestrais e anuais conforme previsto na LRF.

De acordo com o autor, para que os objetivos da LRF sejam alcançados, estas declarações devem atender aos limites previstos nas metas e objetivos ou justificar seus desvios temporários e, ainda, permitirem o acesso público a essas informações.

E ainda, a efetividade da lei fiscal realizar-se-á através de mecanismos de compensação, de correção de desvios e de transparência, punindo, quando necessário, a má gestão com base na disciplina do processo político.

Assim, as demonstrações fiscais previstas pela LRF, cito o RREO e o RGF, têm como objetivo oferecer à administração e aos demais usuários da contabilidade instrumentos capazes de evidenciar a transparência da gestão pública e proporcionar o controle aos usuários e à sociedade.

O RREO compreende o Balanço Orçamentário; os Demonstrativos da Execução da Receita e Despesa por categoria econômica, função e sub-função; o Demonstrativo de Apuração

da Receita Corrente Líquida; de Despesas Previdenciárias; dos Resultados Primário e Nominal, da Execução de Restos a Pagar por poder e órgão; Demonstrativo da Comparação entre Operações de Crédito e as Despesas de Capital, Demonstrativo das Projeções Atuariais dos regimes da Previdência Social, o Demonstrativo das Variações Patrimoniais e o Relatório Simplificado do RREO.

Conforme a lei, o RREO deve ser publicado até 30 dias após o encerramento de cada bimestre e abrange todos os poderes (CF, §3º, art. 165).

Para os municípios com população inferior a 50 mil habitantes é facultativa a publicação de alguns demonstrativos bimestralmente, podendo ser publicados semestralmente os Demonstrativos da Receita Corrente Líquida, das Receitas e Despesas Previdenciárias, dos Resultados Primário e Nominal, dos Restos a Pagar, da Receita Líquida e o simplificado e anualmente os Demonstrativos das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital, da Projeção Actuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos, da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos (LRF, art. 63). Além disso, deverão ser apresentadas, quando necessárias, justificativas da limitação de empenho e da frustração de receitas, especificando as medidas de combate a sonegação e à evasão fiscal e as ações de fiscalização e cobrança (LRF, §2º, art. 53).

Conforme o Art. 55 da LRF o relatório conterà o comparativo com os limites tratados nesta, dos montantes de: despesa total com pessoal, proveniente da despesa orçamentária realizada no período, registrada no sistema orçamentário e financeiro, distinguindo-a com inativos e pensionistas; dívidas consolidada e mobiliária; concessão de garantias; operações de crédito; e despesas, a indicação de medidas corretivas adotadas ou a adotar se ultrapassado qualquer dos limites e os demonstrativos, no último quadrimestre: o montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro; da inscrição em restos a pagar, das despesas (liquidadas; empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41 ou inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa; não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados; do cumprimento do disposto no inciso II e na alínea b do inciso IV do art. 38.

O RGF dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário deve ser emitido até o dia 30 do mês subsequente de cada quadrimestre, exceto o dos municípios com até 50 mil habitantes, que

podem optar pela publicação semestral, emitindo-o ao final do mês subsequente ao término do semestre.

Conforme o Art. 51 da LRF, o Poder Executivo deverá publicar até o dia 30 de junho do exercício subsequente, um relatório consolidado das contas de todas as esferas de governo. Tal relatório, denominado Finbra, ou ainda Finanças do Brasil, é publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional e contém informações sobre as despesas e receitas de cada município brasileiro.

A LRF obriga a administração pública a emitir e publicar estes relatórios como instrumentos de controle não só para a própria administração pública, mas também para que a população tome conhecimento e controle as ações da administração pública. Sobre este aspecto a seguir destacar-se-á algumas formas de evidenciação da administração pública.

2.5 GOVERNANÇA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A administração pública, assim como a administração privada, utiliza alguns princípios de governança para melhor executar seu trabalho de gestão do patrimônio público e de divulgação de resultados à sociedade, usuária da informação.

A governança deverá ampliar o controle sobre as políticas de governo e a consecução das atividades administrativas, proporcionando uma administração baseada em princípios e valores, capazes de promover um governo sustentável e eficiente.

De acordo com Andrade e Rossetti (2004) a governança corporativa pode ser vista como "um conjunto de valores, princípios, propósitos, papéis, regras e processos que regem o sistema de poder e os mecanismos de gestão das empresas".

Nesse sentido extrai-se da Cartilha de Governança Corporativa da CVM (2005) que a governança corporativa é o conjunto de práticas que buscam otimizar o desempenho de uma companhia, protegendo todas as partes interessadas, tais como investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital. Nesse sentido a análise das práticas de governança corporativa aplicada ao mercado de capitais envolve a transparência, equidade de tratamento dos acionistas e prestação de contas.

A governança corporativa veio potencialmente a proporcionar maior segurança e conforto aos interessados no bem privado, pois implementou valores, regras e outros instrumentos capazes de tornar a gestão de seus bens mais transparente e justa. A administração dos bens de acionistas

e empresários passou a ser mais eficiente e responsável. Valores como transparência ou evidenciação, equidade, obrigação de prestar de contas e legalidade ou grau de disposição para obedecer normas, ou ainda, respectivamente, *disclosure*, *fairness*, *accountability* e *compliance*, passaram a nortear a ação da administração das grandes empresas com capital aberto.

Percebe-se a partir de leituras efetuadas que a administração pública passou a adotar práticas de governança corporativa para administrar suas atividades.

Slomski (2005, p. 130) pronuncia que "ao se pensar em governança corporativa na gestão pública é preciso reorientar, criar novas formas de ver a coisa pública, haja vista que o cidadão não paga imposto, integraliza capital".

Assim, o cidadão deve entender que o pagamento de impostos não é uma prestação onerosa e sim um investimento, em que receberá em troca saúde, educação, lazer, cultura, infraestrutura e outras contra prestações que devem beneficiar toda a sociedade.

Assim aplica-se também na administração pública os valores ou princípios: *compliance*, *fairness*, *accountability* e *disclosure*, que deverão proporcionar aumento de valor para a sociedade, de acordo com as necessidades do cidadão e com os recursos disponíveis, além disso tais valores colaboram com o crescimento e melhoria do ambiente interno e externo da administração pública, desenvolvendo potencialidades dos recursos públicos, investimentos e geração de renda.

Conforme Bogoni, 2010, a governança no setor público compreende: a responsabilidade de prestar contas, a transparência, a participação, o relacionamento e a eficiência. Tais pontos, de acordo com a autora, relacionam-se aos objetivos da LRF, que proporcionam a responsabilidade na gestão fiscal e apóiam-se no planejamento, na transparência, no controle e na responsabilidade.

Assim a LRF representa um passo na implementação da boa governança, pois promove um debate público a respeito da concepção e dos resultados da administração pública responsável, proporcionando uma fiscalização das contas públicas pelos órgãos públicos competentes e pela sociedade.

Nesse sentido Bogoni, 2010, sugere que o setor público está adquirindo aspectos de estado gerencial, voltado à prestação de contas, transparência, eficiência na prestação de serviços e controle de recursos.

Deste modo, a administração pública passou de um Estado burocrático e conservador a um Estado gerencial, em que princípios e valores como transparência, equidade, legalidade e prestação de contas são adotados para tornar a administração pública mais eficiente e eficaz, com foco em resultados. A seguir, tem-se uma definição mais focada sobre cada valor ou princípio implementado pela governança corporativa.

2.5.1 Evidenciação

Conforme mencionado no tópico anterior, o termo *disclosure* provém do código de práticas de governança corporativa relacionado às organizações privadas (sociedades anônimas), que precisam prestar contas aos seus acionistas.

Assim *disclosure* pode ser entendido como transparência ou ainda evidenciação das informações contábeis, de maneira a contribuir com a avaliação das demonstrações e as conseqüentes mutações do patrimônio.

Conforme Hendriksen e Van Breda (1999) as demonstrações publicadas pelas entidades devem mostrar-se claras e compreensíveis para que sejam adequadamente entendidas pelos interessados.

A disponibilização destas demonstrações e informações, por parte da entidade, auxilia na tomada de decisão aos interessados e ainda proporciona confiança, propondo a divulgação de informações transparentes e compreensíveis.

Nesse sentido Di Giorgi (2004) afirma que “a transparência ou *disclosure* das informações deve permitir que a verdade da instituição seja evidenciada”. Ou seja, conforme a autora as informações contábeis da entidade devem ser transparentes e justas, de acordo com a verdade, baseadas na ética e moral para fornecer ao usuário da informação, dados reais.

Conforme Bogoni, 2010, a transparência coloca à disposição da sociedade alguns mecanismos de cunho democrático. Tais mecanismos estão previstos na Lei n.º 4.320/64 e na LRF de 2000 e se expressam na participação em audiências públicas e na ampla divulgação das informações gerenciais, através do RREO, do RGF, bem como as versões simplificadas destes documentos.

Pois a evidenciação ou transparência dos atos praticados pela administração pública são objetivos da gestão pública e devem ser seguidos por todos os seus órgãos. A LRF, porém

contempla a transparência das ações de curto prazo, ou seja aquelas praticadas nos ciclos de políticos de curto prazo.

Assim, a evidenciação ou transparência emanados principalmente a partir da instauração da LRF, devem ser metas do ciclo de Estado e devem contemplar todos os atos da administração pública, compreendidos por todos os ciclos de governo.

Além do mais, a administração pública tem o dever de informar a sociedade sobre seus atos, assim como torná-los acessíveis e viáveis ao conhecimento de todos. Pois as informações referentes aos recursos públicos devem ser amplamente difundidas, de forma a evidenciar as ações dos gestores públicos. A transparência faz-se, portanto, necessária para a boa governança pública.

2.5.2 Responsabilidade de prestar contas

Com o advento da democracia, a modernização das atividades do Estado e a instauração do modelo de transparência em que sociedade atua como fiscalizadora das ações do Estado, emerge também o conceito de *accountability*, em que os governantes estão obrigados a prestar contas por todos os atos que realizaram.

Assim, a existência da *accountability* pressupõe a ação controlada dos governantes, o compromisso, a ação planejada e responsável das tarefas a eles conferidas em nome da sociedade.

A *accountability* pode ser caracterizada como um instrumento capaz de estimular o controle, a fiscalização e a democracia participativa. Nesse contexto, Gao *apud* Rocha (2007, p. 3), é condição necessária para que a *accountability* ocorra,

(...) que as informações sobre a atuação governamental estejam disponíveis para que todos saibam, legisladores, governo, sociedade, cidadãos e os próprios gestores públicos, se: (1) os recursos governamentais são utilizados apropriadamente e os gastos efetuados de acordo com as leis e regulamentos, (2) os programas e projetos governamentais são conduzidos de acordo com seus objetivos e efeitos desejados, e (3) os serviços governamentais seguem os princípios da economia, da eficiência, da eficácia e da efetividade.

Nesse sentido é possível verificar a proximidade do conceito de responsabilidade fiscal com a *accountability*, ou seja, a responsabilidade fiscal visa o controle dos gastos públicos, tornando o poder público passível de punição se não trabalhar dentro do limites estabelecidos pela lei, além disso com o advento desta lei, emergiu também o conceito de transparência, que

deve ser observado juntamente com o controle dos gastos. E a *accountability*, como já citado, visa esclarecer a sociedade sobre os atos da administração, através da prestação de contas.

A prestação de contas, no entanto, é instrumento de transparência da Lei Complementar n.º 101/2000, a LRF, que evidencia o desempenho da arrecadação em relação à previsão e como o próprio nome diz, é a prestação de contas da administração para o controle público.

Assim a *accountability* pode, juntamente com os instrumentos de transparência da LRF, possibilitar a gestão fiscal e responsável e promover o equilíbrio das contas públicas.

2.5.3 Equidade

Fairness ou equidade pode ser caracterizada como tratamento justo e homogêneo a toda a sociedade, de forma a promover políticas públicas a todos de uma forma geral e não a um grupo em minoria. As ações públicas em consonância com a equidade devem pautar-se na igualdade social, em que todos têm direito aos mesmos benefícios.

Conforme Hendriksen, 1999, o instrumento de governança *fairness* deve basear-se nas noções de verdade para a apresentação da informação contábil justa e não enviesada.

Ou seja, a veracidade das informações e a não inclinação a determinado aspecto torna possível a igualdade para todos os usuários destas. O tratamento justo e igualitário aos usuários e partes interessadas pressupõe a equidade (*fairness*) em que políticas discriminatórias não são aceitas.

Pois, no setor público o termo equidade é utilizado para denominar a imparcialidade e a retidão que deve existir no relacionamento dos agentes da administração pública para com os cidadãos, constituídos por pessoas físicas e jurídicas.

Cada agente público, responsável pela execução das atividades do Estado, deve tratar de forma equânime todos os cidadãos, pois são estes que financiam as atividades estatais e os agentes públicos são servidores públicos que possuem direitos e deveres, seus direitos contemplam o respeito por parte do cidadão e seus deveres são os de produzir o tratamento justo e igualitário na prestação dos serviços.

Assim, os servidores públicos, os contribuintes e os beneficiários da administração pública devem manter um relacionamento equilibrado entre os direitos e obrigações de cada um. A existência de um relacionamento equilibrado entre estes atores pressupõe a equidade.

Para situar a equidade dentro dos princípios ou valores da governança pública é necessário ressaltar que os administradores públicos ou agentes de administração são profissionais destinados a executar atividades públicas e devem estar em constante desenvolvimento e especialização para assim, praticarem os princípios de governança coerentemente, independente de partidos políticos.

2.5.4 Grau de disposição para obedecer

O termo *compliance*, ou grau de disposição para obedecer significa cumprir, executar, satisfazer e realizar o que foi imposto. Ou seja é a conformidade no cumprimento de normas e regras existentes interna e externamente, para regular a ação das entidades. Na administração pública, por exemplo só é permitido fazer o que a lei consente.

Manzi, 2008, destaca algumas características da *compliance*, tais como: a conformidade com leis, normas e políticas internas, a adequação das normas externas com as normas internas, a disseminação de altos padrões éticos, o fortalecimento da cultura de controles internos, entre outros.

Nesse sentido, a *compliance* baseia-se na ética e na moral atendendo às leis, normas, códigos, princípios de boa governança e padrões éticos, proporcionando às organizações a regulação de suas atividades e a identificação de deficiências e o reparo destas, desenvolvendo a melhoria contínua da administração pública.

Além disso, a *compliance* permite detectar e estabelecer como devem ser tratados os desvios ou inconformidades decorrentes das atividades administrativas, pois a *compliance* pressupõe um controle sobre os atos da administração.

A *compliance* é, portanto, uma norma de conduta e responsabilização que tem como objetivo prevenir desvios e estabelecer a conduta de seriedade entre os agentes da administração pública.

As organizações públicas, portanto, utilizam a *compliance* como uma regra fundamental para a promoção da transparência de suas atividades.

3 AS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

As Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NICSP) ou ainda *International Public Sector Accounting Standard Board* (IPSAS) foram publicadas pelo *International Federation of Accountants* (IFAC) e desenvolvidas a partir das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC).

As NIC, emitidas pelo *International Accounting Standards Committee* (IASC) são um conjunto de regras de contabilidade aplicadas internacionalmente. Em 2001 o IASC foi substituído pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) e *International Accounting Standards Committee Foundation* (IASCF), que atualmente são os responsáveis pela publicação e reprodução das NIC.

Estas normas têm como objetivo harmonizar as demonstrações contábeis e financeiras, gerando demonstrações consolidadas. Atualmente muitos países, dentre eles o Brasil, encontram-se em processo de convergência às normas internacionais.

Conforme Ribeiro, 2007, convergência é um termo adotado no campo contábil no fim dos anos 1990 e sugere o aumento da compatibilidade dos padrões contábeis produzidos pelo IASB e FASB sob a perspectiva de um alto nível de qualidade.

Assim a convergência abrange tanto a contabilidade das empresas privadas como a contabilidade pública.

A convergência, por sua vez, é uma opção de cada país e a sua adoção é, portanto de caráter opcional por cada país. O Brasil optou por aderir à convergência para proporcionar uma melhoria nos padrões estabelecidos para a contabilidade pública brasileira. Esta convergência se dará através de adaptações à realidade de cada país.

A Portaria MF n.º 184/2008, publicada pelo Ministério da Fazenda, determina à Secretaria do Tesouro Nacional a adoção de medidas para a convergência das práticas contábeis existentes no setor público às normas internacionais de contabilidade. Ou ainda a Portaria MF 184/2008 “*dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público*”.

Tais diretrizes baseiam-se na necessidade de o setor público brasileiro se adequar aos padrões internacionais de contabilidade que deverão promover uma informação contábil mais transparente, comparável e compreensível para os usuários das informações, independentemente de sua origem e localização.

Ainda conforme a Portaria MF n.º184/2008, a adoção dos padrões internacionais de contabilidade fortalece a credibilidade da informação, facilita o acompanhamento e a comparação da situação econômico-financeira e do desempenho dos entes públicos e possibilita a economicidade e eficiência na alocação de recursos públicos.

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) será, portanto, responsável pelo desenvolvimento de ações que promovam a convergência às normas internacionais de contabilidade publicadas pelo IFAC. Porém o responsável pela convergência destas normas será o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, instituído pela Resolução CFC n.º 1.103, de 28 de setembro de 2007, que deverá gerar a reforma contábil através do aprimoramento as práticas contábeis de forma a promover a convergência da contabilidade aos padrões internacionais.

A convergência consiste, portanto, na tradução das normas e a posterior edição de normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas nacional, de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

No Brasil, o prazo para a convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais de contabilidade pública está estabelecido até 2012 (Portaria MF n.º 184/2008).

3.1 ASPECTOS RELEVANTES SOBRE AS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

Conforme a tradução em espanhol, no prólogo das NICSP extrai-se que estas são normas gerais de informação financeira de alta qualidade para aplicação a todas as entidades do setor público, com exceção das empresas públicas (EP).

Assim enumerou-se a seguir, a partir de interpretação feita pela própria autora e estudo de trabalhos publicados por outros autores, uma síntese de cada norma. Deve-se levar em consideração o fato de que até o momento as NICSP não foram traduzidas para o português, conforme notícia em anexo (Anexo 1) e para a execução deste trabalho a autora utilizou-se de apenas vinte e quatro normas, aquelas que se encontram traduzidas em espanhol.

NICSP 1- Apresentação das demonstrações financeiras

As demonstrações financeiras devem representar a situação financeira, os rendimentos e o fluxo de caixa de uma entidade. Esta apresentação deve ser justa e fornecer uma imagem verdadeira dos efeitos das transações e outros eventos da entidade, de acordo com as definições e critérios de reconhecimento de ativos, passivos, receitas e despesas previstas nas normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público.

Objetivo: O objetivo desta norma é estabelecer o modo de apresentação das demonstrações financeiras. Estas demonstrações devem assegurar, de uma forma geral, a comparabilidade das demonstrações financeiras dos exercícios anteriores da própria entidade e de outras entidades.

Alcance: Esta norma deverá ser aplicada nas demonstrações financeiras de todas as entidades do setor público, exceto em empresas públicas, possibilitando a compreensão de todos os usuários.

Componentes:

As demonstrações financeiras deverão possuir os seguintes componentes:

- (a) demonstração da situação financeira;
- (b) demonstração do rendimento financeiro;
- (c) demonstração das mudanças no ativo líquido/patrimônio líquido;
- (d) demonstração dos fluxos de caixa;
- (e) quando da publicação do orçamento aprovado, a entidade deve elaborar ainda uma demonstração contendo a comparação entre o orçado e os seus montantes reais, cada demonstração financeira adicional deve aparecer em uma coluna separada, junto as demonstrações financeiras; e
- (f) as notas, que incluem um resumo das políticas adotadas pela contabilidade e outras notas explicativas.

Destaques entendidos como relevantes para a autora:

A NICSP 1 exige que as demonstrações financeiras das entidades públicas forneçam informações justas e verdadeiras. Para isso estabeleceu a confecção de alguns demonstrativos que a

administração pública deve preparar. Tais demonstrativos devem, além de ser compreensíveis para todos os usuários, proporcionar à sociedade maior participação e atividade em relação às contas públicas.

NICSP 2 - Demonstração de Fluxo de Caixa

As demonstrações de fluxo de caixa são parte integrante das demonstrações financeiras e identificam as fontes de entrada e saída de dinheiro, informando as operações em que o dinheiro entrou e saiu durante o período abrangido por este relatório, e o saldo de caixa a partir da data de apresentação das informações. A informação do fluxo de caixa é útil para que os usuários das demonstrações financeiras possam avaliar os fluxos de caixa e o cumprimento das leis e regulamentos (incluindo os orçamentos aprovados) e tomar decisões quanto a destinação dos recursos da entidade.

Objetivo: O objetivo desta norma é exigir às instituições o fornecimento de informações sobre os movimentos e equivalentes de caixa através da apresentação de uma demonstração de fluxos de caixa que contenha a movimentação de caixa proveniente das atividades operacionais, de investimento e financiamento.

Alcance: Esta demonstração deve ser apresentada por toda entidade pública, como parte integrante das demonstrações financeiras.

Componentes:

Uma entidade deve divulgar os itens que compõem seu caixa, a proveniência das entradas e o destino das saídas, além da conciliação dos saldos que compõem cada item do fluxo de caixa constante na demonstração da posição financeira.

Destaques entendidos como relevantes para a autora:

Esta norma pode ser vista como o esclarecimento de um item que compõe as demonstrações financeiras. A demonstração de fluxo de caixa é apenas uma entre as demonstrações exigidas pelas demonstrações financeiras e deve evidenciar as fontes de entrada e saída de caixa e o saldo

constante na data em que está sendo finalizado, auxiliando na tomada de decisão e na prestação de contas por parte do gestor público.

NICSP 3 – Políticas contábeis, mudanças nas estimativas e erros

As mudanças nas políticas contábeis das instituições públicas produzem efeitos no tratamento contábil e evidenciação das informações da contabilidade pública. Tais mudanças devem ser analisadas com precaução e implementadas de forma a garantir a comparabilidade com as demonstrações anteriores.

Objetivo: O objetivo desta norma é descrever os critérios que devem ser utilizados pelos profissionais ao selecionar e mudar as políticas contábeis, além de dispor sobre o tratamento contábil das informações e alterações nas políticas contábeis e correção de erros. Esta norma procura reforçar a relevância e a confiabilidade das demonstrações financeiras de uma entidade, assim como a comparabilidade com as demonstrações financeiras emitidas pela entidade em períodos anteriores e com as demonstrações desenvolvidas por outras entidades.

Alcance: Utilizar-se-á esta norma, portanto, pelos administradores, tomadores de decisão, na seleção e aplicação das políticas contábeis, assim como na contabilização e mudanças das mesmas, nas estimativas contábeis e na correção de erros de períodos anteriores. Assim, como as anteriores, esta norma se aplica a todas as entidades do setor público, exceto para as empresas públicas.

Componentes:

As decisões quanto às mudanças e seleção da informação contábil devem:

- ser relevantes para o processo de tomada de decisão dos usuários;
- ser confiáveis, de forma a apresentar a situação financeira, os rendimentos e o fluxo de caixa da entidade de forma fidedigna;
- refletir a essência econômica das transações;
- ser neutras, prudentes, e completas.

Destaques entendidos como relevantes a autora:

É interessante destacar nesta norma a responsabilidade do gestor público em relação a tomada de decisão confiada a ele. A tomada de decisão consiste também na escolha e seleção de melhores “caminhos” a perseguir para a aplicação de mudanças justas.

NICSP 4 - Efeitos das variações na taxa de câmbio da moeda estrangeira

Uma entidade pode realizar atividades com o exterior por meio de transações em moeda estrangeira ou operar no mercado externo. Quando isso acontece a entidade deve preparar suas demonstrações contábeis incluindo os valores das transações em moeda estrangeira convertidos para a moeda do país em que está instalada.

Objetivo:

Esta norma deve esclarecer como incorporar, nas demonstrações financeiras de uma entidade, as transações em moeda estrangeira e os negócios realizados junto ao mercado externo para promover a conversão das demonstrações financeiras na moeda do país a que será apresentada.

Alcance:

Uma entidade que prepara e apresenta demonstrações financeiras sobre o regime contábil da competência deve aplicar esta norma na contabilização das transações e saldos em moeda estrangeira, ao converter os resultados e a situação financeira dos negócios com o exterior que incluam demonstrações financeiras.

Destaques entendidos como relevantes para a autora:

Esta norma trata da confecção das demonstrações contábeis e financeiras em moeda estrangeira. Para a confecção destes demonstrativos é preciso que haja o domínio do profissional em relação às moedas internacionais e às técnicas de conversão, pois a cotação da moeda varia constantemente e um dos principais problemas na conversão das demonstrações contábeis são as taxas de câmbio a utilizar e os efeitos de suas variações.

NICSP 5 - Custos de empréstimos obtidos

Os empréstimos auferidos por determinada instituição incorrem em custos, estes custos são despesas que devem ser reconhecidas pela contabilidade quando da obtenção do empréstimo.

Objetivo: Esta norma pretende descrever o tratamento contábil dos custos com a obtenção de empréstimos, que devem ser reconhecidos, em regra geral, pelo princípio da competência, ou seja, devem ser contabilizados de imediato como despesas com empréstimos. Este pronunciamento contempla também, como tratamento alternativo, a capitalização dos custos com empréstimos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de alguns ativos que cumpram determinadas condições.

Alcance: A presente norma deve ser aplicada a todas as entidades do setor público, exceto as Empresas Públicas. Esta norma não se ocupa com o valor do empréstimo, efetivo ou imputado, dos ativos ou patrimônio líquido, apenas com as despesas provenientes da obtenção de empréstimos. Estas despesas com empréstimos devem ser reconhecidas como despesas do período em que são incorridas, independentemente dos ativos a que se aplicam.

Componentes:

Os custos com empréstimos podem incluir:

- juros bancários descobertos, cheque especial ou empréstimos de curto e longo prazo;
- a amortização de prêmios ou descontos relacionados com os empréstimos;
- os custos de formalização dos contratos de empréstimos;
- os encargos relativos ao arrendamento financeiro; e
- as diferenças de câmbio com empréstimos em moeda estrangeira, na medida em que eles são ajustados como despesas com juros.

Destaques entendidos como relevantes para a autora:

As despesas com obtenção de empréstimos podem ser vistas como um custo da instituição em detrimento da obtenção de determinado valor, que deverão ser registrados pela instituição com base no princípio da competência e deverão a ser pagas pela entidade posteriormente.

NICSP 6 - Demonstrações financeiras consolidadas e separadas

As demonstrações financeiras das entidades podem ser apresentadas em um só demonstrativo, denominado consolidado, ou ainda separadamente. O demonstrativo consolidado deve reunir informações de diversas entidades descentralizadas em um só documento. E no demonstrativo separado estas informações podem ser divulgadas em demonstrativos individuais para cada entidade.

Objetivo: Esta norma deve estabelecer, portanto, os requisitos para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras consolidadas e das demonstrações separadas das entidades controladas, das controladas em conjunto e das associadas.

Alcance: Uma entidade que prepara e apresenta demonstrações financeiras segundo a base contábil de competência aplicará esta norma, que deve evidenciar os demonstrativos contábeis de maneira consolidada ou ainda separadamente, caso que ocorre quando os regulamentos locais exigem a apresentação das demonstrações financeiras separadas.

Destaques entendidos como relevantes para a autora:

As demonstrações contábeis de um órgão público e dos órgãos a ele subordinados podem ser apresentadas de forma separada, em que cada órgão elabora e apresenta a sua demonstração, ou ainda uma única demonstração, denominada consolidada, que reúna todas as informações de determinados órgãos de forma consolidada.

NICSP 7- Investimentos em sociedades

O investimento em sociedades provém do interesse por parte de um investidor em possuir o patrimônio na forma de participação ou outra estrutura patrimonial formal.

Objetivo: Esta norma fornece a base para o tratamento contábil da participação em uma sociedade. Ou seja, o investimento efetuado em uma entidade confere ao investidor os riscos e

recompensas relativos à sua participação. Assim esta norma se aplica somente a investimentos em capital patrimonial formal (ou equivalente) da investida.

Alcance: Uma entidade que prepara e apresenta demonstrações financeiras sobre o regime de competência deverá adotar esta norma ao contabilizar os investimentos realizados em uma sociedade e os ganhos decorrentes da propriedade de entidades coligadas. No entanto, não se aplicam aos investimentos em sociedades mantidas por: entidades de capital de risco ou instituições de investimentos coletivos, como fundos mútuos e outras entidades similares, incluindo os fundos de seguro ligados a investimentos, que são mensurados a valor justo.

Destaques entendidos como relevantes para a autora:

Os investimentos realizados em sociedades estão amparados também nas normas internacionais de contabilidade. Estes investimentos são caracterizados como bens públicos e deve-se avaliar a sua confiabilidade antes de serem realizados e seu curso posteriormente, para que não hajam perdas.

NICSP 8- Participações em investimentos conjuntos (*Joint venture*)

A participação em investimentos conjuntos, ou *Joint Venture* é uma forma de aliança ou união entre duas ou mais entidades jurídicas e independentes que se dispõem a correr riscos, investir, dividir as responsabilidades e os lucros do negócio. Esta norma veio então a servir de base para a contabilidade de ganhos provenientes das *Joint Ventures*.

Objetivo: Servir de base para a contabilização da participação em negócios conjuntos, assim como para a preparação da informação financeira sobre os ativos, passivos, despesas e receitas destes negócios nas demonstrações financeiras apresentadas aos participantes e investidores.

Alcance: Todas as entidades, independente de sua estrutura ou forma jurídica, sobre a qual se realizam as atividades do negócio conjunto devem aplicar esta norma exceto: as entidades de capital de risco, e instituições de investimentos coletivos, como fundos de investimento ou outras

entidades similares, entre as que se incluem os fundos de seguro ligados a investimentos. medidos a valor justo.

Destaques entendidos como relevantes para a autora:

Os investimentos realizados em negócios conjuntos podem oferecer risco às entidades aliadas ou ainda recompensas ou lucros. O tratamento dessas possibilidades é discutido nesta norma, que vem a orientar a administração pública em sua contabilização e na maneira de proceder com os ganhos ou perdas apurados.

NICSP 9- Receitas de operações com contraprestação

O comitê das normas internacionais de contabilidade (IASB) define receita como um “incremento nos benefícios econômicos”, produzidos ao longo do período contábil, na forma de entradas, ou ainda incrementos de valor dos ativos, bem como diminuições dos passivos, que tem como resultado aumentos do patrimônio líquido e não estão relacionados com as contribuições dos participantes do patrimônio. Esta norma utiliza o termo “receita” (*revenue*), que compreende as receitas, estabelecidas segundo as NICSP, como lucros.

Objetivo: O objetivo desta norma é esclarecer o tratamento contábil das receitas resultantes das transações e eventos com contraprestação, pois a principal preocupação na contabilização de receitas é determinar quando estas devem ser reconhecidas.

Alcance: Uma entidade que prepara e apresenta demonstrações financeiras de acordo com o regime contábil da competência deve aplicar esta norma na contabilização das receitas provenientes das transações e eventos de prestação de serviços, venda de bens, de ativos da entidade que produzam juros, direitos e dividendos.

As entidades do setor público podem obter receitas tanto de transações com contraprestação como de transações sem contraprestação. Uma transação com contraprestação é aquela em que a entidade recebe ativos ou serviços, ou cancela obrigações, e dispõe diretamente um valor parecido (principalmente na forma de produtos, serviços ou uso de ativos) para a outra parte da

troca. E as receitas sem contraprestação são os ingressos que provem do uso de poderes soberanos (por exemplo, impostos diretos ou indiretos, sanções, multas, subvenções e doações).

Destaques entendidos como relevantes para a autora:

As receitas auferidas pela administração pública também estão previstas nas NICSP. Estas receitas podem provir de operações com contraprestação ou sem contraprestação. A normatização do tratamento contábil destas receitas deve proporcionar à administração pública um maior controle sobre a origem dos recursos e a distinção da proveniência destes.

NICSP 10- Informações financeiras em economias hiperinflacionárias

Hiperinflação é a inflação acima das taxas previstas. Assim, em uma economia hiperinflacionária não é favorável apresentar os resultados das operações e da situação financeira em moeda local, sem submetê-las a um processo de reformulação. Pois a unidade monetária perde poder de compra a um ritmo tal que a comparação dos valores das transações e outros eventos que ocorreram em tempos diferentes podem apresentar-se equivocadas, mesmo quando a demonstração refere-se ao mesmo período a que se informa.

Objetivo: O objetivo desta norma é o de promover, em uma economia hiperinflacionária, a apresentação de demonstrações contábeis coerentes, de acordo com uma análise minuciosa do valor da moeda. Deve-se levar em conta, porém, que não tem como estabelecer uma taxa absoluta de inflação, aceito que ao ultrapassá-la, surge o estado de hiperinflação. Portanto é uma questão de juízo profissional, quando se faz necessário reformular as Demonstrações Financeiras de acordo com esta norma. A hiperinflação é identificada por características do ambiente econômico de um país.

Alcance: Esta norma se aplica a demonstrações financeiras de qualquer entidade, desde o começo do período contábil em que se identifique a existência de hiperinflação, do país cuja moeda se apresenta a informação.

Destaques entendidos como relevantes para a autora:

A existência da hiperinflação pode levar um país à recessão e causar drásticos problemas a economia deste país. Para tanto, esta norma veio a evidenciar a necessidade de as entidades públicas estarem atentas a este acontecimento e providenciarem demonstrações contábeis adequadas a esta situação, para que se obtenham informações coerentes com a realidade enfrentada pelo país e possibilitem a tomada de providências cabíveis e necessárias para a contenção do avanço da inflação.

NICSP 11- Contratos de construção

Contratos de construção são contratos negociados para a construção de um ativo ou de uma combinação de ativos destinados a uso e consumo do governo e da sociedade

Objetivo:

O objetivo desta norma é prescrever o tratamento contábil dos custos e rendimentos relativos a contratos de construção.

Alcance: Todas as entidades que preparam e apresentam demonstrações financeiras com base no regime contábil de competência devem seguir esta norma para a contabilização dos contratos de construção.

Componentes:

A norma identifica acordos que podem ser classificados como contratos de construção, fornece um guia para os tipos de contratos de construção que possam surgir no setor público e especifica a base para o reconhecimento e divulgação dos gastos e as receitas de contrato.

Destaques entendidos como relevantes para a autora:

Extrai-se desta norma a importância da contabilização das receitas de acordo com os custos registrados no período. Ou seja, a receita ou aumento de capital deverá ser reconhecido de acordo

com os gastos provenientes da execução do contrato durante determinado período. Este reconhecimento das receitas deve ser, portanto, proporcional ao andamento do contrato.

NICSP 12- Estoques

Estoques são bens armazenados com a finalidade de produzirem um determinado produto. Assim, faz-se importante na contabilização dos estoques, a contabilização do valor total de custos que devem ser reconhecidos como ativos e registrados como tal até que os créditos sejam reconhecidos. Esta norma é, portanto, um guia prático para a determinação dos custos, bem como para o subsequente reconhecimento de gastos, incluindo também quaisquer correções do valor contábil ao valor líquido de realização. Além disso, orienta sobre as fórmulas de custo utilizadas para calcular os custos dos inventários.

Objetivo: O objetivo desta norma é prescrever o tratamento contábil dos estoques, ou seja, regular as práticas de reconhecimento do registro de bens em estoque e suas saídas por vendas.

Alcance:

Uma entidade que prepara e apresenta suas demonstrações financeiras conforme o regime contábil da competência aplicará esta norma na contabilidade de todos os inventários, exceto nas obras em andamento, proveniente de contratos de construção, instrumentos financeiros, ativos biológicos relacionados com atividades de agricultura e produção agrícola no momento da colheita e trabalho em andamento de serviços que estão sendo prestados, recebendo em troca, diretamente dos beneficiários do mesmo, uma contraprestação simbólica.

Destaques entendidos como relevantes para a autora:

A contabilização dos estoques deve compreender todos os custos de compra, de conversão e ainda os demais custos incorridos desde a aquisição do estoque até o momento em que é armazenado. Tão importante se faz a correta contabilização dos custos referentes aos estoques que na contabilidade pública encontra-se disponível o sistema de custos que deve facilitar o processo de contabilização dos estoques.

NICSP 13- Arrendamentos

Arrendamentos são acordos pelos quais o arrendador cede o direito de uso de determinado ativo a um arrendatário mediante uma contraprestação em dinheiro.

Objetivo: O objetivo desta norma é estabelecer, para os arrendatários e arrendados, a política contábil adequada para arrendamento mercantil financeiro e operacional.

Alcance: As entidades do setor público podem desempenhar acordos complexos para a prestação de serviços, que incluem ou não o arrendamento de ativos. Esta norma se aplica, portanto, aos acordos mediante os quais existem direito de uso de ativos, incluindo o caso em que o arrendador é obrigado a prestar serviços de certa importância, relacionados com a operação ou manutenção destes ativos. Por outro lado, esta norma não se aplica aos acordos em que existe a natureza de contratos de serviços, onde uma das partes não ceda à outra o direito de usar algum tipo de ativo, à propriedades de investimento, pois estas são medidas por arrendatários e arrendados e aos contratos de arrendamento para explorar ou utilizar recursos naturais, como petróleo, gás natural, árvores, metais e outros direitos minerais e acordos de licenciamentos para itens como filmes, gravações de vídeo, peças de teatro, manuscritos, patentes e direitos autorais. Estes tipos de acordos podem levar a problemas contábeis complexos que devem ser tratados separadamente.

Destaques entendidos como relevantes para a autora:

A administração pública pode ser arrendadora ou arrendatária de determinado bem. Esta norma deve regular os contratos de arrendamento praticados pela administração pública para com um terceiro. O direito de uso de determinado bem tratado através de arrendamento concede ao arrendatário plenos direitos sobre este bem. Estes direitos e ainda os deveres do arrendador e do arrendatário estão previstos no contrato de arrendamento e devem ser estudados com cautela.

NICSP 14- Fatos ocorridos após o fechamento das demonstrações contábeis

As demonstrações contábeis são um conjunto de informações reunidas até determinada data com o objetivo de apresentar a situação financeira e patrimonial da entidade. Tais

demonstrações podem passar por alterações após o seu fechamento. Tais alterações muitas vezes tornam necessário o ajuste da demonstração.

Objetivo: O objetivo desta norma é indicar quando uma entidade deve ajustar as suas demonstrações financeiras por fatos ocorridos após o fechamento das informações, e as obrigações da entidade em relação a divulgação da data de encerramento, aprovação e emissão das demonstrações.

Alcance: Uma entidade que prepara e apresenta suas demonstrações financeiras de acordo com o regime contábil de competência deve aplicar esta norma na contabilização e nas revelações correspondentes aos fatos ocorridos depois da data informada na demonstração.

Destaques entendidos como relevantes para a autora:

Após o fechamento das demonstrações contábeis podem ocorrer fatos que exijam a correção ou ajuste de determinada informação. Tais ajustes tornam-se necessários para que se obtenha um demonstrativo com informações verdadeiras e a apresentação de valores justos pela contabilidade.

NICSP 15- Instrumentos financeiros: apresentação e informações

A natureza dinâmica dos mercados financeiros internacionais tem levado ao uso generalizado de uma grande variedade de instrumentos financeiros, desde os mais tradicionais, tais como bonificações, até instrumentos derivados, tais como as taxas de juros. As entidades do setor público utilizam como instrumentos financeiros mais simples, as contas a receber e a pagar, e mais complexo, instrumentos como os juros para dar cobertura aos compromissos em moeda estrangeira.

Objetivo: O objetivo desta norma é melhorar a compreensão dos usuários das demonstrações financeiras sobre o significado dos instrumentos financeiros que se encontram dentro ou fora do balanço, da posição financeira, desempenho e fluxos caixa do governo ou outra entidade do setor público.

Alcance: Uma entidade que prepara e apresenta demonstrações financeiras sob o regime contábil de competência deve aplicar esta regra na apresentação e divulgação das demonstrações financeiras. Assim esta norma deve ser aplicada para apresentar e divulgar qualquer tipo de instrumento financeiro constante nas diversas demonstrações financeiras, reconhecido ou não, exceto nos casos de: participações em controladas, conforme definido na NICSP 6; participações em sociedades, tal como definido na NICSP 7; participações em empreendimentos conjuntos, tal como definido na NICSP 8; obrigações decorrentes de contratos de seguros, obrigações dos empregadores e dos planos de todos os tipos para conceder benefícios pós-emprego aos trabalhadores, incluindo os planos de benefícios aos trabalhadores e obrigações de pagamento decorrentes de benefícios sociais fornecidos por uma entidade sem receber uma contrapartida equivalente em troca.

Destaques entendidos como relevantes para a autora:

Esta norma deve facilitar o entendimento dos usuários das demonstrações financeiras sobre os instrumentos financeiros presentes dentro e fora dos demonstrativos financeiros, seus efeitos sobre a situação financeira, os resultados e os fluxos de caixa da entidade. O entendimento por parte dos usuários da informação se faz necessário para que as decisões tomadas com base nos demonstrativos sejam coerentes com as necessidades da instituição.

NICSP 16- Propriedades de investimento

Propriedades de investimento são imóveis de propriedade da entidade que devem ser utilizados para gerar rendimentos ou ganhos de capital, provenientes de sua valorização.

Objetivo: O objetivo desta norma é relatar sobre o tratamento contábil das propriedades de investimento e suas exigências de divulgação.

Alcance: Uma entidade que prepara e apresenta suas demonstrações financeiras sob o regime de competência aplicará esta norma na contabilização das propriedades de investimento. Esta norma aborda sobre o tratamento contábil das propriedades de investimento incluindo a mensuração nas demonstrações financeiras do arrendatário, das propriedades de investimento que são realizadas

em regime de arrendamento financeiro e mensuração, nas demonstrações financeiras do arrendador e das propriedades de investimento arrendadas em regime de arrendamento operacional.

Destaques entendidos como relevantes para a autora:

As propriedades de investimento são terrenos ou edifícios utilizados para obtenção de renda e valorização de capital. Tais bens devem ser considerados investimentos, pois são utilizados exclusivamente para a realização de lucros por parte da sociedade investidora.

NICSP 17- Imóveis, instalações e equipamentos

Imóveis, instalações e equipamentos são ativos ou bens pertencentes a entidade e devem ser contabilizados como ativos permanentes passíveis de depreciação ou ainda valorização.

Objetivo: O objetivo desta norma é prescrever o tratamento contábil das propriedades, instalações e equipamentos, de forma que os usuários das demonstrações financeiras possam conhecer a informação acerca do investimento que a entidade tem em sua propriedade, tais como propriedades, instalações e equipamentos, assim como as mudanças que se tem ocorrido no investimento. Os principais problemas da contabilidade de propriedades, instalações e equipamentos são os reconhecimentos dos ativos, a determinação de seu valor contábil e as amortizações e perdas por imparidade, reconhecidas em relação a eles.

Alcance: Uma entidade que prepara e apresenta suas demonstrações financeiras de acordo com o regime de competência aplicará esta norma na contabilização das propriedades, instalações e equipamentos, tais como equipamentos militar especializado, ativos de infra-estrutura, propriedades que estão sendo construídas ou desenvolvidas para uso futuro como propriedades de investimento, mas que não satisfazem a definição de "Propriedade de investimentos" reconhecida na NICSP 16 e outras, exceto quando se tem adotado um tratamento contábil diferente de acordo com outra norma para o setor público ou ainda para os ativos de propriedade do patrimônio histórico e artístico e / ou cultural, ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola (ver a norma de contabilidade pertinente, internacional ou nacional, que trate sobre agricultura), direitos

minerais e reservas minerais tais como petróleo, gás natural e recursos não renováveis similares (ver a norma contábil relevantes, internacional ou nacional, que trata dos direitos minerais, reservas minerais e recursos não-renováveis e similares).

Destaques entendidos como relevantes para a autora:

Os imóveis, instalações e equipamentos também são bens em propriedade da entidade, ativo imobilizado, e devem ser contabilizados no ativo permanente afim de informar aos usuários da contabilidade.

NICSP 18- Informações financeiras por segmentos

As informações financeiras por segmentos devem ajudar os usuários das demonstrações financeiras a compreender melhor o desempenho da entidade no passado e identificar os recursos que apóiam suas principais atividades, reforçar a transparência na apresentação das informações financeiras e capacitar a instituição para que possa melhor cumprir a sua obrigação de prestação de contas.

Objetivo: O objetivo desta norma é estabelecer princípios para a apresentação de informações financeiras por segmentos.

Alcance: Uma entidade que prepara e apresenta demonstrações financeiras de acordo com o regime de competência deve aplicar esta norma para a apresentação das demonstrações por segmentos. Esta norma deve ser aplicada aos conjuntos completos de demonstrações financeiras publicadas com vistas a cumprir as NICSP.

Componentes: Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui a Demonstração da situação Financeira ou Balanço Geral, Demonstração do Desempenho Financeiro, Demonstração de Fluxos de Caixa, as variações do ativo líquido / patrimônio líquido e notas das Demonstrações Financeiras, conforme definido na NICSP 1 “Apresentação das Demonstrações Financeiras”. Se as Demonstrações Financeiras consolidadas do governo ou de outras entidades econômicas e as

demonstrações financeiras individuais da controladora são apresentados juntas, só será necessário apresentar a informação segmentada correspondente aos dados consolidados.

Em algumas jurisdições, as demonstrações financeiras consolidadas do governo ou outra entidade econômica e as demonstrações financeiras independentes da controladora são apresentadas e colocadas juntas em um único relatório. Quando isso ocorre, é necessário que o relatório com as demonstrações financeiras consolidadas do governo ou outra entidade controladora apresente a informação por segmentos só para as demonstrações financeiras consolidadas.

Destaques entendidos como relevantes para a autora:

O termo segmento, utilizado para descrever a finalidade desta norma, pode ser exposto também como setor, ou seja, a NICSP 18 trata da separação das informações contábeis por setores, nas demonstrações consolidadas.

NICSP 19- Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes

Provisões são estimativas de aumento de passivo - obrigações com terceiros - ou diminuição de ativo – perdas. O ativo e passivo contingente devem ser previamente registrados através da provisão contábil, que poderá evitar sobressaltos em relação às perdas patrimoniais.

Objetivo: O objetivo desta norma é estabelecer uma definição para a provisão de passivos contingentes e ativos contingentes, identificar as circunstâncias em que devem ser reconhecidas as provisões e a forma com que devem ser mensuradas as informações que serão divulgadas. A norma também exige que as notas às demonstrações financeiras, em que se revelem determinadas informações sobre os passivos e ativos contingentes, permitam aos usuários compreender a natureza, calendário de vencimentos e montantes relativos a eles.

Alcance: Uma entidade que prepara e apresenta demonstrações financeiras sob o regime contábil de competência deve aplicar esta norma na contabilização de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, exceto:

- (a) às provisões e os passivos contingentes que provenham de benefícios sociais prestados pela entidade, em troca da que ele não receber, diretamente dos receptores, uma contraprestação que seja aproximadamente igual aos bens e serviços prestados;
- (b) às decorrentes de instrumentos financeiros realizadas na contabilidade pelo valor justo;
- (c) às decorrentes de contratos executórios, diferentes daqueles em que o contrato seja oneroso e está sujeita a outras disposições aqui tratadas;
- (d) às que constam nas entidades de seguro, derivadas de políticas do segurado;
- (e) aqueles que são tratados por outras normas internacionais do setor público;
- (f) às que decorrem no âmbito do imposto de renda ou imposto de renda equivalente; e
- (g) aquelas que provêm de benefícios sociais dos trabalhadores, excluindo os benefícios decorrentes de uma reestruturação, tal como estipula esta norma.

Destaques entendidos como relevantes para a autora:

As provisões, passivos e ativos contingentes são fundamentados nesta norma que discrimina como deverá ser feito o reconhecimento das provisões em cada situação, sua mensuração e evidenciação na administração pública.

NICSP 20 - Informações sobre as partes relacionadas

Objetivo: O objetivo desta regra é orientar a divulgação de informações sobre a existência de relações entre partes relacionadas, quando existe controle e divulgação de informações sobre operações entre a entidade e suas partes relacionadas sob certas circunstâncias. Esta informação é necessária para fins de responsabilização de contas e para facilitar uma melhor compreensão da situação financeira e relatórios de desempenho da entidade. O principal elemento a ser levado em conta ao divulgar informações sobre partes relacionadas é identificar que partes são controladas ou influenciadas significativamente pela entidade que oferece e determina a informação a ser divulgada nas transações com as partes.

Alcance: Uma entidade que prepare e apresente demonstrações financeiras à base do regime contábil de competência deve aplicar a regra para divulgação das relações e transações entre as partes relacionadas.

Destaques entendidos como relevantes para a autora:

Esta norma pressupõe a existência de relações entre determinada entidade e suas partes relacionadas. Tais relações devem ter como fruto a divulgação de informações quanto ao desempenho da entidade e sua situação financeira.

NICSP 21- Deterioração de ativos não destinados a comercialização

A deterioração de um ativo se dá, além de outros modos, através da depreciação. Os procedimentos a serem seguidos quanto a depreciação e o reconhecimento das perdas por deterioração se encontram descritos nesta norma.

Objetivo: O objetivo desta norma é estabelecer os procedimentos que uma entidade deve aplicar para determinar se um ativo não gerador de dinheiro deteriorou-se e garantiu o reconhecimento da perda correspondente. A norma também especifica quando uma entidade deveria proceder para reverter à perda por deterioração e prescreve a informação a ser gerada.

Alcance: Uma entidade que prepara e apresenta suas demonstrações financeiras segundo a base contábil de competência deverá aplicar a presente norma na contabilização da deterioração do valor dos ativos não geradores de dinheiro, exceto nos inventários, nos ativos provenientes de contratos de construção, nos ativos financeiros que estejam incluídos "Instrumentos Financeiros: Apresentação e Divulgação", nas propriedades de investimento que são medidas utilizando o modelo de valor justo; nas propriedades de investimento mensuradas pelo modelo de valor justo e nas propriedades, instalações e equipamentos não geradores de dinheiro mensuráveis pela sua quantia reavaliada e qualquer outro recurso para o qual estão estabelecidos requisitos de contabilidade sobre a deterioração de seu valor em outra norma internacional de contabilidade do setor público.

Destaques entendidos como relevantes para a autora:

As entidades do setor público que possuem ativos não geradores de dinheiro devem aplicar os requisitos da presente norma, incluindo os ativos intangíveis, não geradores de caixa. Além disso

aplicam-se as disposições desta norma no reconhecimento e mensuração de perdas por deterioração de valor e reversão destas perdas relativas aos ativos intangíveis não geradores de dinheiro.

NICSP 22- Divulgação da informação do setor público geral

A divulgação de informações adequadas sobre a administração pública de um governo pode melhorar a transparência da informação financeira e fornecer uma melhor compreensão da relação entre as atividades de mercado daquelas que não são de mercado e entre as demonstrações financeiras e a base estatística de informações financeiras.

Objetivo: O objetivo desta norma é estabelecer os requisitos de divulgação de informações para os governos que optam por apresentá-las sobre a administração do setor público em suas demonstrações financeiras consolidadas.

Alcance: Um governo que prepara e apresenta demonstrações financeiras consolidadas conforme o regime de competência e opta por revelar informação sobre o setor das administrações públicas utilizará esta norma. Além disso, as demonstrações financeiras de um governo elaboradas em conformidade com as NICSP fornecem uma visão geral dos ativos controlados, dos passivos incorridos, do custo dos serviços prestados, dos impostos e outras receitas geradas para financiar a prestação destes serviços. Tais demonstrações podem ser divulgadas também de forma consolidada, em que se juntam informações do governo e das entidades controladas, que dependem do orçamento para financiar suas atividades, em um só demonstrativo.

Destaques entendidos como relevantes para a autora:

As demonstrações consolidadas possuem requisitos quanto a maneira como devem ser evidenciadas. Tais requisitos estão discriminados nesta norma.

NICSP 23- Receitas de transações sem contraprestação (impostos e transferências)

A origem de receitas recebidas por entidades do setor público sem contraprestação pode se dar através de impostos, transferências (monetárias ou não), incluindo concessões, remissão do débito, multas, heranças, presentes, doações e produtos e serviços.

Objetivo: O objetivo desta norma é estabelecer requisitos para a evidenciação das receitas financeiras decorrentes de operações sem contraprestação. A norma trata de questões que precisam ser consideradas no reconhecimento e mensuração das receitas de operações sem contraprestação, incluindo a identificação de contribuições.

Alcance: Uma entidade que prepare e apresente demonstrações financeiras sob o regime de competência deve aplicar esta norma para a contabilização das operações de renda sem contrapartida.

Destaques entendidos como relevantes para a autora:

As receitas financeiras de transações sem contraprestação compreendem os pagamentos feitos por determinados contribuintes ou pela própria sociedade ao governo, sem que haja uma retribuição direta deste.

NICSP 24- Apresentação das informações do orçamento nas demonstrações financeiras

As entidades que requerem ou escolhem tornar disponíveis publicamente seu orçamento aprovado, e que por essa razão, têm a obrigação de prestar contas, deverão apresentar a comparação entre os montantes do orçamento e os montantes decorrentes da execução do orçamento, além da explicação das diferenças materiais entre o orçamento e os valores reais.

Objetivo: O objetivo desta norma é proporcionar a comparação das demonstrações contábeis entre os saldos orçados e os saldos executados.

Alcance: Uma entidade que prepara e apresenta demonstrações financeiras sob o regime contábil de competência deve aplicar esta norma. Em alguns casos, os orçamentos aprovados são compilados de modo a incluir todas as atividades monitoradas por uma entidade do setor público. Em outros casos pode ser necessário que o orçamento aprovado seja separado e disponibilizado ao público para as atividades, grupos ou atividades de entidades incluídas nas demonstrações financeiras de um governo ou outra entidade do setor público. Isso pode ocorrer quando, por exemplo, as demonstrações contábeis de um governo incluam agências do governo ou programas de governo que tem autonomia de funcionamento e preparam os seus próprios orçamentos, ou quando um orçamento é preparado apenas para a administração pública em conjunto global. Esta norma aplica-se a todas as entidades que têm demonstrações financeiras, quando os orçamentos aprovados para a entidade, ou seus componentes, são disponibilizados ao público.

Destaques entendidos como relevantes para a autora:

A conformidade com os requisitos desta norma permitirá que as entidades do setor público cumpram as suas obrigações de prestação de contas e aumentará a transparência das demonstrações contábeis, ao demonstrar o cumprimento das metas previstas no orçamento aprovado.

3.2 ANÁLISE ENTRE OS PADRÕES ESTABELECIDOS PELAS NICSP E OS PRESSUPOSTOS DA LRF

Pode-se afirmar que a administração pública passou por modernizações importantes ao longo de sua história, perfazendo mudanças também na contabilidade pública. Considera-se que uma das mudanças mais importantes na administração pública foi a iniciada pelo Decreto-lei n.º 200 de 25 de fevereiro de 1967, que veio a fixar diretrizes e princípios capazes de proporcionar dinamismo e funcionalidade à administração pública, através de reestruturação administrativa. Além disso, a Lei n.º 8.429, de 2 de junho de 1992, ou ainda Lei de Improbidade Administrativa, inovou também, ao dispor sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos quando do enriquecimento ilícito decorrente do exercício de seu mandato, cargo, emprego ou função na administração pública, que resultavam em prejuízo ao erário.

Alguns anos após, em continuidade a essas mudanças, tem-se a instauração da LRF, que após dez anos continua sendo motivo de discussão e estudos. O planejamento, controle e transparência pretendidos por esta lei são aplicados na administração pública. Seus efeitos refletiram em mudanças, ainda que parcialmente positivas, para a administração pública.

E mais recentemente busca-se a convergência às NICSP, que deverão padronizar o tratamento de alguns aspectos da contabilidade pública, suas definições, reconhecimento, mensuração, evidenciação, transações e eventos.

A partir do exposto busca-se identificar características relevantes entre a LRF e as NICSP, através da comparação de pontos em que estas possam convergir, ou ainda, possam ser compatíveis e passíveis de aplicação na padronização da contabilidade pública brasileira.

Além disso, procurou-se destacar aspectos divergentes entre a LRF e as NICSP, que possam tornar as NICSP inaplicáveis ao setor público brasileiro.

A seguir expõem-se dois quadros-resumo, um sobre a LRF e a outro sobre as NICSP e posteriormente far-se-á a análise comparativa entre as duas.

CAPÍTULO	CONTEÚDO
CAPÍTULO I - Disposições Preliminares (arts. 1º e 2º)	Amparada no Capítulo II, Título IV da C.F. a LRF estabelece normas de finanças públicas com vistas à prática da responsabilidade na gestão fiscal- planejamento/transparência.
CAPÍTULO II - Do Planejamento (arts. 3º a 10)	PPA / LDO / LOA/ Execução orçamentária e cumprimento das metas.
CAPÍTULO III – Da Receita Pública (arts. 11 a 14)	Previsão / arrecadação / renúncia da receita.
CAPÍTULO IV – Da Despesa Pública (arts. 15 a 24)	Geração da despesa (despesa obrigatória e de caráter continuado)/ Despesas com pessoal (controle da despesa com pessoal) Despesas com seguridade social.
CAPÍTULO V – Das Transferências Voluntárias (art. 25)	Entrega de recursos correntes ou de capital-cooperação- para algum outro ente da federação.
CAPÍTULO VI – Da destinação de recursos públicos para o Setor Privado (arts. 26 a 28)	Cobertura de déficits de pessoas físicas ou jurídicas que deve ser autorizada por lei, atender a LDO e estar prevista no orçamento.
CAPÍTULO VII – Da dívida e do Endividamento (arts. 29 a 42)	Limites da dívida pública e operações de crédito/ Recondição da dívida aos limites/Operações de crédito (contratação, vedações, operação de crédito por antecipação da receita, operações com o banco central do Brasil), Garantia e contra garantia/ Restos a Pagar.
CAPÍTULO VIII – Da Gestão Patrimonial (arts. 43 a 47)	Disponibilidades de caixa/ Preservação do patrimônio público/ Empresas controladas pelo serviço público.

CAPÍTULO (continuação)	CONTEÚDO
CAPÍTULO IX – Da Transparência, Controle e Fiscalização (arts. 48 a 59)	Transparência da Gestão Fiscal, Escrituração e consolidação das contas, Relatório Resumido da Execução Orçamentária, Relatório de Gestão Fiscal, Prestação de contas e Fiscalização e Gestão Fiscal.
CAPÍTULO X – Disposições finais e transitórias (arts. 60 a 75)	Comentários complementares a respeito desta lei.

Quadro 1- Quadro resumo da LRF.

Fonte: Elaborado pela autora.

O Quadro 1 pretende apresentar uma visão geral da LRF. Além disso, cabe acrescentar ainda que a LRF é um conjunto de normas de curto prazo, capazes de proporcionar uma administração pública mais transparente. Esta transparência é materializada pela LRF, entre outros aspectos, através dos instrumentos destacados no Art. 48: os planos, orçamentos e LDO, prestação de contas e respectivo parecer prévio, RREO, RGF; e as versões simplificadas destes.

E o Quadro 2 expõe uma visão geral das NICSP, que são normas internacionais de contabilidade publicadas pelo IFAC. As NICSP, embora ainda não traduzidas para o português no Brasil, encontram-se em processo de estudos por alguns órgãos específicos, tais como a STN e o CFC.

Tais órgãos foram atribuídos a promover a convergência das práticas adotadas no setor público brasileiro às NICSP e deveriam trabalhar em torno de algumas ações definidas pelo CFC, tais como: a elaboração, discussão e apresentação de Projeto de Lei para alteração da Lei n.º 4.320/64; a discussão e edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP); a tradução das NICSP; e por fim a convergência das NBCASP às NICSP até 2012 (CFC, 2008). Entre estas ações é interessante destacar que este trabalho propôs-se a discutir apenas os aspectos relacionados as NICSP e a sua convergência.

NORMA-NICSP	CONTEÚDO
NICSP 1 - Apresentação das demonstrações financeiras	Trata da apresentação das demonstrações financeiras.
NICSP 2 - Demonstração de Fluxo de Caixa	Estabelece diretrizes em relação à elaboração das demonstrações de fluxo de caixa.
NICSP 3 - Políticas contábeis, mudanças nas estimativas e erros	Dispõe sobre as mudanças contábeis e sobre os critérios de seleção das mudanças.
NICSP 4 - Efeitos das variações na taxa de câmbio da moeda estrangeira	Prescreve como incluir e apresentar as operações em moeda estrangeira nas demonstrações financeiras.
NICSP 5 – Custos de empréstimos obtidos	Dispõe sobre o tratamento contábil dos juros decorrentes de empréstimos
NICSP 6 - Demonstrações financeiras consolidadas e separadas	Estabelece os critérios para a elaboração e apresentação das demonstrações financeiras consolidadas
NICSP 7 - Investimentos em sociedades	Dispõe sobre a contabilização dos ganhos decorrentes de investimentos em associadas.
NICSP 8 – Participações em investimentos conjuntos	Dispõe sobre a contabilização dos ganhos decorrentes da propriedade de negócios conjuntos.
NICSP 9 - Receitas de operações com contraprestação	Dispõe sobre a contabilização das receitas originárias, providas de operações de vendas de produtos ou serviços.
NICSP 10 - Informações financeiras em economias hiperinflacionárias	Dispõe sobre a divulgação das demonstrações financeiras de governos com economias hiperinflacionárias.
NICSP 11 - Contratos de construção	Prescreve sobre o tratamento contábil dos custos e receitas relacionados aos contratos de construção.
NICSP 12 – Estoques	Dispõe sobre o registro de bens em estoque e as saídas por venda.
NICSP 13 – Arrendamentos	Dispõe sobre as práticas contábeis e evidenciação de operações de arrendamento mercantil financeiro e operacional.
NICSP 14 - Fatos ocorridos após o fechamento das demonstrações contábeis	Trata da informação complementar, decorrente do acontecimento de eventos ou identificação de elementos relevantes após o encerramento das demonstrações financeiras.
NICSP 15 - Instrumentos financeiros: apresentação e informações	Apresenta normas que regulamentam a apresentação e as informações das demonstrações contábeis.
NICSP 16 - Propriedades de investimento	Dispõe sobre a contabilização e evidenciação de investimentos em propriedades.
NICSP 17 - Imóveis, instalações e equipamentos	Trata da contabilização das propriedades, instalações e equipamentos.
NICSP 18 - Informações financeiras por segmentos	Dispõe sobre a divulgação de informações por segmentos de operações e negócios.
NICSP 19 - Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes	Trata das provisões, ativos e passivos contingentes, as circunstâncias em que as provisões deverão ser reconhecidas da maneira com que devem ser mensuradas e evidenciadas.

NORMA-NICSP (continuação)	CONTEÚDO
NICSP 20 – Informações sobre as partes relacionadas	Dispõe sobre a evidenciação sobre o controle e as informações sobre as transações entre a entidade e as partes relacionadas.
NICSP 21 - Deterioração de ativos não destinados a comercialização	Trata das formas de avaliação sobre a depreciação do ativo não destinado a comercialização de uma entidade.
NICSP 22 - Divulgação da informação do setor público geral	Trata dos requisitos para a evidenciação de informações sobre o governo geral
NICSP 23 – Receitas de transações sem contraprestação (impostos e transferências)	Trata da evidenciação das receitas derivadas, decorrentes da supremacia do poder público.
NICSP 24 - Apresentação das informações do orçamento nas demonstrações financeiras	Estabelece a comparação das demonstrações contábeis entre os montantes orçados e os valores constantes da execução orçamentária.

Quadro 2- Quadro resumo das NICSP.

Fonte: Elaborado pela autora.

3.3 CONVERGÊNCIAS E DIVERGÊNCIAS ENTRE A LRF E AS NICSP

A NICSP 1 “Apresentação das Demonstrações Financeiras”, determina as demonstrações contábeis que devem ser apresentadas pela administração pública, assim como a estrutura e conteúdo necessário a cada demonstração para a padronização das demonstrações contábeis.

E a NICSP 24 “Apresentação de Informações Orçamentárias nas Demonstrações Financeiras” trata da comparação entre os montantes do orçamento e os montantes reais provenientes da execução orçamentária.

O capítulo IX da LRF que trata da “Transparência, Controle e Fiscalização” especifica os parâmetros necessários para a publicação do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), previsto pelo § 3º do art. 165 da Constituição Federal de 1988.

Identifica-se semelhanças entre os demonstrativos determinados pelas NICSP 1 e 24 e os demonstrativos que compõem o RREO e RGF. Porém, a NICSP faz referência genérica, enquanto o RREO e o RGF são detalhamentos aplicativos daquela recomendação.

A Demonstração das Mudanças no Ativo/Patrimônio Líquido da NICSP 1 guarda semelhança com a Demonstração das Variações Patrimoniais contida no RREO e da Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido recentemente instituída pelas Portarias do Ministério da Fazenda, n.º 749, de 15 de Dezembro de 2009 e n.º 751 de 16 de Dezembro de 2009.

A Demonstração comparativa entre os montantes orçados e os montantes reais provenientes da execução orçamentária tratado na NICSP 1 assemelha-se com o Balanço Orçamentário contido no RREO. Além disso, a NICSP 24 trata da comparação dos saldos orçados e executados nas demonstrações financeiras.

Além disso, o Demonstrativo da Posição Financeira assemelha-se com a Demonstração das Disponibilidades de Caixa, constante no RGF. Porém esta trata apenas do ativo e passivo circulante e aquela demonstra o posição financeira do ativo e passivo circulante e não circulante.

Divergem-se os demais demonstrativos constantes nas NICSP e na LRF, pois os demonstrativos exigidos pelas NICSP são demonstrativos financeiros e devem evidenciar a movimentação financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma entidade pública e os demonstrativos constantes nos relatórios da LRF são demonstrativos fiscais, instrumentos para a promoção da transparência na administração pública.

Nesse sentido, a Demonstração de Fluxo de Caixa prevista pela NICSP 2 não apresenta semelhanças com as determinações da LRF. Porém a partir das Portarias do Ministério da Fazenda, n.º 749, de 15 de Dezembro de 2009 e n.º 751 de 16 de Dezembro de 2009, é possível que esta demonstração venha a convergir com os padrões brasileiros, tendo em vista, que a partir destas portarias, passou a fazer parte das demonstrações que devem ser publicadas pela contabilidade pública. Assim esta demonstração passa a ser o Anexo 18 e deverá constar juntamente com os anexos estabelecidos pela Lei n.º 4.320/64 a partir de 2011.

A NICSP 3 “Políticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas e Erros” regula o tratamento das mudanças nas estimativas contábeis, relacionadas a previsão e a posterior execução orçamentária, os erros decorrentes da previsão ou aqueles ocorridos corriqueiramente e ainda as mudanças na política contábil. Subtrai-se que esta NICSP converge, de maneira indireta, com a LRF, pois assim como esta dispõe sobre o tratamento das mudanças na contabilidade. A LRF, pois, procura implementar regras para a construção de uma administração pública transparente, obrigando a divulgação de informações fidedignas e a NICSP 3 deve orientar no tratamento dessas mudanças. Nesse sentido, esta norma pode vir a se tornar um instrumento complementar a LRF, na busca pela transparência.

A LRF, em seu artigo 4º dispõe sobre alguns anexos que devem integrar a LDO, prevista anteriormente na CF/88, art. 165. Dentre eles, o anexo denominado “Anexo Específico para a

União”, deve conter os objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial, assim como a previsão para variações cambiais, juros e inflação.

Este anexo converge, portanto com a NICSP 4 “Efeitos nas Variações das Taxas de Câmbio de Moeda Estrangeira”, que dispõe, além da confecção de demonstrações contábeis em moeda estrangeira, sobre o tratamento das variações cambiais na elaboração destas. A adoção deste padrão pode trazer benefícios ao Brasil, no sentido de aprimorar a contabilidade pública e permitir a comparação aos padrões internacionais afim de incorporar experiências bem sucedidas.

Este anexo também converge com a NICSP 5 “Custos de Empréstimos Obtidos”, que regulamenta os juros decorrentes de empréstimos. Neste anexo a LRF faz a projeção dos juros para o exercício subsequente e trata dos limites e procedimentos a adotar nas operações de crédito, porém não regulamenta os juros. A regulação do tratamento contábil dos juros consta na NICSP 5 e torna-se presumível de aplicação no Brasil.

Além disso, a NICSP 10 “Informações Financeiras em economias Hiperinflacionárias” dispõe sobre assunto que também é tratado no “Anexo Específico para a União”. Este anexo dispõe sobre a projeção anual da inflação. A NICSP 10 dará amparo ao tratamento da moeda nas demonstrações contábeis em economias hiperinflacionárias.

A consolidação das demonstrações financeiras prevista pela NICSP 6 “Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas” converge com a LRF, no sentido de normatizar a consolidação das demonstrações financeiras. Pois os pronunciamentos da LRF (art.51) sujeitam o Poder Executivo a promover a consolidação nacional das contas de todas as esferas de governo e publicá-las em meio acessível para a sociedade. Por outro lado, a NICSP 6 fundamenta a consolidação das Demonstrações Financeiras, porém não se manifesta sobre a consolidação dos demais demonstrativos da administração pública.

Quanto a NICSP 7, que dispõe sobre os “Investimentos em Associadas”, ou ainda empresas estatais em que a administração pública detenha a maioria do capital social com direito a voto, a LRF, em seu art. 37, proíbe o recebimento antecipado de valores destas empresas, através de operação de crédito. Porém não dispõe sobre o tratamento contábil deste tipo de participação, em sentido amplo.

A LRF e a NICSP 8 que trata dos “Ganhos em Negócios Conjuntos” também não possuem características que as tornem convergentes.

As receitas públicas são tratadas em duas NICSP, as receitas provindas de venda de serviços ou produtos é evidenciada pela NICSP 9 “Receitas de operações com contraprestação” e as receitas provindas de impostos e transferências é abordada pela NICSP 23 “Receitas Derivadas e Transferências”. Identifica-se a convergência da NICSP 23 com a LRF, capítulo III, que dispõe sobre o tratamento contábil da Receita Pública quanto a previsão e arrecadação das receitas provindas de tributos, e no capítulo V das Transferências Voluntárias. A NICSP 23 também vem a expor sobre o reconhecimento e mensuração das receitas de operações sem contraprestação, ou seja, aquelas decorrentes de arrecadações tributárias e transferências voluntárias. A LRF trata apenas das receitas sem contraprestação e das transferências voluntárias, a NICSP 9, nesse sentido deve inovar ao dispor sobre o tratamento contábil e financeiro das receitas de operações com contraprestação.

Observa-se a convergência dos Contratos de Construção previstos pela NICSP 11 com a LRF. A contabilização dos contratos de construção deve ter como foco principal a atribuição dos custos e receitas ao período em que o trabalho de construção é executado. A LRF, assim como as NICSP, embasa práticas semelhantes quanto ao tratamento dos custos. No art. 50 da LRF tem-se que a administração pública manterá um sistema de custos capaz de avaliar e acompanhar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial. A NICSP 11 trata do reconhecimento dos gastos relacionados aos contratos de construção e do tratamento contábil destes e vai além, dispondo sobre os rendimentos decorrentes destes contratos.

A NICSP 12 regulamenta o registro de entrada e saída de estoques na administração pública e vem a ser inovadora e presumível de aplicação no Brasil, pois deve ser útil na preparação de inventários e na correção dos valores líquidos de realização.

Os arrendamentos mercantis são tratados na LRF (art. 29) como operações de crédito, ou seja, o reconhecimento de uma dívida. A NICSP 13 veio regular o tratamento contábil das operações de arrendamento mercantil.

A LRF não menciona o tratamento contábil de acontecimentos ocorridos após o fechamento das Demonstrações Contábeis. Sabe-se que tais acontecimentos devem ser tratados em notas explicativas às demonstrações contábeis. Para tanto a NICSP 14 regulamenta como e quando devem ser incorporados estes “Fatos ocorridos após o fechamento das Demonstrações Contábeis” às demonstrações. Esta norma é presumível de aplicação no Brasil e pode proporcionar agilidade à contabilidade pública quando do ajuste das informações.

A NICSP 15 dispõe sobre a definição e significado dos diversos “Instrumentos Financeiros” que compõem as demonstrações financeiras, apresentando-os aos usuários da informação contábil. A LRF não trata destes instrumentos/termos, porém a adoção desta norma facilitaria o trabalho da administração pública e proporcionaria maior eficiência na execução de suas atividades.

Os investimentos públicos, no sistema orçamentário são tratados como despesas de capital e no Balanço Patrimonial, como ativo permanente. Estes bens são reconhecidos na contabilidade pública pelo valor de aquisição ou ainda pelo custo de produção ou construção. A NICSP 16 que dispõe sobre as “Propriedades de Investimento” torna-se inovadora na contabilidade pública brasileira ao permitir que a administração pública registre estes investimentos pelo valor de mercado ou pelo valor de custo e ainda possibilite o ajuste destes valores durante os exercícios financeiros. Tal norma traria efeitos consideráveis ao Balanço Patrimonial das entidades públicas, ao permitir que os ativos sejam registrados pelo valor original e ajustados conforme o decorrer do tempo, porém, para implementação da NICSP 16 presume-se que seja necessário, portanto, pronunciamento técnico do CFC.

Assim como na NICSP 16 a NICSP 17 “Propriedades, Instalações e Equipamentos” não possui semelhança com os pressupostos da LRF e das demais normas de contabilidade pública, porém sua adoção permitirá um controle mais efetivo sobre os ativos tangíveis, a depreciação e o valor residual do bem ao final de cada exercício.

A NICSP 18 “Informações Financeiras por Segmentos” não possui semelhança direta com a LRF, porém sua utilização deve promover o aumento da transparência, preconizada pela LRF. A adoção deste padrão “informação financeira por segmentos” proporcionaria além da transparência na apresentação das informações, a compreensão do desempenho da entidade em períodos anteriores.

O “Anexo de Riscos Fiscais”, constante na LDO, de acordo com a LRF, deve conter a reserva de contingências para cobrir os passivos contingentes e os potenciais riscos que poderão afetar as contas públicas. Nesse sentido a NICSP 19 dispõe sobre “Provisões, Ativos e Passivos Contingentes”, ou seja, sobre as circunstâncias em que devem ser identificadas as provisões e mensuradas as informações a serem divulgadas. Esta NICSP vem regulamentar, portanto, o tratamento contábil das provisões de ativos e passivos contingentes e passa a convergir com a LRF, pois aprofunda o estudo sobre a mensuração destes valores.

O cumprimento da LRF por todos os órgãos da administração pública é obrigatório, porém a divulgação dos relatórios por esta exigido é obrigatória pelos três poderes constantes em cada esfera de governo, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, ou seja, o órgão central é responsável pela publicação dos relatórios, contendo informações dos órgãos a eles vinculados.

Este vínculo entre as partes relacionadas, ou ainda ocorrido em virtude das transações entre os órgãos da administração pública gera informações necessárias à divulgação, convergindo indiretamente com a NICSP 20. A NICSP 20 “Evidenciação de partes relacionadas” regulamenta a divulgação destas informações entre partes relacionadas.

Em função disto, as transações ocorridas entre as diversas esferas de governo serão padronizadas por esta norma, que deve supor o esclarecimento das relações intergovernamentais. Assim a NICSP 20 vem regulamentar a divulgação de informações, que na LRF devem ser apresentadas em conjunto.

A LRF não regulamenta sobre a depreciação dos ativos permanentes, ou ainda, ativos não destinados a comercialização. E ainda a NICSP 21 “Deterioração de Ativos não Destinados a Comercialização” não possui similaridade com outra norma de contabilidade governamental, porém, torna-se necessária para a evidenciação correta dos bens do ativo permanente e sua reavaliação e assim presumível de aplicação no Brasil.

A NICSP 22 fundamenta a “Divulgação da informação sobre o Setor Público Geral”, de modo a regular e instituir requisitos para a sua divulgação. A LRF exige a divulgação de informações contábeis baseadas na transparência fiscal e estabelece alguns instrumentos e suas formas para divulgação, conforme consta no capítulo IX da Transparência, Controle e Fiscalização.

A NICSP 22 vem, portanto, a desenvolver sobre alguns aspectos essenciais a divulgação das demonstrações contábeis, ou ainda, trata da forma como devem ser divulgadas as informações decorrentes da contabilidade pública.

A seguir apresentar-se-á dois quadros-resumo, o primeiro destaca as convergências entre as NICSP e a LRF e o segundo, as divergências entre estas duas.

NICSP	LRF	Convergência
1. Apresentação das Demonst. Financeiras	Arts. 52 e 53(RREO) Arts. 54 e 55(RGF)	Dem. das Mutações do Ativo/ PL (NICSP1) e Dem. das Variações Patrimoniais (RREO); Dem. comparativa entre os montantes reais (NICSP1) e Balanço Orçamentário (RREO); Dem. da Situação Financeira (NICSP 1) e Dem. das Disponibilidades de caixa (RGF).
3. Políticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas e Erro	-	A LRF propõe uma administração pública transparente e a NICSP 3 deve complementar a informação transparente, proporcionando o ajuste das políticas contábeis quando da ocorrência de mudanças.
4. Efeitos nas Variações das Taxas de Câmbio de Moeda Estrangeira	Art. 4º (LDO)	A NICSP 4, converge com o Anexo Específico para União (LDO). Ambas dispõem sobre o tratamento das variações cambiais na elaboração das demonstrações contábeis.
5. Custos de Empréstimos Obtidos	Art. 4º (LDO)	O Anexo específico para a União converge com a NICSP 5, pois ambos dispõem sobre os juros, esta daqueles decorrentes de empréstimos e aquele das projeções para os juros.
6. Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas	Art. 50 e 51	A LRF estabelece que o Poder Executivo deverá promover a consolidação das contas de todas as esferas de governo e a NICSP 6 fundamenta como deve ser efetuada a consolidação, porém apenas trata da consolidação das Demonstrações Financeiras .
10. Informações Financeiras em economias Hiperinflacionárias	Art. 4º (LDO)	No “Anexo Específico para a União” determinado pela LRF faz-se a projeção anual da inflação. A NICSP 10 vem a inovar quando determina sobre o tratamento da moeda nas demonstrações contábeis em economias hiperinflacionárias.
11. Contratos de Construção	Art. 50	Na LRF, art. 50 tem-se que a administração pública manterá um sistema de custos capaz de avaliar e acompanhar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial. A NICSP 11 dispõe sobre o reconhecimento dos gastos relacionados aos contratos de construção e o tratamento contábil destes e vai além, dispondo sobre os rendimentos decorrentes destes contratos.
18. Informações Financeiras por Segmentos		A NICSP 18 converge de maneira indireta com a LRF, sua utilização deve promover o aumento da transparência, preconizada pela LRF. A adoção deste padrão “informação financeira por segmentos” proporcionaria além da transparência na apresentação das informações, a compreensão do desempenho da entidade em períodos anteriores.

NICSP (continuação)	LRF	Convergência
19. Provisões, Ativos e Passivos Contingentes	Art. 4º (LDO)	O “Anexo de Riscos Fiscais”, constante na LDO, de acordo com a LRF, deve conter a reserva de contingências para cobrir os passivos contingentes e os potenciais riscos que poderão afetar as contas públicas. A NICSP 19 dispõe sobre o tratamento contábil das provisões de ativos e passivos contingentes e passa a convergir com a LRF, pois aprofunda o estudo sobre a mensuração destes valores.
22. Divulgação da informação sobre o Setor Público Geral	Capítulo IX	A NICSP 22 desenvolve alguns aspectos essenciais à divulgação das demonstrações contábeis, ou ainda, trata da forma como devem ser divulgadas as informações decorrentes da contabilidade pública, convergindo com a LRF, que exige a divulgação de informações contábeis baseadas na transparência fiscal e estabelece alguns instrumentos e suas formas para divulgação.
23. Receitas Derivadas e Transferências	Capítulo III e V	A LRF trata da previsão e arrecadação da Receita Pública e ainda sobre as transferências voluntárias, assim também a NICSP 23 trata de seu reconhecimento e mensuração.

Quadro 3- Convergência da LRF com as NICSP.

Fonte: Elaborado pela autora.

A convergência, na contabilidade pública, pode ser definida como um processo de eliminação das diferenças entre os padrões nacionais e internacionais de contabilidade. Ou seja, no Brasil tem-se, a partir da Portaria MF n.º 184/08, um esforço em busca da padronização contábil.

Nesse sentido a padronização contábil deve acontecer através da convergência das práticas contábeis atualmente vigentes no setor público brasileiro com as normas internacionais de contabilidade. Conforme tratado anteriormente, esta convergência consistirá em uma adaptação das normas internacionais de contabilidade à realidade brasileira.

A adaptação destas normas ao setor público brasileiro ficou a cargo, portanto, do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, porém, até o momento não houve manifestação deste quanto às normas, limitando assim este estudo a uma análise de pontos que possam vir a ser convergentes ou divergentes quando da adaptação das NICSP aos padrões brasileiros.

NICSP	LRF	Divergência
1. Apresentação das Demonstrações Financeiras		A NICSP 1 propõe a elaboração de demonstrações financeiras sobre a movimentação financeira da administração pública e a LRF estabelece que devem ser divulgadas informações fiscais (execução orçamentária e patrimonial).
2. Demonstração de Fluxo de Caixa		Assim como tratado na NICSP 1, a LRF trata da apresentação de demonstrações fiscais e não incorpora em seus demonstrativos a Demonstração de Fluxo de Caixa

Quadro 4- Divergências da LRF com as NICSP.

Fonte: Elaborado pela autora.

O termo divergência significa que em algum aspecto, ou integralmente a LRF e as NICSP não coincidem. Ou ainda, existe discordância entre os aspectos estabelecidos pelas NICSP, com os aplicados no Brasil, por meio da LRF.

Nesse sentido a convergência significa que, em algum ponto esses padrões são compatíveis e conseqüentemente, existe a possibilidade de a NICSP convergente ser aplicada no Brasil. Por outro lado a divergência identifica que pode haver resistência na aplicação de determinada NICSP.

4 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

4.1 CONCLUSÃO

Para alcançar os objetivos geral e específicos propostos no início desta pesquisa buscou-se primeiramente efetuar um resgate dos conceitos pertinentes à Lei de Responsabilidade Fiscal, assim como a administração pública e a contabilidade pública. Posteriormente, com o auxílio da literatura e das informações coletadas no decorrer da pesquisa, foi possível elucidar alguns aspectos importantes acerca das NICSP e compará-los com a LRF.

As NICSP assim como a LRF são normas destinadas a orientar as ações dos entes da administração pública. A LRF, porém, é um conjunto de normas fiscais para a administração pública, ou ainda, são normas de curto prazo que devem orientar a ação da administração de determinado ciclo de governo, através de alguns instrumentos capazes de promover a transparência, controle e fiscalização.

E as NICSP são normas publicadas pelo IFAC e podem ser definidas como normas que deverão orientar permanentemente a contabilidade pública, junto a Lei n.º 4.320/64, na contabilização do patrimônio, das receitas e despesas públicas.

A adoção das NICSP para a convergência das práticas contábeis é uma opção de cada país. O Brasil, com vistas a uma melhoria nos padrões estabelecidos para a contabilidade pública brasileira, aderiu a convergência aos padrões internacionais, a partir da publicação da Portaria MF n.º 184/2008, que determinou a STN o desenvolvimento de algumas ações para a promoção da convergência.

O esforço da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) no desenvolvimento de ações para a promoção da convergência e do CFC responsável pela tradução das NICSP e a edição de normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas nacional, de acordo com as NICSP, proporcionará um grande avanço para a contabilidade pública. Poderão ser incorporadas e adaptadas à realidade brasileira algumas normas adotadas internacionalmente.

A contabilidade pública brasileira, conforme determinado mais recentemente pela Portaria Conjunta MF SOF n.º 2, de 6 de Agosto de 2009, utiliza o regime misto para a contabilização das receitas e despesas, ou seja os fatos que afetam o patrimônio público serão contabilizados por competência e os fatos resultantes de fluxos financeiros serão contabilizados pelo regime de

caixa. As NICSP inovam ao propor a adoção do regime de competência, em que, as receitas e despesas devem ser reconhecidas pelo regime contábil da competência, ou ainda no exercício em que ocorrem, independentemente dos desembolsos ou recebimentos.

A tradução das NICSP, pelo Comitê Gestor da Convergência no Brasil, instituído pelo CFC, está sendo feita de modo a harmonizar alguns critérios com a contabilidade pública brasileira. Tais critérios levarão em consideração alguns aspectos importantes: o reconhecimento de receitas e despesas, ativos e passivos, a evidenciação da situação financeira, os resultados do exercício, as mutações da situação financeira e as mutações no patrimônio líquido.

Após a análise comparativa entre os padrões internacionais, representados pelas NICSP e os padrões estabelecidos pela LRF, faz-se necessário considerar que existem diversos pontos convergentes entre ambas, ou ainda, existem características, diretas ou indiretas, existentes na LRF, que foram encontradas por meio deste estudo, nas NICSP, tornando-as passíveis de aplicação no Brasil e, conseqüentemente, adaptáveis à realidade brasileira. Já, em relação às divergências, não se pode dizer que estas não serão aplicadas no Brasil, embora não tenha sido encontrado ponto convergente com a LRF, pois a contabilidade pública brasileira orienta-se por outras normas e leis capazes de possuir pontos convergentes, não identificados na LRF.

Por fim, torna-se relevante destacar ainda, que a contabilidade pública brasileira, em meio a estas constantes alterações, está caminhando para um nível de padronização e transparência desejável pela sociedade e promissor para o alcance da eficiência.

4.2 RECOMENDAÇÕES

A contabilidade pública encontra-se em um contexto de mudanças, aperfeiçoamentos, melhorias e ainda adaptações, o que demonstra a importância de estar estudando sempre sobre o assunto. Neste sentido sugere-se que sejam feitos estudos baseados na proposta inicial deste trabalho, que era identificar os instrumentos de transparência, controle e fiscalização, previstos pela LRF, nas entrelinhas das NICSP.

Além disso, recomenda-se que sejam feitos outros estudos após a publicação das NICSP adaptadas à realidade brasileira para que se possam detectar as diferenças entre as NICSP publicadas pelo IASB e as NICSP convertidas para a contabilidade pública brasileira.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, A.; ROSSETTI, J. P. **Governança Corporativa**. São Paulo: Atlas, 2004.

ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. **Finanças públicas, democracia e accountability**. Economia do Setor Público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier/Campus, 2004.

BOGONI, N. M. et al. **Proposta de um modelo de relatório de administração para o setor público baseado no Parecer de Orientação nº 15/87 da Comissão de Valores Mobiliários**: um instrumento de governança corporativa para a administração pública. In: REVISTA DA ADMINISTRACAO PÚBLICA vol.44 no.1, Rio de Janeiro Jan./Feb. 2010.
Disponível em: <www.scielo.br>. Acesso em: 17 abril 2010

BRASIL, Ministério da Fazenda- Secretaria do Tesouro Nacional. **Anexo de riscos fiscais e relatório de gestão fiscal: manual de elaboração: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios**. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. ed. atual. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2007.
Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/>>

BUGARIN, Maurício Soares; VIEIRA, Laércio Mendes; GARCIA, Leice Maria. **Controle dos Gastos públicos no Brasil**. Rio de Janeiro: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2003.

CARTILHA DA GOVERNANCA CORPORATIVA, 2002.
Disponível em:< www.cvm.gov.br>. Acesso em: 17 abril 2010.

COELHO, Leide Isabel; SILVA, Teresa Cristina Moreira da. **Gestão Orçamentária do Estado de Alagoas sob a ótica da Lei de Responsabilidade Fiscal**: evolução dos gastos com pessoal antes e depois da lei. 2006. 112 f. Especialização – (Pós-Graduação em Gestão Pública) - Fundação Educacional Jayme de Altavilla, Maceió: 2006.
Disponível em: <<http://www.itec.al.gov.br/biblioteca-de-tecnologia-e-informacao/>> Acesso em: 10 março 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Site< <http://www.cfc.org.br>> Acesso em: 21 abril 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.103/2007**, de 28 de setembro de 2007.

CRUZ, Flávio da(coord.); VICCARI JUNIOR, Adauto. **Lei de responsabilidade fiscal comentada: Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CRUZ, Flávio da. . **Auditoria governamental**. 3. ed São Paulo: Atlas, 2007.

DENHARDT, Robert B. e John NALBANDIAN. **Teaching Public Administration as a Vocation**. Paper apresentado no encontro anual da American Society for Public Administration, 1980.

DI GIORGI, W. A. B. et al. A Contabilidade como Ciência Social. In: 17º Congresso Brasileiro de Contabilidade/Tema: A Contabilidade e a Responsabilidade Social., 2004. Disponível em: <www.wannydigiorgi.com.br>. Acesso em: 12 abril 2010.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 17.º ed., São Paulo: Editora Atlas, 2004.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. São Paulo: Saraiva, 2006

FERREIRA, A.B.H. **Mini dicionário Aurélio**. São Paulo, 2004.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 14º Ed., São Paulo: Editora Atlas, 2007.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas**. 2º Ed. , Rio de Janeiro: Editora Campos, 2000.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1991.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. São Paulo: Editora Atlas, 1999.

HENDRIKSEN, Eldon S. (Eldon Sende); VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999. 550 p.

INTERNATIONAL FEDERAL ACCOUNTANTS (IFAC). Site: <<http://www.ifac.org/>> Acesso em: 21 abril 2010.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB). Site:<<http://www.iasb.org/>> Acesso em: 2 abril 2010

IUDICIBUS, Sérgio de, Teoria da Contabilidade. 5.ed.São Paulo:Atlas, 1997.

JORGE, Luiz Genédio M; TEODORO, Luciene de Fátima Carvalho. **Estudo sobre a Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)**. Brasília: Tribunal de Contas do Distrito Federal, 2000.

KOCHE, José Carlos. **Fundamentos de metodologia científica**. Editora Vozes LTDA, 2006.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. São Paulo: Editora Atlas, 2006.

LINO MARTINS DE A SILVA, **Orçamento e os ciclos políticos**, 2008. Disponível em: <linomartins.wordpress.com> . Acesso em: 15 maio 2010.

MACHADO JR., J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4320 Comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 31 º Ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003.

MANZI, Vanessa A., **Compliance no Brasil – Consolidação e Perspectivas**, Editora Saint Paul, São Paulo 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro. 31ª Ed.**, São Paulo: Editora Magalhães, 2005.

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. **Cartilha da Lei de Responsabilidade Fiscal**, s.d.

Disponível em: <<https://www.portalsof.planejamento.gov.br/>> Acesso em: 02 abril 2008.

MORAES, Marcelo Viana Estevão de. **A Lei de Responsabilidade Fiscal e a Previdência dos Servidores Públicos Municipais**. Brasília, 2001. v. 2.

NOBREGA, Marcos. **Lei de Responsabilidade Fiscal e leis orçamentárias**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002.

RICHARDSON, Roberto Jarry e Colaboradores. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas**. São Paulo: Editora Atlas, 1999. PAES, José Eduardo Sabo. *Fundações e Entidades de Interesse Social*. 5ª Ed., Brasília: Editora Brasília Jurídica, 2004.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade Pública: Uma Abordagem da Administração Financeira Pública**. 9ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2006.

PORTARIA-CONJUNTA MF SOF Nº 2, DE 6 DE AGOSTO DE 2009:

Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/> Acesso em: 08 junho 2010.

PORTARIA MF Nº 184, DE 25 DE AGOSTO DE 2008.

Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/> Acesso em: 10 outubro 2009.

RIBEIRO, Francisco; **Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS/IFAC): Uma Análise para Convergência com as Normas Brasileiras de contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCTSP/CFC)**. FUCEPE – ES, sd.

ROCHA, Arlindo Carvalho. **Auditoria de Gestão: Uma forma eficaz de promoção da accountability** Anais do XXXI EnANPAD. Rio de Janeiro, setembro de 2007.

SANTA CATARINA. TRIBUNAL DE CONTAS. **Guia da lei de responsabilidade fiscal**. Florianópolis: Tribunal de Contas, 2001.

SANTA CATARINA, TRIBUNAL DE CONTAS. **Parecer Prévio sobre as contas prestadas pelo Governador do Estado- Exercício 2005**. Florianópolis: Tribunal de Contas, 2006

SANTOS, Avalcir Correa dos. **Princípio da Eficiência da Administração Pública**. São Paulo: Editora LTR, 2003.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Relatório de Gestão Fiscal: manual de elaboração**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2003 – Anual.

SILVA, Daniel Salgueiro da. LRF Fácil, **Guia Contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal: Para Aplicação aos Municípios**. 2º Ed., São Paulo: Editores CFC e Instituto Ethos, 2004.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

SILVA, Lino Martins da. . **Contabilidade governamental: Um enfoque administrativo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SIQUEIRA, Marcelo Piancasteli de (ORG.); RIBEIRO, Márcio Bruno; PINHEIRO, Maurício Mota Saboya; MIRANDA, Rogério Boueri; ROBRIGUES JR., Waldery. **Reforma do Estado, responsabilidade fiscal e metas de inflação: lições da experiência da Nova Zelândia**. Brasília: Ipea, 2006.

TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL QUINTA INSPETORIA DE CONTROLE EXTERNO, Estudo sobre a lei complementar nº 101/2000, 2000.
Disponível em: < www.tc.df.gov.br> . Acesso em: 18 abril 2010.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA.
Disponível em:< <http://www.tcsc.org.br>> Acesso em: 05 abril 2010.

VERÍSSIMO, Dijonilson Paulo Amaral. **A Transparência como princípio da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)**, s.d.
Disponível em: <https://www.portalsof.planejamento.gov.br/>>. Acesso em: 02 março 2010.

WIKIPÉDIA.
Disponível em:<<http://pt.wikipedia.org/>> Acesso em: 2 abril 2010.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

APÉNDICE

APÊNDICE A- PRONUNCIAMENTOS DO CFC QUANTO AO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA AS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE PÚBLICA

Em 18 de Dezembro de 2009, o CFC publica sobre as Normas Internacionais de Contabilidade Pública e sua conversão para a contabilidade pública brasileira através da notícia “Contabilidade Pública passa por inovações”, que trata da publicação da Portaria n.º 749, de 15 de dezembro de 2009, que altera alguns anexos da Lei n.º 4.320 de 1964, e inclui outros, que deverão ir ao encontro da convergência as Normas Internacionais de Contabilidade.

E em 27 de Janeiro de 2010, o CFC volta a publicar notícia sobre as Normas Internacionais de Contabilidade Pública, que entre outras coisas tratava da preocupação do coordenador-geral de Contabilidade da STN, Paulo Henrique Feijó, sobre a necessidade de manter prioridade no trabalho de tradução das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

A partir destas notícias é possível extrair que o processo de conversão às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público já foi iniciado e que o CFC mantém prioridade neste trabalho que deverá promover melhorias na contabilidade pública.

ANEXOS

ANEXO A- NOTÍCIAS DO CFC ACERCA DE NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE E A HARMONIZAÇÃO E CONVERGÊNCIA DIANTE DO IFAC

27/01/2010

CFC e STN definem o planejamento para 2010

O planejamento das ações a serem desenvolvidas em 2010, conjuntamente, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) foi definido em reunião realizada no dia 21 de janeiro, na sede do CFC. A agenda de eventos e o alinhamento das estratégias para capacitação dos contabilistas que atuam na área pública foram discutidos pelo presidente do CFC, Juarez Domingues Carneiro; pela vice-presidente de Desenvolvimento Profissional e Institucional do Conselho, Maria Clara Cavalcante Bugarim; pela diretora executiva do CFC, Elys Tevânia Carvalho; pelo coordenador-geral de Contabilidade da STN, Paulo Henrique Feijó; e pelas gerentes de Apoio Técnico à Federação da STN, Damiana Soares e Maria Amélia Lemos.

Segundo Juarez Domingues Carneiro, a contabilidade pública será uma das prioridades de sua gestão. "Vamos trabalhar, em conjunto com a STN, o Ministério da Fazenda e outros órgãos da administração federal, para investir na capacitação dos técnicos e na contínua evolução da área; também vamos continuar a editar as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público", afirmou o presidente do CFC.

Por meio da parceria entre o CFC e a STN, conforme o planejamento definido na reunião, uma série de eventos já está sendo programada para 2010. Também ficou acertado que, durante a realização das "Semanas Orçamentárias do Governo Federal", que são organizadas pela Escola de Administração Fazendária (Esaf), o CFC irá capacitar multiplicadores. As Semanas Orçamentárias estão previstas para ocorrer nas seguintes datas: de 22 a 26 de março, no Rio de Janeiro; de 24 a 28 de maio, no Pará; de 26 a 30 de julho, no Rio Grande do Norte; de 27 de setembro a 1º de outubro, no Rio Grande do Sul; e de 22 a 26 de novembro, no Distrito Federal.

A partir de proposta apresentada pela vice-presidente Maria Clara Cavalcante Bugarim, ficou definida a realização de "Seminários de Capacitação em Contabilidade e Lei de Responsabilidade Fiscal para Estados e Municípios", nos moldes do evento ocorrido de 24 a 28 de agosto de 2009, em Maceió (AL). Este ano, os Estados que, provavelmente, irão receber o Seminário são Minas Gerais, Mato Grosso, Pará, Piauí, São Paulo e Ceará.

Outros dois importantes eventos foram confirmados no planejamento de 2010: o "II Fórum Internacional de Contabilidade Pública", a ser realizado de 1º a 3 de setembro, em Brasília (DF); e o "III Fórum de Contabilidade e Gestão Públicas", previsto para ocorrer em Belo Horizonte (MG).

O coordenador-geral de Contabilidade da STN, Paulo Henrique Feijó, falou também, durante a reunião, sobre a necessidade de se manter a prioridade do trabalho de tradução das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), que são as normas internacionais de contabilidade do setor público.

Ministério da Fazenda

Ainda no dia 21 de janeiro, o presidente Juarez Domingues Carneiro e a vice-presidente Maria Clara Cavalcante Bugarim participaram de uma reunião, no Ministério da Fazenda, com o

secretário-executivo da pasta, Nelson Machado. Na oportunidade, foi ratificado o planejamento dos trabalhos em parceria para 2010.

18/12/2009

Contabilidade Pública passa por inovações

Mais uma boa notícia para a Contabilidade Pública neste fim de ano. Foi publicada no Diário Oficial desta quinta-feira (17) a Portaria n.º 749, de 15 de dezembro de 2009. O documento aprova a alteração dos Anexos de números 12 (Balanço Orçamentário), 13 (Balanço Financeiro), 14 (Balanço Patrimonial) e 15 (Demonstrações das Variações Patrimoniais). A Portaria inclui, ainda, os Anexos de números 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), 19 (Demonstrações das Mutações no Patrimônio Líquido), e 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, e dá outras providências.

As alterações publicadas no Anexo vão ao encontro das transformações contábeis verificadas nos últimos anos, como, por exemplo, a necessidade de promover a convergência das práticas contábeis vigentes no setor público com as normas internacionais de contabilidade.

A parceria da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) resultou na criação de grupos de trabalhos, imbuídos em fornecer aos entes públicos meios de disponibilizarem informações contábeis transparentes e comparáveis. Vale lembrar que o Ministério da Fazenda publicou a Portaria n.º 184, de 25 de agosto de 2008, que estabelece diretrizes para tornar a Contabilidade Aplicada ao Setor Público convergente com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e que é de responsabilidade da STN promover o alinhamento contínuo dessas normas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

30/09/2009

Setor público inicia conversão às normas internacionais Por Nelson Niero, de São Paulo

Depois de um longo e tortuoso processo que colocou as empresas brasileiras no caminho das normas internacionais, vem aí uma nova odisséia contábil. E, desta vez, a tarefa é ainda mais complexa: colocar o setor público dentro da ordem mundial de transparência e comparabilidade de informações econômico-financeiras.

A expectativa é que, nos próximos dias, o presidente Luiz Inácio Lula da Silva assine o decreto que torna oficial a adesão do país às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (Ipsas, na sigla em inglês), editadas pela Federação Internacional dos Contadores (Ifac).

As Ipsas - os contadores têm uma queda por acrônimos complexos - são para os governos o que as Normas Internacionais de Informações Financeiras (IFRS) são para as empresas, só que o lado empresarial dessa globalização contábil está mais avançado, com cerca de cem países envolvidos. No Brasil, as normas devem ser adotadas plenamente em 2010 pelas sociedades por ações e as limitadas de grande porte.

Em agosto do ano passado, uma portaria (184) do ministro da Fazenda, Guido Mantega, já determinava que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) começasse o trabalho de convergência

entre os padrões brasileiros, estabelecidos pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e as Ipsas. Desde então, todas as novas regras já vêm alinhadas com os padrões internacionais.

"As bases já foram lançadas", disse ao Valor Paulo Henrique Feijó, coordenador-geral de Contabilidade da STN. "Mas, com o decreto presidencial, é como se subíssemos um nível."

Mas ainda há muitos degraus pela frente. Enquanto as companhias privadas e de economia mista já tinham contas bem estruturadas, o setor público está longe dos princípios fundamentais da contabilidade.

"Nosso compromisso é fazer todas as adequações necessárias até 2012", informou Maria Clara Cavalcante Bugarim, presidente do CFC. As dez primeiras normas foram editadas neste ano e o próximo passo é ter um plano de contas único para o país.

"Estamos num momento de transição em que vamos ter que encarar seriamente a questão do regime de competência."

Basicamente, é uma questão nada simples de conhecer o patrimônio da nação: ativos e, principalmente, passivos.

Para Feijó, é uma quebra de paradigmas e uma mudança cultural. Se na área empresarial os balanços, até 2008, quando começou a conversão ao IFRS, eram dominados pelas regras tributárias, no setor público prevalece uma "cultura orçamentária".

"Nunca um secretário do Tesouro pediu para ver um balanço", disse Feijó, numa palestra na semana passada na "Conferência sobre Contabilidade e Responsabilidade para o Crescimento Econômico Regional na América Latina e Caribe", promovida pelo Banco Mundial, Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e Ifac em São Paulo. "Eles sempre pedem um quadro do resultado primário."

Essa cultura orçamentária significa que passivos não são registrados (previdência é um exemplo notório) e ativos não são depreciados. O setor público não faz provisão para férias e décimo-terceiro salário, algo impensável em uma empresa.

Feijó lembra que a regulamentação do setor é de 1964, mas que houve avanços importantes, como a Lei de Responsabilidade Fiscal, de 2000. No entanto, os desafios são grandes, ressalta, entre eles está a capacitação e formação profissional.

E não são só no Brasil. Mike Hathorn, presidente do Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (Ipsasb), disse ao Valor que ainda falta muito para que seu país, o Reino Unido, adote as normas internacionais. "Talvez em dez anos", afirmou.

Para David Bean, diretor do Conselho de Normas de Contabilidade Governamental dos EUA (Gasb), o grande desafio é usar a contabilidade para medir a eficiência de um governo. "As empresas existem para dar lucro e os governos, para servir os cidadãos", disse. "Precisamos produzir informações úteis para esses 'acionistas'."

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Disponível em: < <http://www.cfc.org.br/>>

Acesso em: 05 de Março de 2010.

ANEXO B - PORTARIA 184 DE 25 DE AGOSTO DE 2008 PUBLICADA PELO
MINISTÉRIO DA FAZENDA

Portaria nº. 184, de 25 de agosto de 2008

Publicada no Diário Oficial da União em 26 de agosto de 2008

Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, no uso das atribuições, que lhe confere o art. 87 da Constituição Federal, e tendo em vista o disposto no § 2º do art. 50 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, e considerando: As competências do órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, estabelecidas no art. 5º do Decreto nº 3.589, de 6 de setembro de 2000, complementadas pela atribuição definida no inciso XVII do art. 10 do Anexo 1 do Decreto nº 6.531, de 4 de agosto de 2008, e conforme art. 18 da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001;

As transformações verificadas nos últimos anos no cenário econômico mundial, representadas, notadamente, pelo acelerado processo de globalização da economia;

A necessidade de promover a convergência das práticas contábeis vigentes no setor público com as normas internacionais de contabilidade, tendo em vista as condições, peculiaridades e o estágio de desenvolvimento do país;

A importância de que os entes públicos disponibilizem informações contábeis transparentes e comparáveis, que sejam compreendidas por analistas financeiros, investidores, auditores, contabilistas e demais usuários, independentemente de sua origem e localização;

Que a adoção de boas práticas contábeis fortalece a credibilidade da informação, facilita o acompanhamento e a comparação da situação econômico-financeira e do desempenho dos entes públicos, possibilita a economicidade e eficiência na alocação de recursos; e

A necessidade de, não obstante os resultados já alcançados, intensificar os esforços com vistas a ampliar os níveis de convergência atuais, resolve:

Art. 1º Determinar à Secretaria do Tesouro Nacional - STN, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, o desenvolvimento das seguintes ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela International Federation of Accountants - IFAC e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente:

I - identificar as necessidades de convergência às normas internacionais de contabilidade publicadas pela IFAC e às normas Brasileiras editadas pelo CFC;

II - editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público;

III - adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência estabelecido no âmbito do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, instituído pela Resolução CFC n° 1.103, de 28 de setembro de 2007.

Art. 2º A Secretaria do Tesouro Nacional promoverá o acompanhamento contínuo das normas contábeis aplicadas ao setor público editadas pela IFAC e pelo Conselho Federal de Contabilidade, de modo a garantir que os Princípios Fundamentais de Contabilidade sejam respeitados no âmbito do setor público,

Art. 3º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

GUIDO MANTEGA
Ministro de Estado da Fazenda