

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

GABRIELA TOMAZ SIEGA

**IDENTIFICAÇÃO DO ENQUADRAMENTO DAS NOTAS EXPLICATIVAS DO
ESTADO DE SANTA CATARINA EM RELAÇÃO ÀS NORMAS DE
CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO**

FLORIANÓPOLIS

2011

GABRIELA TOMAZ SIEGA

**IDENTIFICAÇÃO DO ENQUADRAMENTO DAS NOTAS EXPLICATIVAS DO
ESTADO DE SANTA CATARINA EM RELAÇÃO ÀS NORMAS DE
CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO**

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

Orientador: Prof. Orion Augusto Platt Neto, Dr.

FLORIANÓPOLIS

2011

GABRIELA TOMAZ SIEGA

**IDENTIFICAÇÃO DO ENQUADRAMENTO DAS NOTAS EXPLICATIVAS DO
ESTADO DE SANTA CATARINA EM RELAÇÃO ÀS NORMAS DE
CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO**

Esta monografia foi apresentada como TCC, 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, 13 de julho de 2011.

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

Professores que compuseram a banca examinadora:

Orion Augusto Platt Neto, Dr.
Orientador

Flávio da Cruz, M.Sc.

Vanessa dos Santos, Bal.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus pelo dom da vida, por estar sempre presente, pelas oportunidades que me foram dadas, e pela força para enfrentar qualquer dificuldade.

À minha família, mãe, pai e irmã pelo amor, carinho e compreensão dedicados, assim como também o incentivo que sempre me proporcionaram.

Ao meu namorado, pelo apoio incansável, paciência inesgotável e piadas nas horas certas, que trouxeram sentido à minha vida nestes últimos anos.

Ao meu orientador Orion Augusto Platt Neto por dividir seus conhecimentos, seu tempo, dedicar sua atenção sempre com muita paciência, mesmo nos momentos em que pensei não conseguir.

Aos professores do departamento de Ciência Contábeis pelos ensinamentos, contribuições e incentivos recebidos ao longo dessa caminhada.

A Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Santa Catarina pela oportunidade de realizar este trabalho disponibilizando todas as informações necessárias.

Seria injusto citar nomes de amigos que contribuíram para a conclusão deste trabalho, correria o risco de esquecer algum nome. Então, meus sinceros agradecimentos a todos meus amigos, meus grandes incentivadores, e que tanto contribuíram no decorrer destes anos até que esse trabalho fosse concluído.

E, para todos que de alguma forma ajudaram a concluir este trabalho, mesmo que de forma anônima.

Determinação coragem e autoconfiança são fatores decisivos para o sucesso. Se estivermos possuídos por uma inabalável determinação conseguiremos superá-los. Independentemente das circunstâncias, devemos ser sempre humildes, recatados e despidos de orgulho.

Dalai Lama

RESUMO

SIEGA, Gabriela. **Identificação do enquadramento das notas explicativas do estado de Santa Catarina em relação às normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.** 2011. 105 p. Monografia (Curso de Ciências Contábeis). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2011.

A expansão do controle social sobre a gestão pública fez com que os gestores buscassem mecanismos mais eficientes para atender às expectativas dos cidadãos. A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) enquadra-se como aliada no fornecimento de informações e controle do patrimônio público, assim como oferece suporte ao acompanhamento das ações públicas. O presente trabalho tem por objetivo identificar nas notas explicativas do Estado de Santa Catarina o enquadramento atual às normas de CASP. Para tanto, foram identificadas as bases normativas e literárias que regulam as notas explicativas da CASP, realizou-se um levantamento das notas explicativas contidas no Balanço Consolidado Geral (BGC), no Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e no Relatório de Gestão Fiscal (RGF) referentes aos anos de 2009 e 2010 no Estado de Santa Catarina. Em seguida, as mesmas foram organizadas quanto à natureza das informações para posterior identificação dos aspectos relevantes. Trata-se de uma pesquisa de caráter descritivo por meio da revisão de literatura e análise documental, com abordagem qualitativa do problema. Foram elucidados os conceitos de Estado e administração pública, CASP, relatórios e demonstrativos contábeis estatais, notas explicativas na contabilidade pública e controle social e governança pública. Na seção de análise e interpretação dos dados, apresentou-se o Estado de Santa Catarina e a Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina (SEF/SC). Levantou-se nos relatórios elaborados pela SEF/SC a adesão, ou não, das orientações encontradas na normatização relacionada, organizadas na forma de quadro em apêndice ao trabalho. Finalizando a seção, foram analisados os resultados apresentados relativos ao atendimento integral, parcial, não atendimento e não aplicabilidade das normas relacionadas pela SEF/SC na elaboração dos relatórios. O Estado de Santa Catarina não se adequou integralmente ao que foi exigido pela normatização na maioria dos casos descritos. O BCG contribuiu de forma significativa para esse resultado. O RREO cumpriu integralmente o que lhe foi requisitado. E o RGF dividiu-se, basicamente, entre o não cumprimento e a não aplicabilidade das orientações. O Estado, por meio do portal eletrônico da SEF/SC, mostrou-se atento à questão da transparência na publicação e no acesso aos seus relatórios contábeis.

Palavras-chave: Notas explicativas, Contabilidade Aplicada ao Setor Público, controle social.

LISTA DE SIGLAS

BADESC – Agência de Fomento do Estado de Santa Catarina S.A.
BCG – Balanço Consolidado Geral
BM&BOVESPA - Bolsa de Valores de São Paulo e da Bolsa de Mercadorias & Futuros
CASP – Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CC – Código Civil
CF – Constituição Federal
CFC – Conselho Federal de Contabilidade
DCOG – Diretoria Geral de Contabilidade
DEINFRA/SC – Departamento Estadual de Infra-estrutura de Santa Catarina
DDC – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa
DDCL – Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida
DDP – Demonstrativo da Despesa com Pessoal
DFC – Demonstração do Fluxo de Caixa
DGCV – Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores
DIAF – Diretoria Administrativa e Financeira
DIAG – Diretoria de Auditoria Geral
DIAT – Diretoria de Administração Tributária
DIDP – Diretoria da Dívida Pública e Investimento
DIGE – Direção Geral
DITE – Diretoria do Tesouro Estadual
DMPL – Demonstração da Mutação do Patrimônio Líquido
DOC – Demonstrativo das Operações de Crédito
DRE – Demonstrac o do Resultado do Exercício
DRP – Demonstrativo de Restos a Paga
DVP – Demonstrac o das Variações Patrimoniais
FUNDEB – Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação
GECOC – Gerência de Contabilidade Centralizada
GECOF – Gerência de Contabilidade Financeira
GENOC – Gerência de Estudos e Normatização Contábil
GESIF – Gerência de Sistemas de Gestão Fiscal
GTCON – Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis
IASB – International Accounting Standards Board
IBGC – Instituto Brasileiro de Governanç  Corporativa
IBRACOM – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IDH –  ndice de Desenvolvimento Humano
IFAC – *International Federation of Accountants*
IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*
IR – Imposto de Renda
LC – Lei complementar
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MDE – Manutenção e Desenvolvimento do Ensino
MDF – Manual dos Demonstrativos Fiscais
NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade
NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NEASP – Notas Explicativas Aplicadas ao Setor Público

ONU – Organização das Nações Unidas
PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PIB – Produto Interno Bruto
PGE/SC – Procuradoria Geral do Estado de Santa Catarina
PNAFE – Programa de Modernização das Administrações Fiscais dos Estados Brasileiros
PPP – Parcerias Público-Privadas
RIR – Regulamento do Imposto de Renda
SEA/SC – Secretaria de Estado da Administração de Santa Catarina
SEF/SC – Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina
SECIN – Secretaria Central de Controle Interno
SIGEF – Sistema Integrado de Planejamento e Gestão Fiscal
SISTN – Sistema de Coleta de Dados Contábeis
SPG/SC – Secretaria de Estado do Planejamento, Orçamentos e Gestão de Santa Catarina
STN – Secretaria do Tesouro Nacional
SUS – Sistema Único de Saúde
VPA – Variações Patrimoniais Aumentativas
VPD – Variações Patrimoniais Diminutivas
UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Principais diferenças entre a contabilidade geral e a governamental	36
Quadro 2: Síntese dos balanços contidos no BCG	42
Quadro 3: Síntese dos demonstrativos e relatórios contidos no RREO	45
Quadro 4: Síntese dos demonstrativos contidos no RGF	46
Quadro 5: Atribuições das gerências da DCOG	57
Quadro 6: Síntese da Análise da NEASP de SC	73
Quadro 7: Disposições normativas sobre as NEASP na LRF	88
Quadro 8: Disposições normativas sobre as NEASP nas NBCASP	90
Quadro 9: Disposições normativas sobre as NEASP no MCASP	93
Quadro 10: Disposições normativas sobre as NEASP no MDF	94
Quadro 11: Disposições normativas sobre as NEASP nas IPSAS	98
Quadro 12: Análise da NEASP de SC	108

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Principais regiões do Estado de Santa Catarina	53
Figura 2: Organograma SEF/SC.....	87

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 TEMA E PROBLEMA	14
1.2 OBJETIVOS	15
1.2.1 Objetivo geral	15
1.2.2 Objetivos específicos	15
1.3 JUSTIFICATIVA	16
1.4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	17
1.4.1 Classificação da pesquisa	17
1.4.2 Coleta de dados	18
1.4.3 Análise dos dados	18
1.4.4 Passos da pesquisa	19
1.5 DELIMITAÇÃO E LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	20
1.6 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO	21
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	23
2.1 ESTADO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	23
2.1.1 O Estado	23
2.1.2 Administração pública	25
2.1.3 Serviço público	27
2.1.4 Finanças públicas	29
2.2 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO (CASP).....	31
2.2.1 Conceito e objetivo	31
2.2.2 Objetos da CASP	32
2.2.3 Campo de atuação da CASP	33
2.2.4 Diferenças entre a CASP e a Contabilidade Geral	34
2.3 RELATÓRIOS E DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS ESTATAIS.....	37
2.3.1 Normatização para elaboração dos relatórios e demonstrativos contábeis estatais	37
2.3.2 Apresentação dos demonstrativos e relatórios contábeis	41
2.4 NOTAS EXPLICATIVAS NA CONTABILIDADE PÚBLICA	46
2.5 CONTROLE SOCIAL E GOVERNANÇA PÚBLICA.....	47
2.5.1 Controle social	47
2.5.2 Governança pública	49
3 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS	51
3.1 APRESENTAÇÃO DO ESTADO DE SANTA CATARINA E DA SEF/SC	51
3.1.1 O Estado de Santa Catarina	51
3.1.2 A Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Santa Catarina (SEF/SC) . 54	
3.1.2.1 Diretoria Geral de Contabilidade (DCOG).....	55
3.1.2.2 Sistema Integrado de Planejamento e Gestão Fiscal (SIGEF)	57
3.2 OBTENÇÃO DOS RELATÓRIOS E COLETA DE DADOS	58
3.3 ORGANIZAÇÃO DOS ASPECTOS E ELEMENTOS EXIGIDOS PELAS NORMAS ATUAIS E FUTURAS	60
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	71
4.1 CONSIDERAÇÕES QUANTO AOS OBJETIVOS.....	74
4.2 CONSIDERAÇÕES QUANTO AOS RESULTADOS	74
4.3 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS	77
REFERÊNCIAS	78

ANEXOS	87
ANEXO A - ORGANOGRAMA DA SEF/SC	87
APÊNDICES.....	88
APÊNDICE A – EXTRATOS DE DISPOSIÇÕES NORMATIVAS SOBRE AS NOTAS EXPLICATIVAS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NEASP).....	88
APÊNDICE B – ANÁLISE DAS NOTAS EXPLICATIVAS DO ESTADO DE SC (NEASP/SC).....	99

1 INTRODUÇÃO

A gestão pública deve, por imposição constitucional, prestar contas sobre a utilização dos recursos públicos à sociedade, pois esta última é a principal responsável pelo provimento desses recursos por meio, principalmente, do recolhimento de tributos. Como instrumentos que tornem possível a aproximação entre a situação patrimonial, orçamentária e financeira em que se encontram as entidades do setor público e a população de forma geral, apontam-se as demonstrações contábeis.

Nota-se, assim, a importância da primazia pela transparência e clareza na elaboração desses demonstrativos contábeis, uma vez que, além de respeitar o princípio constitucional da publicidade, possibilita o acesso dos cidadãos às informações relativas à administração pública, que no campo da Contabilidade Pública ocorre sob o enfoque do patrimônio, e sejam, para eles, compreensíveis.

Tratando-se de uma ciência, na contabilidade há também uma gama variada de métodos e procedimentos para execução de uma mesma atividade. No entanto, para que não haja equívocos quanto à sua interpretação, os contabilistas utilizam-se das notas explicativas que devem ser elaboradas para suprir tais necessidades. Nelas estão contidos esclarecimentos sobre procedimentos e critérios de contabilização adotados, além de outras explicações que os contadores julgam relevantes.

Tanto a Lei Federal n.º 4.320/1964, que trata da obrigatoriedade do conjunto de balanços a serem elaborados, quanto a Lei de Responsabilidade Fiscal são basicamente omissas à elaboração de notas explicativas. No entanto, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e o Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) mencionam a elaboração das mesmas. No contexto internacional, as Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (*International Public Accounting Standard – IPSAS*) também orientam sobre a publicação de notas explicativas.

Nesse caso, já existem orientações e exigências sobre a confecção das notas, porém não eram obrigatórias até a data do encerramento e publicação dos dois balanços selecionados. Tendo em vista que o MCASP e as NBCASP só começariam a ter aplicação a partir do ano de 2011. Portanto, a trata-se de uma pesquisa que visa analisar de forma prévia, a partir do levantamento normativo do assunto, sobre os aspectos abordados no Estado quanto

a elaboração de notas explicativas e a sua consonância com as informações técnicas apontadas.

Além de evidenciar a presença, ou não, das notas explicativas nos demonstrativos do Estado de Santa Catarina, no trabalho é realizada uma análise quanto à qualidade das informações apresentadas para esclarecimento de possíveis dúvidas daqueles que as examinarão.

Finalizando o estudo dos demonstrativos e relatórios, percebe-se que a nota explicativa é um mecanismo de gestão bastante eficiente no que se refere à transparência e aos esclarecimentos sobre as peças contábeis elaboradas, uma vez que procura evidenciar pontos inseridos nos demonstrativos que poderiam causar algum conflito de opiniões acerca da maneira como eles foram tratados.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Nota-se, ao longo dos anos e também com a implementação de uma série de normatizações, como a LRF, que a população se encontra cada vez mais consciente do seu poder de fiscalizar a utilização dos recursos por ela disponibilizados. Possibilita-se, dessa forma, uma melhor contemplação das políticas de governo executadas pelos gestores eleitos pelo povo. Em consonância com isto, Lima (2000, p. 16) expressa como finalidade da Contabilidade Aplicada ao Setor Público “oferecer à sociedade, de maneira transparente e acessível, o conhecimento amplo sobre a gestão da coisa pública”.

Neste sentido, a Contabilidade Pública é o instrumento utilizado pelos administradores públicos para efetuar o controle financeiro e patrimonial dos recursos arrecadados durante determinado período. Oferecem, assim, os esclarecimentos de como esses recursos serão, no caso do orçamento, ou foram, no caso das demonstrações financeiras, alocados.

Há inúmeros objetivos que podem ser alcançados com a elaboração de demonstrativos financeiros. Entretanto, no momento em que esses demonstrativos chegam ao usuário final, nem sempre a interpretação por eles está de acordo com a intenção de quem os elabora. Muitas vezes, essas falhas na comunicação ocorrem por falta de conhecimento técnico por parte dos usuários ou por escassas corroborações acerca do que foi retratado nos balanços e afins.

Dando suporte a esses demonstrativos, surgem as notas explicativas que, segundo Hungarato (2004, p. 2), “são informações complementares às demonstrações financeiras,

representando parte integrante das mesmas”. Como forma de colaborar com essa transparência objetivada na publicação dos demonstrativos, as notas explicativas são confeccionadas com a finalidade de detalharem a situação patrimonial, ou seja, explicitar os eventos ocorridos que envolveram determinada conta, saldo ou transação. Também destacam os valores relativos aos resultados do exercício e alertam sobre fatos que podem alterar futuramente tal situação patrimonial.

É importante salientar que as notas explicativas também possuem aplicabilidade dentro do Setor Público de forma geral, porém não estão devidamente organizadas e exigidas nessa esfera até o momento. Assim, faz-se necessário o estudo mais aprofundado sobre a legislação existente e literatura técnica relacionada, a fim de realizar uma reunião do conteúdo e organização do mesmo.

Nesse sentido, a pergunta de pesquisa que o trabalho se propõe a responder é:

Qual o enquadramento prévio que as Notas Explicativas do Estado de Santa Catarina possuem em relação às vigências normativas atuais e futuras sobre o tema?

1.2 OBJETIVOS

Este trabalho apresenta um objetivo geral, cujo alcance é complementado com os objetivos específicos, detalhados a seguir.

1.2.1 Objetivo geral

Este trabalho tem como objetivo geral identificar nas notas explicativas do Estado de Santa Catarina o enquadramento atual às normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

1.2.2 Objetivos específicos

Para o alcance do objetivo geral, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

a) identificar as bases normativas e a literatura técnica específica que regulam as notas explicativas no setor público;

- b) identificar os elementos das notas explicativas constantes nos relatórios contábeis referentes aos anos de 2009 e 2010 do Estado de Santa Catarina;
- c) organizar e classificar as notas explicativas do Estado conforme a natureza das informações evidenciadas; e
- d) identificar aspectos que foram ou não suficientemente abordados nas Notas Explicativas do Estado de Santa Catarina, conforme as normas aplicáveis, atuais e futuras.

1.3 JUSTIFICATIVA

O presente trabalho monográfico justifica-se por sua relevância potencial nos contextos governamental, social e acadêmico. A partir da publicação dos resultados alcançados na pesquisa que permitiu a elaboração da monografia, vários públicos poderão ser beneficiados, direta ou indiretamente.

Dentro do segmento governamental, ao focar-se a nota explicativa como suporte para tomada de decisão, comparação e entendimento acerca dos demonstrativos, aos gestores públicos, o trabalho ofertará uma organização do assunto em torno da legislação e bibliografia existentes sobre nota explicativa aplicada ao setor público e colocará ao alcance deles uma fonte de pesquisa para elaboração de futuros demonstrativos consonante com o que será averiguado. Assegura-se, por meio de medidas como essa, uma melhora significativa entre aquilo que se deseja transmitir à sociedade e aquilo que a mesma assimila.

No âmbito social, nota-se que a contribuição acerca do assunto aos administradores públicos consequentemente afetará população no que diz respeito a mais esclarecimentos sobre o que será publicado nos demonstrativos financeiros. Portanto, uma melhor qualificação do que é publicado nos quadros fará com que até os observadores mais leigos possuam uma melhor visualização do que ocorre com o patrimônio público em um determinado período e sua posição atual. Assim, ao se aprimorar os instrumentos que fortalecem o controle social esclarecido, aproximar-se-á o cidadão cada vez mais da sua função de fiscalizador na sociedade.

Quanto ao meio acadêmico, dar-se-á um acréscimo de conhecimento quanto à normatização aplicável ao setor público na elaboração de Notas Explicativas relativas aos demonstrativos financeiros, pois, de acordo com Klock e Platt Neto (2009, p. 3),

Uma consulta a alguns livros editados no Brasil, sobre Contabilidade Pública revela a escassez de abordagens sobre as notas explicativas aplicadas às entidades públicas estatais, a exemplo de Angélico (1995), Silva (2002), Andrade (2002), Piscitelli et

al (2002), Kohama (2002 e 2003), Cruz et al (2003), Araújo e Arruda (2004), Slomski (2005) e Lima e Castro (2007).

Ao esclarecer assuntos pouco abordados ainda inseridos no cenário acadêmico, torna-se possível a formação de profissionais com conhecimentos diferenciados daqueles já inseridos no mercado de trabalho, o que ajuda assim na propagação das novas informações.

1.4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia deste trabalho é dividida quanto à classificação de pesquisa, coleta e análise dos dados e sua delimitação.

1.4.1 Classificação da pesquisa

Adentrando na tipologia da pesquisa, quanto aos objetivos, ela pode ser classificada como descritiva, explicativa ou exploratória. Segundo Mattar (1999), a pesquisa descritiva é empregada com o propósito de verificar a existência de relação entre variáveis; estimar a proporção de elementos numa população específica que tenham determinadas características ou comportamentos; ou descrever características de grupos.

Dessa maneira, em relação aos objetivos do estudo, esta pesquisa pode ser classificada como de caráter descritivo, pois visa elucidar os conceitos acerca das notas explicativas relativas ao setor público, identificar a normatização pertinente ao assunto e relacionar os relatórios contábeis do ano de 2009 e 2010 do Estado de Santa Catarina aos conceitos preliminares abordados.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa pode ser dividida em qualitativa e quantitativa. O assunto abordado, na sua relação com a questão de pesquisa, é analisado predominantemente na perspectiva da abordagem qualitativa. Segundo Richardson (1999), a principal diferença entre uma abordagem qualitativa e quantitativa reside no fato de na abordagem qualitativa não se empregar um instrumento estatístico como base do processo de análise do problema.

Compreendidos os termos até o momento utilizados, segundo Dencker (2002), qualquer pesquisa requer uma fase preliminar de levantamento e revisão da literatura existente para definição dos marcos teóricos e elaboração conceitual.

Além da pesquisa bibliográfica, neste trabalho foi realizada uma análise documental. Esses dois tipos de pesquisa podem ser confundidos, no entanto, segundo Gil (1999), a principal diferença é a natureza das fontes de pesquisa. Enquanto a primeira utiliza-se da contribuição de vários autores, a segunda baseia-se em materiais que ainda não receberam nenhum tratamento analítico.

1.4.2 Coleta de dados

A fim de contextualizar a pesquisa e conhecer o objeto da mesma, realiza-se a coleta de dados que emerge como fase que tem por objetivo obter informações acerca da realidade (DENCKER, 2002). São diversas as formas de se coletar os dados, como a utilização de documentos, questionários, entrevistas e a própria observação das informações.

O principal meio de coleta de dados utilizados para realização do trabalho foi mediante a utilização de documentos e observação dos dados. Foram coletados documentos relacionados à obra utilizada como exemplo, bem como normatizações do assunto. Os demonstrativos contábeis selecionados para pesquisa observados por meio da publicação digitalizada do conjunto de demonstrações no portal eletrônico da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina.

Havia uma seção específica nos Balanços Consolidados Gerais (BCGs) de 2009 e 2010 que tratavam de notas explicativas. Entretanto, a busca foi realizada em todo o corpo dos relatórios, pois se fosse analisado somente a seção de notas explicativas, boa parte das constatações não teriam sido identificadas. O conteúdo das notas também foi encontrado ao longo dos relatórios, como em notas de rodapé.

Mais uma vez, Gil (1999) afirma que a técnica da observação pode obedecer à seguinte classificação: observação simples, observação participante e observação sistemática. No caso, foi utilizada a observação simples em que o pesquisador permanece alheio à situação que pretende estudar e observa de maneira espontânea os fatos que ocorrem.

1.4.3 Análise dos dados

Para a ampliação de informações a serem explicitadas, devem-se analisar os dados após a sua coleta. Amparado pela preleção de Dencker (2002), o objetivo da análise é reunir informações de forma coerente e organizada com vistas a responder o problema da pesquisa. A interpretação proporciona um sentido mais amplo aos dados coletados e faz a relação entre eles. Assim, a pesquisa preza pela apresentação, formal e oficial, pesquisa bibliográfica e documental, explicita os resultados e as considerações feitas e dá prioridade à fidedignidade na transmissão das análises.

Em razão de a pesquisa se classificar predominantemente como qualitativa, a análise dos dados obtidos se dá pelo método de análise documental, na qual se procura averiguar, por meio dos documentos utilizados na pesquisa, os fatos levantados na revisão bibliográfica.

1.4.4 Passos da pesquisa

A pesquisa iniciou-se com a definição do seu tema e problema. Essa primeira etapa delimita as diretrizes do trabalho e permite que seja apontado tanto o objetivo geral do trabalho quanto os seus objetivos específicos. Cabe também nessa fase apresentar uma justificativa para a elaboração da pesquisa de acordo com as contribuições que ela virá a oferecer.

Por conseguinte, determina-se a metodologia da pesquisa classificando-a e descrevendo como ocorrerá a análise dos dados. São também descritas as etapas em que ela ocorre e a sua delimitação.

Para formar um embasamento para o trabalho, necessita-se de uma revisão teórica do tema escolhido. Para isso, buscou-se na literatura específica e na legislação referente ao assunto abordado as informações relevantes à formação da base.

Adentrando na pesquisa em definitivo, foram selecionados os demonstrativos contábeis do Estado de Santa Catarina, dos anos de 2009 e 2010, publicados pela Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina (SEF/SC). Em seu domínio público, abrange o Balanço Consolidado Geral (BCG) do Estado e os relatórios exigidos na LRF dos dois anos. Realizou-se uma espécie de comparação e avaliação entre o que a teoria exigia ou sugeria e o que está sendo feito pelo Estado.

Por fim, elaborou-se a conclusão comparando os objetivos pré-estabelecidos e os resultados alcançados no trabalho e foram elencadas sugestões para trabalhos futuros. Para encerrar a pesquisa, elaboraram-se sugestões a trabalhos futuros.

1.5 DELIMITAÇÃO E LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Nesta seção apresentam-se a delimitação e as limitações da pesquisa, ou seja, evidencia-se o que se pretende e o que não se pretende realizar, bem como o alcance das conclusões que o trabalho permite alcançar, com seus motivos e justificativas.

De forma a esclarecer a delimitação da proposta deste trabalho, seguem algumas colocações sobre o que não se pretende abordar na pesquisa. Em primeiro lugar, não se pretende verificar quantitativamente o grau de aplicação das notas explicativas nos demonstrativos e relatórios publicados pelo Estado de Santa Catarina nem mesmo orientar de modo formal como as notas explicativas devem ser elaboradas.

As fontes de dados principais da pesquisa foram os demonstrativos contábeis publicados entre os anos de 2009 e 2010 pelo Estado de Santa Catarina. A referida origem de dados visa à obtenção de informações padronizadas e amplamente disponíveis em base contínua. Isto se justifica pela publicidade legal de que tais demonstrativos estão revestidos, embora na prática ainda existam dificuldades para a obtenção de dados no setor público.

Constitui-se de limitação da pesquisa ter-se assumido a veracidade ideológica presumida das informações constantes nos demonstrativos contábeis, pois não há uma checagem dos dados coletados para assegurar que os valores e as classificações foram relatados corretamente, de modo confiável, assim como a verificação em determinados casos dos fatos levantados na normatização existente sobre notas explicativas dependeria de acompanhamento contínuo das rotinas contábeis do Estado de Santa Catarina, e não a simples observação de relatórios.

No presente estudo, existem limitações quanto à coleta de dados no sentido da inexpressiva quantidade de referências bibliográficas a respeito do assunto, pois, em se tratando de Notas Explicativas Aplicadas ao Setor Público, raros são os registros encontrados dos autores na literatura específica.

Quanto à normatização internacional das Normas Internacionais de Auditoria e Asseguração emitidas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC – *International Federation of Accountants*), não há uma tradução oficial do conteúdo, oferecendo assim

margem a diferentes interpretações, principalmente as diferenças de interpretação que ocorrem porque a Contabilidade Governamental internacional já está mais próxima da Contabilidade Privada. Neste contexto, a presente pesquisa utilizou-se da livre interpretação do assunto, nas normas, tratado.

Como em qualquer abordagem qualitativa, a pesquisa pode apresentar resultados diferentes quando realizadas por indivíduos distintos, pois o pesquisador é o responsável pela interpretação da realidade e pelo entendimento do contexto social e econômico, mesmo que todos procurem agir de forma imparcial. Portanto há sempre uma tendência que influenciará no resultado da mesma, conforme seus conhecimentos e valores.

Por fim, não há pretensão de apresentar uma forma definitiva para responder ao problema da pesquisa. Considera-se que os diversos usuários podem identificar outras questões, informações ou critérios que lhes sejam úteis. Neste sentido, a proposta apresenta-se com uma estrutura aberta para mudanças, ampliações e reduções, conforme a evolução dos conhecimentos, interesses e valores dos atores verificados no decorrer do tempo.

1.6 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

O trabalho está organizado em quatro capítulos. O capítulo 1 trata da Introdução da pesquisa. Nele estão contidos desde a delimitação do tema e o problema, definição dos objetivos geral e específicos, justificativas, metodologia utilizada, delimitação e limitações da pesquisa, até a descrição da sua organização.

Seguindo para o segundo capítulo, nomeado de fundamentação teórica, é abordada a forma generalista, o Estado e a Administração Pública. Em seguida, adentra na área de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Aprofundando o assunto utilizado para análise dos dados coletados, expõe-se a definição e a utilidade dos demonstrativos contábeis exigidos pelas legislações existentes e organiza-se o que foi encontrado na legislação afim vigente, em que se trata de notas explicativas. Encerrando o capítulo, definiu-se o controle social e a governança pública.

No terceiro capítulo, houve a análise e interpretação dos dados. De forma introdutória, foi apresentado o Estado de Santa Catarina e a Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina (SEF/SC). Dando continuidade, descreveu-se como ocorreu a obtenção dos relatórios e a coleta de dados. Por fim, organizaram-se os aspectos e elementos exigidos pelas normas atuais e futuras em relação à sua vigência.

No intuito de finalizar a pesquisa, no quarto capítulo são apresentadas as considerações finais: considerações quanto aos objetivos, considerações quanto aos resultados e sugestões para trabalhos futuros.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O presente capítulo apresenta a revisão da literatura utilizada, evidencia as definições de Estado, Finanças Públicas, Serviço Público e Administração Pública, além de caracterizá-la. Por conseguinte, esclarece o objeto e campo de atuação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP). Na sequência, revisam-se os demonstrativos e relatórios contábeis exigidos e aponta-se o que é encontrado na legislação específica sobre notas explicativas aplicadas ao setor público. Encerrando a fundamentação teórica, são elucidados os conceitos de controle social e governança pública.

2.1 ESTADO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Antes de adentrar em definitivo no tema da pesquisa, nesta seção são apresentados os conceitos e Estado e suas funções. Em seguida, são apresentados os principais conceitos e princípios da administração pública, serviços públicos, e, por fim, finanças públicas.

2.1.1 O Estado

O Estado não possui um conceito definitivo e delimitado como outros elementos abordados no trabalho. Ele possui divergência quanto à sua definição, pois a mesma deve basear-se em uma linha de raciocínio. Meirelles (2009, p. 61) conseguiu sintetizar o conceito de Estado sob quatro principais enfoques identificados

(...) do ponto de vista sociológico, é a corporação territorial dotada de um poder de mando originário; sob o aspecto político, é a comunidade de homens, fixada sobre um território, com potestade superior de ação, de mando e coerção; sob o prisma constitucional, é a pessoa jurídica territorial soberana; na conceituação do nosso Código Civil, é pessoa jurídica de Direito Público Interno.

Portanto, ao condensar esses enfoques, o Estado afirma-se como nação politicamente organizada, possui personalidade jurídica própria, pode, assim, atuar tanto no campo do Direito Público e do Direito Privado, é composto basicamente por três elementos: povo, seu componente humano; território, sua base física; e o governo soberano, elemento condutor do Estado.

Suas finalidades primárias eram a garantia de segurança externa, organização da ordem interna e a administração da justiça. No entanto, o conceito de Estado amplia-se com a mudança do panorama econômico e com a crescente conscientização da população. Dessa

forma, suas ações entraram gradativamente no campo da saúde, assistência, educação previdência, ciência e tecnologia, meio ambiente e outros.

Segundo Di Pietro (1996, p. 50), o Estado possui três funções fundamentais, que são a legislação, a jurisdição e a administração, descritas da seguinte forma:

- a) a legislação é ato de produção jurídica primário, pois com fundamentação única e diretamente no poder soberano, onde constitui exercício direto e primário; sob a lei, o Estado regula relações, permanecendo acima e à margem das mesmas;
- b) a jurisdição é a emanação de atos de produção jurídica subsidiários dos atos primários; nela também o órgão estatal permanece acima e à margem das relações a que os próprios atos se referem;
- c) a administração é a emanação de atos de produção jurídica complementares, em aplicação concreta do ato de produção jurídica primário e abstrato contido na lei; nessa função, o órgão estatal atua como parte das relações a que os atos se referem, tal como ocorre nas relações de direito privado. A diferença está em que, quando se trata de Administração Pública, o órgão estatal tem o poder de influir, mediante decisões unilaterais, na esfera de interesses de terceiros, o que não ocorre com o particular. Daí a posição de superioridade da Administração na relação de que é parte.

Para que essas finalidades sejam cumpridas, o Estado, de acordo com Moraes (2006), sinteticamente, divide-se em três funções harmônicas e independentes entre si:

a) Função Legislativa (Poder Legislativo): possui como atribuições típicas a legislação e fiscalização, tendo ambas o mesmo grau de importância. No âmbito Federal, funciona de forma bicameral, por meio do Congresso Nacional que se divide entre o Senado Federal e a Câmara dos Deputados. Diferentemente ocorrem nos estados, municípios e distrito federal, no qual se consagra o unicameralismo.

O Tribunal de Contas é o órgão que auxilia e orienta o Poder Legislativo. No entanto, não está subordinado a ele, dá suporte ao exercício do controle externo e à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos Entes Públicos.

b) Função Executiva (Poder Executivo): constitui-se da prática dos atos de chefia de estado, de governo e de administração. A administração da coisa pública é a sua função típica e, secundariamente, também legisla por meio das Medidas Provisórias e julga contenciosos administrativos. O regime adotado no Brasil é o Presidencialismo, no qual o Presidente da República é, simultaneamente, o Chefe de Estado, pois representa a unidade interna do Estado em suas relações internacionais, e Chefe de Governo, porque, internamente, é o gerente dos negócios tanto políticos quanto administrativos.

c) Função Jurídica (Poder Judiciário): sua função típica é a jurisdicional, cuja finalidade é a aplicação da lei toda vez que houver necessidade devido a um conflito de interesses. O Poder Judiciário, no exercício da Jurisdição, possui garantias para que não sofram pressões pelas outras esferas estatais. A Constituição Federal, em seu art. 92

(BRASIL, 1988), determina os órgãos do Poder Judiciário: O Supremo Tribunal Federal, o Conselho Nacional de Justiça, o Superior Tribunal de Justiça, os Tribunais Regionais Federais e Juízes Federais, os Tribunais e Juízes do Trabalho, os Tribunais e Juízes Eleitorais, os Tribunais e Juízes Militares e os Tribunais e Juízes dos Estados e do Distrito Federal e Territórios.

Cada uma das funções do Estado possui autonomia perante as demais, desde que ajam dentro do espaço que lhes cabe na lei, atuando assim em consonância umas com as outras, a fim de alcançar o objetivo principal do Estado – o bem comum. Para que essas três funções sejam executadas da forma determinada, é necessária uma organização e, nesse caso, há a administração pública.

2.1.2 Administração pública

Como administração, em termos gerais, conceitua-se como a ciência que interpreta os objetivos que se buscam alcançar dentro de uma organização, no intuito de transformá-los em ações. Para tanto, utiliza-se do planejamento, da organização, da direção e do controle. Segundo Stoner (1999, p. 5), “a administração é o processo de planejar, organizar, liderar e controlar os esforços realizados pelos membros da organização e o uso de todos os outros recursos organizacionais para alcançar os objetivos estabelecidos”. Por alusão, conclui-se que a administração pública controla, organiza e planeja os recursos públicos para alcance dos objetivos comuns da sociedade.

De forma simplificada, Meirelles (2009, p. 85) conceitua subjetivamente a Administração Pública como “conjunto de órgãos e serviços do Estado” e, objetivamente, como “a expressão do Estado agindo *in concreto* para satisfação de seus fins de conservação, de bem-estar individual dos cidadãos e de progresso social”. Tendo em vista que, segundo Silva (2008, p. 23), após organizado o Estado, houve a necessidade de se obter meios para manter sua existência e cumprir suas múltiplas atividades, política, administrativa, econômica e financeira. Conclui-se que a administração pública, representa uma ligação entre o Estado e a sociedade.

Quanto à natureza da administração pública, tem-se o encargo da defesa, conservação e do aprimoramento dos bens, serviços e interesses da coletividade. Cabe ao administrador público a sua guarda e o cumprimento fiel do Direito e da Moral administrativa que regem sua

atuação. Em se tratando dos fins da administração pública, há um único objetivo - o bem comum da coletividade administrada.

Meirelles (2009, p. 88) elenca dez princípios básicos da Administração Pública, sendo que os cinco primeiros já estavam explicitados no art. 37 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) e os outros sete foram acrescentados pela Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (BRASIL, 1999). São eles:

- a) Legalidade: o administrador público, no exercício das suas funções, deve obedecer às normas, legislações vigentes e as exigências do bem comum;
- b) Moralidade: é pressuposto de validade para qualquer ato da Administração Pública, pois se presume que ele preze pelo cumprimento das regras da boa administração no exercício de suas competências legais.
- c) Impessoalidade ou finalidade: submete o administrador público à prática exclusiva do ato para o seu fim legal, ou seja, dentro dos parâmetros explicitados pela norma de Direito;
- d) Razoabilidade e proporcionalidade: encontra-se implícito na Constituição, age na proibição de excessos, evitando que a Administração Pública imponha restrições abusivas e desnecessárias;
- e) Publicidade: divulgação dos atos em meios públicos para que possam ser iniciados seus efeitos externos. Justifica-se assim a existência dos Diários Oficiais;
- f) Eficiência: é a exigência que a atividade da administrativa seja aplicada com presteza, perfeição e rendimento funcional. Ultrapassa assim a Legalidade do ato, preocupando-se também se o mesmo foi satisfatório e atendeu de fato às necessidades da comunidade e de seus membros.
- g) Segurança jurídica: pode também ser entendido da boa fé dos administrados ou da proteção da confiança. Está ligado à estabilidade das situações jurídicas, inclusive quando as mesmas apresentam vícios de ilegalidade;
- h) Motivação: é o meio pelo qual o administrador público justifica seus atos administrativos, apontando os fatos que dão margem à elaboração (causa) do ato e os preceitos jurídicos que autorizam sua prática (fundamentos legais);
- i) Ampla defesa e contraditório: a Constituição Federal de 1988 não mais limita o contraditório e ampla defesa aos processos administrativos punitivos em que haja acusados, mas estende as garantias a todos os processos administrativos não punitivos e punitivos, ainda que neles não haja acusação, mas simplesmente litigante; e
- j) Interesse público ou supremacia do interesse público: bastante ligado ao princípio da finalidade e às desigualdades entre a Administração e o administrado (rever) jurídicas de Direito

A administração pública brasileira é dividida em órgãos – entidades estatais, autárquicas, fundacionais, empresariais e paraestatais – que possuem uma organização hierárquica determinada pelo Poder Executivo. Essa segmentação não ocorre nem no Poder Jurídico e nem no Poder Legislativo. Tal organização administrativa ocorre nas três esferas de governo: União, estados, Distrito Federal e municípios.

O Decreto-Lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967, segmenta a administração pública federal em administração direta e indireta (BRASIL, 1967), que são ensinadas pelo Kohama (2006, p. 14) como:

- a) administração direta ou centralizada: diretamente executada pela atividade estatal. São aquelas ligadas ao chefe do Poder Executivo, que na União é o Presidente da

República e os Ministérios, nos Estados-Membros é o Governador e as Secretarias, e para os Municípios é o Prefeito e as Secretarias; e

b) administração indireta ou descentralizada: são as atividades executadas por pessoas jurídicas, com autonomia própria e recursos financiados pelo Estado e outras fontes. Apesar de independentes, devem estar ligada ao órgão de competência congruente. São elas: a autarquia, empresas públicas e sociedade de economia mista.

As atividades paraestatais não pertencem à Administração Pública, apenas trabalham em paralelo a ela. Executam tarefas de interesse do Estado, mas não privativas. Há a possibilidade de ajudas financeiras públicas, desde que prestem contas quanto à utilização dos recursos disponibilizados. Enquadram-se nesse conceito, por exemplo, as organizações não governamentais (ONGs).

2.1.3 Serviço público

A administração pública, como conceituado anteriormente, é a estrutura utilizada pelo Estado para que a ordem seja mantida e satisfeitas às necessidades coletivas da sociedade. A forma de operacionalizar essa estrutura é por meio de suas atividades, que são denominadas de serviços públicos.

Meirelles (2009, p. 332) aponta o serviço público como “todo aquele prestado pela Administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais da coletividade ou simples conveniências do Estado”. Portanto, o serviço público constitui-se então das atividades e bens colocados à disposição dos indivíduos, com vistas à garantia da prosperidade pública – condição ideal de satisfação da coletividade.

Kohama (2006, p. 2) divide os serviços públicos basicamente em duas categorias: o privativo do Estado, com o objetivo de satisfazer as necessidades gerais da coletividade; e os serviços de utilidade pública, que são prestados por delegação e visam a facilitar a existência do indivíduo na sociedade.

Os serviços de execução exclusiva do Estado referem-se às relações diplomáticas, defesa e segurança do território nacional, emissão de moeda, fiscalização das instituições de créditos e seguros, manutenção do serviço postal e Correio Aéreo Nacional, estabelecimento e execução de planos nacionais de saúde e de educação, estabelecimento de planos regionais de desenvolvimento, poder de polícia e segurança pública, garantia da distribuição da justiça e outros que exigem medidas compulsórias dos indivíduos (KOHAMA, 2006). É importante

salientar que essa primeira categoria está bastante ligada ao bem-estar coletivo, impossibilitando, assim, a sua delegação.

Enquanto que os serviços de utilidade pública, atividades que ainda estendidas a toda comunidade e que devem ser recebidas pelo usuário de maneira individual, devem enquadrar-se nas exigências coletivas e ao mesmo tempo garantir a satisfação individual. Mesmo sendo delegados aos prestadores são exercitados sob a condição de que esses mantenham a boa fé e a lealdade para com os administrados. Como se caracterizam como serviços públicos, não podem visar ao lucro como outra atividade empresarial qualquer, apenas devem garantir o equilíbrio econômico-financeiro da organização (KOHAMA, 2006).

Essa delegação pode ocorrer por concessão, que explicada, sucintamente, por Mello (1999, p. 499) é

(...) o instituto através do qual o Estado atribui os exercícios de um serviço público a alguém que aceita prestá-lo em nome próprio, por sua conta e risco, nas condições fixadas e alteradas unilateralmente pelo Poder Público, mas sob garantia contratual de um equilíbrio econômico financeiro, remunerando-se pela própria exploração do serviço, em geral e basicamente mediante tarifas cobradas diretamente dos usuários do serviço. A atribuição de um serviço público a um particular necessita de amparo legal e conformidade com o edital de concorrência – conjunto de requisitos, que inclui desde capacidade técnica até idoneidade financeira para suportar os encargos patrimoniais. A exemplo, tem-se: fornecimento de energia elétrica, exploração de jazidas e fontes minerais e a utilização de terrenos nos cemitérios com túmulos de família.

Há também a possibilidade de se delegar o serviço de utilidade pública mediante a permissão que é referida por Mello (1999, p. 543) como “ato unilateral e precário (...), através do qual o poder público transfere a alguém o desempenho de um serviço de sua alçada, proporcionando (...) a possibilidade de cobrança de tarifas dos usuários”. E a principal diferença da concessão é a não exigência de que o permissionário não possua grandes quantias para exercer a atividade, quer por já possuir a estrutura física necessária, quer pelo investimento necessário ser possivelmente compensável pela rentabilidade da atividade. Como exemplo, são citados: o transporte coletivo e a colocação de banca em vias públicas.

Cabe salientar, no entanto, que em alguns casos, mesmo em se tratando de serviços de competência exclusiva do Estado, não há objeção quanto à sua execução por terceiros. Por exemplo, a educação e a saúde que podem ser executadas também pela iniciativa privada, desde que obedeçam aos padrões determinados pelos órgãos públicos competentes.

2.1.4 Finanças públicas

Com o passar dos anos, o setor público brasileiro evoluiu consideravelmente. As funções executadas pelo governo expandiram-se. No passado, cabia-lhe a prestação de delimitada variedade de serviços essenciais à sociedade, como segurança e justiça.

Nas últimas décadas, essa realidade de apenas prestar-se serviços básicos a sociedade alterou-se. Seguidas mudanças no cenário econômico acrescidas da intervenção governamental, fez com que atribuições citadas anteriormente, fossem substituídas pela eficiência da alocação dos recursos, ajustes na distribuição de renda e manutenção da estabilidade econômica, o que deu uma maior complexidade a esse setor.

Em se tratando de finanças públicas, Silva (2008, p. 24) afirma que as mesmas,

(...) envolvem toda ação do Estado para satisfação das necessidades coletivas e como consequência o estudo da conveniência e oportunidade da adequabilidade e das ações a serem desenvolvidas para o atendimento de tais necessidades.

Para que tais ações ocorram, elas devem ser primeiramente planejadas e ter a sua viabilidade avaliada, para assim serem executadas em consonância com um orçamento previamente elaborado, pois, segundo Deodato (1967, p. 318), “todo orçamento é um estado de previsão”, e legislativamente aprovado.

Musgrave (1976, p. 23) chama de finanças públicas “o complexo de problemas que se concentram em torno do processo de receitas-despesas do governo”, ou seja, uma política econômica sob o enfoque orçamentário. Segundo Giambiagi e Além (2000, p. 10), há três funções básicas nas finanças públicas:

A função alocativa diz respeito ao fornecimento de bens públicos. A função distributiva, por sua vez, está associada na distribuição de renda que permitiam que a distribuição prevalecente seja aquela considerada justa pela sociedade. A função estabilizadora tem como objetivo o uso da política econômica visando a um alto nível de emprego, à estabilidade dos preços e à obtenção de uma taxa apropriada de crescimento econômico.

De forma resumida, a função alocativa pode ser considerada a função clássica da política orçamentária, pois ela visa a satisfazer as necessidades públicas de modo geral. Já a função distributiva está mais associada ao papel democrático do governo, já que busca a igualdade, acordada pela sociedade na distribuição dos recursos. A função estabilizadora possui pouca ligação com as outras duas, pois está mais focada num alto nível de utilização dos recursos e de um valor estável da moeda.

A fim de poder cumprir com as funções anteriormente descritas, o setor público necessita de recursos, ou seja, necessita da receita pública que é exposta como “todo e

qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, quer seja efetivado por meio de numerário ou outros bens representativos de valores” (KOHAMA, 2008, p. 60). A principal fonte receitual é a arrecadação tributária. Os tributos são, segundo o art. 3º da Lei n.º 5.172, 25 de outubro de 1966, “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966). Portanto, a receita tributária é aquela aferida por meio de recolhimento aos cofres públicos realizado pelos contribuintes.

É pressuposto do governo a busca por um sistema tributário “ideal” que inclua os seguintes aspectos, segundo Gimbiagi e Além (2000, p. 17):

- a) o conceito de equidade, ou seja, a idéia de distribuição do ônus tributário deve ser equitativa entre os diversos indivíduos de uma sociedade; b) o conceito da progressividade, isto é, o princípio de que se deve tributar quem tem uma renda mais alta; c) o conceito da neutralidade, pelo qual os impostos devem ser tais que minimizem os possíveis impactos negativos da tributação sobre a eficiência econômica e d) o conceito da simplicidade, segundo o qual o sistema tributário deve ser de fácil compreensão para o contribuinte e de fácil arrecadação para o governo.

Após arrecadados os tributos, ocorre o planejamento de como os mesmos serão devolvidos à sociedade. Esse retorno, que ocorre na forma de bens e serviços, é chamado de gasto público ou despesa pública e é constituído, segundo Kohama (2008, p. 87), por “gastos fixados na lei orçamentária ou em leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos e aos aumentos patrimoniais”.

Os gastos, em sua maioria, são empregados em funções típicas do Estado. E pela linha de Gimbiagi e Além (2000, p. 33), tem-se: saúde, educação, defesa nacional, policiamento, regulação, justiça e assistencialismo. As duas primeiras funções ocorrem em paralelo na iniciativa privada, sempre obedecendo a algumas normas estipuladas pelo setor público, assim como outras que não foram citadas.

O Estado contemporâneo deve estabelecer um equilíbrio geral das suas estruturas institucionais: jurídica, política, moral e religiosa. Junto caminha as finanças públicas, ultrapassando assim a simples finalidade de equilíbrio orçamentário.

2.2 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO (CASP)

Toda organização, seja ela pública ou privada, com fins lucrativos ou não, deve zelar, controlar e registrar o seu patrimônio. Para que se realize esse acompanhamento, necessita-se da ciência contábil como suporte.

A Contabilidade, como ciência, encontra-se no segmento social, pois, segundo Franco (1997, p. 21), estuda os fenômenos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a classificação, a demonstração expositiva, a análise e a interpretação desses fatos, com o fim de oferecer informação e orientação – ambas necessárias à tomada de decisões – sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.

A mesma deve gerar informações úteis e oportunas a qualquer indivíduo que possua interesse sobre a organização. Iudícibus (2000, p. 19) afirma

Fornecer aos usuários, independentemente de sua natureza, um conjunto básico de informações que considerem, igualmente bem, todos os tipos de usuários, ou seja, construir “um arquivo básico de informação contábil que possa ser utilizado, de forma flexível, por vários usuários, cada um com ênfases diferentes neste ou naquele tipo de informação, neste ou naquele princípio de avaliação, porém extraídos todos os informes do arquivo básico ou ‘data base’ estabelecido pela Contabilidade.

A ciência contábil deve, então, ser útil a todos os interessados, dispondo um conjunto de informações pertinentes a sanar dúvidas e possibilitar consultas na matéria que ao usuário couber. Portanto, a mesma deve ser abrangente, mas não muito aprofundada em suas exposições. Adentrado no contexto público, a informação contábil funciona sempre no sentido de transparecer o máximo de informações existentes para a população em geral.

2.2.1 Conceito e objetivo

Como área da contabilidade geral, a CASP possui como principal enfoque gerar informações e registrar todas as atividades que envolvem a utilização do patrimônio público. De acordo com aquilo que o Conselho Federal de Contabilidade conceitua na NBC T 16.1, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.128, de 21 de novembro de 2008 (CFC, 2008, a), a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) é

(...) o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público.

Sabendo que, como qualquer organização privada, os entes públicos necessitam de recursos para sua sobrevivência e, também, para suprir as necessidades da sociedade a fim garantir seu bem estar, a contabilidade governamental, de maneira simplificada, age como um sistema que controla, registra e expõe a forma com que esses proventos são conquistados e como se dá sua distribuição. Oferece assim maior cumprimento da finalidade da administração pública: prover recursos para garantia da satisfação coletiva.

De acordo também com a NBC T 16.1, a CASP tem como objetivo

(...) fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

Sendo dessa maneira, de acordo com o afirmado pelo CFC, é importante salientar o papel da Contabilidade Pública dentro da sociedade, pois cabe a mesma o exercício em busca de um maior esclarecimento aos indivíduos. Kohama (2008) esclarece que a contabilidade pública não pode ser vista apenas como destinada ao registro e à escrituração contábil, mas também à observação da legalidade dos atos da execução orçamentária, por meio do controle e do acompanhamento, que é prévio, concomitante e subsequente. Tem como finalidade levar ao cidadão o controle realizado da coisa pública. Deve ela, além de tornar acessível à situação patrimonial dos entes públicos, elaborar relatórios e demonstrativos compreensíveis de forma geral.

2.2.2 Objetos da CASP

Como já mencionado anteriormente, o objeto principal da atividade da CASP é o Patrimônio Público – conjunto de bens, direitos e obrigações, que sejam avaliáveis em moeda – que compõe a administração pública. A NBC T 16.2, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.129, de 21 de novembro de 2008 (CFC, 2008, b), conceitua o patrimônio público como um

(...) conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

Acerca do conceito, a Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (BRASIL, 2002), Código Civil, classifica os bens públicos quanto à sua destinação:

a) Bens de uso comum do povo (domínio público): são os de uso de todos, quer coletiva ou individualmente. Não são contabilizados como ativo, no entanto

obrigações, como a sua manutenção, constituem-se de passivos. Não são inventariados ou avaliados e não podem ser vendidos. Possuem segmentação interna, em bens naturais que são as marés, baías, enseadas, rios praias e lagos; e em bens artificiais, ou seja, bens que necessitam da intervenção humana e são as praças, avenidas, canais e fontes;

b) Bens de uso especial (patrimônio administrativo): prestam-se à execução de serviços públicos. E, ao contrário dos bens de domínio público, são contabilizados, inventariados e avaliados. São alienáveis somente quando a lei estabelecer. Estão inclusos no patrimônio dos entes governamentais. São os edifícios e terrenos utilizados pelas repartições, bem com o os moveis e materiais destinados ao seu funcionamento; e

c) Bens dominiais (patrimônio disponível): integram o domínio público, porém de maneira diferenciada, pois podem ser usados sob qualquer finalidade e alienados quando a administração julgar conveniente.

Segundo a NBC T 16.10, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.137, de 21 de novembro de 2008 (CFC, 2008j), a avaliação do patrimônio “é a atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos”, e a mensuração expõe-se como “a constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrente da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas”.

Quanto aos direitos, entende-se como o montante a receber, seja pelo fornecimento de algo, pela prestação de serviço das entidades públicas ou também créditos oriundos da inscrição em dívida ativa, tanto tributária quanto de qualquer outra origem. E as obrigações, resumidamente, são os compromissos assumidos pelos entes públicos que serão pagos dentro de um prazo de vencimento estabelecido.

Secundariamente, são objetos da contabilidade governamental: o orçamento público e os atos administrativos. O primeiro, segundo Silva (2001, p. 5), é “compreendido como uma peça de natureza legal que identifica a quantidade e a origem dos recursos financeiros disponíveis em cada exercício financeiro, segundo programas previamente elaborados”, ou seja, é o quadro que autoriza a efetuação dos gastos e estima os ganhos – o planejamento das finanças públicas dentro de um determinado período. O último refere-se apenas aos atos executados dentro da gestão pública, que podem vir a alterar os elementos patrimoniais.

2.2.3 Campo de atuação da CASP

Como o campo de aplicação de uma ciência, é o meio em que se encontram as condições necessárias e uma demanda à sua prática. Na Ciência Contábil, como mencionado anteriormente, o campo de aplicação é a entidade e, por alusão na CASP, são todas as

entidades públicas. Complementando essa afirmação, a NBC T 16.1 (CFC, 2008a) acrescenta também

(...) as entidades que, por acordo, necessitem registrar as operações orçamentárias, bem como todas as entidades que atuem sob a perspectiva do cumprimento de programas, projetos e ações de fins ideais, os serviços sociais, os conselhos profissionais, bem como aquelas sem fins lucrativos sujeitas a julgamento de suas contas pelo controle externo.

No entanto, Kohama (2008, p. 27) ressalta que a contabilidade pública

(...) não deve ser entendida apenas como destinada ao registro e escrituração contábil, mas também à observação da legalidade dos atos da execução orçamentária, através do controle e acompanhamento.

A Contabilidade Pública, obrigatoriamente, envolve todas as entidades que recebam, mantenham em custódia ou movimentem recursos públicos em todos os níveis de Governo – União, estados, Distrito Federal e municípios. Em suma, as pessoas jurídicas de Direito Público, bem como de suas atividades vinculadas, fundações e empresas públicas, que utilizem recursos do Orçamento Público.

A contabilização dos eventos ocorridos na gestão pública deve ocorrer de forma padronizada, ao menos em cada esfera da Administração. Entretanto, com a publicação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – utilizado de forma facultativa a partir de 2010 e de maneira obrigatória, pela União, em 2012, e estados, Distrito Federal e municípios em 2013 – todas as esferas de governo em breve estarão sujeitas ao mesmo padrão de contas. Cada órgão executa a sua contabilidade e prepara seus demonstrativos contábeis de forma independente e, posteriormente, o órgão central de contabilidade consolida as informações produzidas por todos os entes para melhor ser avaliado o papel do Estado.

2.2.4 Diferenças entre a CASP e a Contabilidade Geral

A contabilidade, de maneira geral, é ciência que registra os fatos ocorridos no patrimônio de uma entidade e apura os resultados econômicos e financeiros da mesma. No entanto, há uma grande diversidade entre as entidades, e nem todas obedecem às mesmas regras quanto às suas rotinas e à sua contabilização. Com a administração pública, a situação se repete.

Em uma síntese feita por Platt Neto (2010) estão organizadas as principais características diferenciais.

Aspecto	Contabilidade Privada	Contabilidade Pública
1. Campo de Aplicação	Organizações Privadas	Entidades do Setor Público
	Abrangem sociedades empresariais e entidades sem fins lucrativos.	Abrange os entes públicos, incluindo as entidades das administrações direta e indireta, obrigados a manter contas consolidadas.
2. Regimes Contábeis	Competência	Misto (Orçamentário) e Competência (Patrimonial)
	Conforme os princípios contábeis.	Sob o enfoque orçamentário: caixa para a receita e competência imperfeita para a despesa (conforme o art. 35 da Lei n.º 4.320/1964). Sob o enfoque patrimonial, passará a adotar concomitantemente com regime de competência.
3. Resultados Apurados	Lucro / Prejuízo	Superávit / Déficit
	Representa um resultado econômico, ou seja, a geração ou perda de riqueza, com impacto no Patrimônio Líquido.	Não se visa ao resultado no sentido econômico (lucro), mas sim o bem-estar da população. São vários os tipos de resultados (superávits ou déficits): orçamentário (nominal, primários etc.), financeiro e patrimonial.
4. Prestação de Contas	Proprietários	Cidadãos e seus representantes no Poder Legislativo
	No caso de sociedades por ações, são os acionistas e o Conselho de Administração.	Os Poderes Legislativos, nas diferentes esferas, dispõem de órgãos auxiliares: os tribunais de contas. Os cidadãos têm direito assegurado de conhecer as prestações de contas e outros instrumentos da transparência. Há mais sobre esses temas nos capítulos sobre LRF e controle.
5. Controle Orçamentário	Inexiste ou pode ser flexível	Rígido e definido em Lei
	A maioria das empresas não adota um orçamento completo e o segue. Tal procedimento é mais comum em grandes empresas e em estatais.	Orçamento público é lei e deve ser seguido. Trata-se de um plano de trabalho estratégico e operacional que orienta e limita as ações dos gestores. Muitas vezes é rígido em função da dificuldade (não da impossibilidade) de alterá-lo, mediante nova aprovação legislativa.
6. Controle de Custos	Necessário gerencialmente e para o IR	Obrigatório apenas após a LRF
	A maioria das empresas não adota. Costuma ser aplicado em empresas maiores por necessidade gerencial e para avaliar estoques, para fins do Imposto de Renda (IR).	Apesar de alguns artigos da Lei n.º 4.320/1964 insinuarem a necessidade, apenas a L.C. n.º 101/2000 (LRF) obrigou a adoção de sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Todavia, ainda é pouco aplicado.
7. Classificação da Despesa	Por insumos	Pela natureza, por funções, pela orgânica e por fonte de recursos
	O plano de contas (e a DRE derivada) organiza a despesa conforme os insumos: salários e encargos sociais, impostos, honorários, financeiras etc. Existem ainda classificações específicas para custos gerenciais.	A classificação, conforme a natureza, organiza a despesa conforme as categorias econômicas. A classificação funcional organiza os projetos e as atividades conforme as funções e subfunções de governo. A orgânica, ou institucional, organiza a despesa conforme os poderes, entidades, órgãos e unidades orçamentárias que executam o gasto. Existem ainda outras classificações não definidas legalmente. A partir do MCASP, as Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) podem ser consideradas mais uma classificação, com enfoque patrimonial.

Continua.

Continuação.

Aspecto	Contabilidade Privada	Contabilidade Pública
8. Ajuste Monetário	Obrigatório até 1995	Não obrigatório
	Apesar de a inflação continuar existindo após o Plano Real (1994), um Decreto Presidencial obrigou as empresas a não ajustarem mais seus balanços conforme a inflação. Algumas delas adotam gerencialmente ou colocam a informação em notas explicativas.	Nunca foi obrigatória e nem aplicada de modo sistemático. Por isso carrega distorções expressivas, especialmente em ativos permanentes guardados a longo tempo ou adquiridos em períodos de altas inflacionárias. Pelo lado do passivo, determinados contratos ou títulos de dívida são ajustados monetariamente. Adicionalmente, a inflação é acompanhada por metas macroeconômicas do Governo Federal e do Banco Central.
9. Sistemas Contábeis	Habitualmente apenas um	Passará de quatro sistemas para quatro subsistemas
	Um único plano de contas abrange ativo, passivo e resultado (receitas e despesas). As empresas podem possuir sistemas de contas para controlar custos e orçamento, mas não é habitual.	Sistemas: Orçamentário; Financeiro; Patrimonial; e de Compensação. (Com o PCASP e NBCASP) Subsistemas de Informações do Sistema Contábil: Orçamentário; Patrimonial; de Custos; e de Compensação.
10. Registro de Ativos	Todos são necessariamente evidenciados	Atualmente nenhum dos bens de uso comum do povo é escriturado
	Desde que sejam de propriedade da entidade ou que esta detenha controle sobre os seus benefícios. Há controvérsias sobre o leasing (arrendamento mercantil).	Apesar de serem bens públicos, os rios, mares, estradas, ruas e praças não são escriturados no patrimônio público contábil. A partir das NBCASP, alguns bens de uso comum passarão a ser escriturados.
11. Depreciação	Não obrigatória, mas útil sob os aspectos gerencial e fiscal	Passará a ser obrigatória com as NBCASP. Atualmente é pouco praticada
	Apesar de não ser obrigatória, conforme o Regulamento do Imposto de Renda (RIR), existem bons motivos para a sua prática, tais como benefícios fiscais (IR) e melhor evidenciação do valor patrimonial dos bens.	Apesar de viável a sua realização, em termos contábeis, não costuma ser praticada. São diversos os motivos: não se busca apurar lucro ou prejuízo; não há benefícios fiscais; exige um controle patrimonial considerável, que aumenta a complexidade. Visando melhor evidenciar o valor do patrimônio público, deve seguir a exigência das NBCASP.

Quadro 1: Principais diferenças entre a contabilidade geral e a governamental

Fonte: Adaptado de Platt Neto (2011/2, p. 8 – 10).

Enquanto na administração pública só é executado aquilo que a lei permite, nas organizações regidas sob o regime do Direito Privado há maior discricionariedade quanto à gestão, pois nela pode ser feito tudo que a legislação não proíbe. Sendo assim, o segmento privado possui uma maior liberdade em suas ações.

Entretanto, com a adoção dos Padrões Internacionais de Contabilidade, haverá o estreitamento entre as atividades da contabilidade privada e da CASP. Essa aproximação ocorrerá, principalmente, pelo enfoque da contabilidade governamental estar migrando do orçamento para o patrimônio público.

2.3 RELATÓRIOS E DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS ESTATAIS

Dado o encerramento de cada exercício financeiro, ou determinado período estabelecido em lei, a administração pública tem de prestar contas de suas ações à sociedade e ao Poder Legislativo, por intermédio dos Tribunais de Contas, garantindo dessa forma maior nível de transparência e a exposição clara das políticas públicas. Para tanto, deve embasar a elaboração dos seus demonstrativos nas normatizações e bibliografias relacionadas ao assunto.

2.3.1 Normatização para elaboração dos relatórios e demonstrativos contábeis estatais

Acerca dos relatórios e demonstrativos contábeis do setor público, existe um rol de normatizações, tanto as apreciadas e aprovadas pelo Poder Legislativo quanto às elaboradas e publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Para orientar e ilustrar a prática da legislação vigente, a STN, com auxílio do Grupo Técnico de Padronização dos Procedimentos Contábeis (GTCON), elabora periodicamente manuais.

Adentrando no campo acadêmico, há as publicações bibliográficas sobre a elaboração de relatórios e demonstrativos contábeis que não são consideradas como normas. Entretanto, esse acervo pode auxiliar os contabilistas na compreensão do referido tópico, pois, muitas vezes, ilustram o assunto com quadros modelos e sintetizam o que a norma traz.

A STN, criada pelo Decreto n.º 92.542/1986, a partir da extinção da Secretaria Central de Controle Interno (SECIN), é o órgão central da Administração Financeira Federal e do Sistema de Contabilidade Federal. Subordina-se hierarquicamente ao Ministério da Fazenda e realiza as funções do Conselho de Gestão Fiscal nos termos previstos no artigo 67 da LRF (BRASIL, 2000), conselho esse que visa à

- I - harmonização e coordenação entre os entes da Federação;
- II - disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público, na arrecadação de receitas, no controle do endividamento e na transparência da gestão fiscal;
- III - adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal de que trata esta Lei Complementar, normas e padrões mais simples para os pequenos Municípios, bem como outros necessários ao controle social;
- IV - divulgação de análises, estudos e diagnósticos.

O grupo técnico que oferece suporte à STN, criado pela Portaria STN n.º 582/2010, deve realizar estudos e análises no intuito de corroborar no que é requisitado sobre

consolidação das contas contábeis dos entes públicos, nos três níveis de governo, pelo artigo 51 da LRF.

Respeitando a ordem cronológica e iniciando pela legislação, tem-se a Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964 (BRASIL, 1964), que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, Distrito Federal e dos municípios.

Em 07 de outubro de 1977, em Munique, Alemanha, foi fundada a Federação Internacional dos Contadores (IFAC - *International Federation of Accountants*), no 11º Congresso Mundial de Contadores. Sua sede organizacional encontra-se em Nova Iorque, Estados Unidos. Quanto a sua efetividade dentro dos países, possui, no ano de 2011, 157 organizações que o representam, distribuídas entes 123 países (IFAC, 2011). No Brasil, fazem parte o CFC e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).

Para o desenvolvimento de padrões específicos da CASP, o IFAC criou o Comitê Internacional de Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSASB - *International Public Sector Accounting Standards Board*) que, com o intuito de adaptar os Padrões Internacionais dos Demonstrativos Financeiros (IRFS - *International Financial Reporting Standards*) à CASP, elabora as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*).

Dando continuidade, há a Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000 (BRASIL, 000), chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal, que trouxe uma série de mudanças para a Contabilidade Pública, tanto na elaboração e no planejamento do orçamento, quanto nos limites dos gastos e endividamentos da administração pública. Ela busca assegurar que todos os Poderes dos entes federativos – União, estados, Distrito Federal e municípios – obedecerão aos princípios de equilíbrio das contas públicas, sob pena de sofrerem sanções. Ressalta-se, assim, que o enfoque da LRF é a transparência, pois a mesma procura aproximar o registro dos fatos e atos ocorridos na administração pública dos cidadãos comuns mediante publicações periódicas em meio eletrônico.

Em 2008, foram aprovadas as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, que estão contidas na NBC T 16, elaboradas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Essa autarquia criou um Comitê Gestor de Convergência que pretende harmonizar a contabilidade brasileira com as determinações do Conselho Internacional de Normas Contábeis (IASB - *International Accounting Standards Board*) e com as Normas

Internacionais de Auditoria e Asseguração emitidas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC – *International Federation of Accountants*).

Restringindo-se à Contabilidade Pública, o comitê busca uma convergência e harmonia das normas brasileiras às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*) até 2012. Pretende-se assim reformular a Contabilidade Pública do Brasil ao enfatizar o patrimônio, ação que era atribuída ao orçamento. Sob esse novo enfoque, a Contabilidade Pública irá registrá-los de acordo com os efeitos gerados no ativo, passivo e no patrimônio líquido. Tanto as receitas quanto as despesas serão contabilizadas patrimonialmente sob o regime de competência.

Finalizando as legislações, há a Portaria STN n.º 749, de 15 de dezembro de 2009, que aprova a alteração dos anexos n.º 12 (Balanço Orçamentário), n.º 13 (Balanço Financeiro), n.º 14 (Balanço Patrimonial) e n.º 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), para fins de consolidação. E incluem-se os anexos: n.º 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa); n.º 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido), que será obrigatória apenas para as empresas estatais e entidades que as incorporarem na consolidação; e n.º 20 (Demonstração do Resultado Econômico), de elaboração facultativa pelos entes. São esses todos os anexos da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964.

Por sua vez, no sentido de orientar sobre as normas descritas acima, a STN elaborou o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), que se encontra em sua terceira edição. Na primeira, o MCASP está dividido em dois volumes: Vol. I, Manual da Receita Nacional, e o Vol. II, Manual da Despesa Nacional, ambos aprovados pela Portaria Conjunta STN/SOF, n.º 3, de 14 de outubro de 2008 (STN/SOF, 2008), válidos para o exercício de 2009.

Na segunda edição, o MCASP encontra-se dividido em cinco volumes: Vol. I, aprovado pela Portaria Conjunta STN/SOF n.º 2, de 6 de agosto de 2009 (STN/SOF, 2009), trata dos Procedimentos Contábeis Orçamentários; Vol. II, aprovado pela Portaria STN n.º 467 de 6 de agosto de 2009 (STN, 2009), trata dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais; Vol. III, aprovado pela mesma portaria do volume anterior, trata dos Procedimentos Contábeis Específicos; Vol. IV, aprovado pela Portaria STN n.º 751, de 16 de dezembro de 2009 (STN, 2009), que trata do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP); e Vol. V, aprovado pela mesma portaria anterior, que trata das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público.

Cabe salientar que essa segunda edição, de acordo com a Portaria STN n.º 751/2009, entra em vigor a partir de sua publicação e será exigida de forma obrigatória em 2012 para União, estados e Distrito Federal e 2013 para os municípios. No entanto, já pode ser aplicada de forma gradativa nos entes públicos. Esses cinco volumes, juntos corroboram com o que é exigido pelo art. 51 da LRF – a busca pela padronização contábil para fins de consolidação.

Em sua mais recente edição, a terceira, o MCASP agregou mais três volumes, chegando a um total de oito. A Portaria Conjunta STN/SOF n.º 4, de 30 de novembro de 2010, aprova o Vol. I, relativo aos Procedimentos Contábeis Orçamentários, e o Vol. VIII, que trata do Demonstrativo de Estatística e Finanças Públicas. A Portaria STN n.º 644, de 30 de novembro de 2010, aprova o Vol. II dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais; o Vol. III, dos Procedimentos Contábeis Específicos; o Vol. IV, Plano de Contas Aplicado ao Setor Público; Vol. V, Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público; Vol. VI, Perguntas e Respostas; e Vol. VII, Exercício Prático.

Para orientar os demonstrativos exigidos na LRF, a STN elabora o Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), que se encontra em sua quarta edição. A primeira edição, aprovada pela Portaria STN n.º 577, de 15 de outubro de 2008 (STN, 2008), possuiu efeitos para o exercício de 2009.

A segunda, aprovada pela Portaria STN n.º 462, de 5 de agosto de 2009 (STN, 2009), orientou a elaboração dos demonstrativos do ano de 2010, e a terceira e mais recente, pela Portaria STN n.º 249, de 30 de abril de 2010 (STN, 2010) e com efeitos para o exercício de 2011. O manual está dividido também em três volumes: Vol. I, que trata dos Anexos de Riscos Fiscais e Anexo das Metas Fiscais; Vol. II, que trata do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO); e o Vol. III, que trata do Relatório de Gestão Fiscal.

Quarta versão do MDF, aprovada pela Portaria STN n.º 407, de 20 de junho de 2011, possui efeitos a partir do exercício de 2012. O manual divide-se em quatro partes: Parte I, Anexo de Riscos Fiscais; Parte II, Anexo de Metas Fiscais; Parte III, Relatório Resumido da Execução Orçamentária; e Parte IV, Relatório de Gestão Fiscal.

Cada demonstrativo mencionado pela normatização acima resumida tem como objetivo expor o resultado desses eventos que alteram o patrimônio do ente e são apresentados, geralmente, em quadros, de forma padronizada por normas e legislação específicas.

2.3.2 Apresentação dos demonstrativos e relatórios contábeis

Segmentados em relatórios e quadros específicos, tem-se primeiramente o Balanço Consolidado Geral (BCG), que será elaborado após o encerramento do exercício financeiro e a partir da consolidação das contas das unidades orçamentárias do ente governamental. Por sua vez, os estados, DF e os municípios devem enviar à STN, para atendimento do artigo 51 da LRF, quadros padronizados dos balanços que serão consolidados pela União, por meio do Sistema de Coleta de Dados Contábeis (SISTN).

O Quadro 2 define todos os balanços no BCG e relatórios que deverão estar presentes e a normatização que os exige.

Demonstrativos e Relatórios Contábeis Estatais	Definições	Normatização Relacionada
Balanço Orçamentário	O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas previstas e as despesas fixadas, em confronto com as realizadas. O resultado final do exercício será obtido esclarecendo-se as diferenças para mais ou para menos, ou seja, a soma dos excessos e das influências, que resulta num superávit ou num déficit na execução do exercício. (PISCITELLI, 2006, p. 375)	Exigido pelo Art. 102 da Lei n.º 4.320/1964 e representado no Anexo n.º 12, resumidamente, é um quadro de Contabilidade dividido em duas partes - Receitas e Despesas. Cada uma dessas seções divide-se em três colunas em que, nessa ordem, apresentam-se a Previsão, Execução e as Diferenças entre ambas. Ao findar-se o demonstrativo, é apurado no lado das receitas – lado esquerdo – o déficit e do lado contrário, nas despesas, o superávit.
Balanço Financeiro	Demonstrará as receitas e despesas orçamentárias, bem como os pagamentos e recebimentos de natureza extra-orçamentária, conjugadas como os saldos, em espécie, provenientes do exercício anterior e aos que se transferem para o exercício seguinte. (SILVA, 2008, p. 351)	Exigido pelo Art. 103 da Lei n.º 4.320/1964 e demonstrado no Anexo n.º 13 da lei, é, também, representado por um quadro dividido em duas seções: Receitas e Despesas. No entanto, agora, são registradas as entradas e saídas efetivas de numerário, desconsiderando-se se é de origem orçamentária ou não. E, por fim, apresentará Superávit, quando as entradas sobressaírem às saídas, e déficit em situação contrária.
Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP)	Kohama (2006, p. 24) afirma que a DVP evidencia as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indica o resultado patrimonial do exercício.	Exigida pelo Art. 104 da Lei n.º 4.320/1964, padronizada no Anexo n.º 15, expõe as variações patrimoniais que se dividem em variações ativas e passivas, em que ambas apresentam-se demonstradas em resultantes da execução orçamentária e independentes da execução orçamentária. Sendo que as primeiras caracterizam fatos modificativos que aumentam o ativo como os que reduzem o passivo. Já a segunda, é exatamente ao contrário – registra as quedas no ativo e os acréscimos no passivo.

Continua.

Continuação.

Demonstrativos e Relatórios Contábeis Estatais	Definições	Normatização Relacionada
Balanço Patrimonial	Piscitelli (2006, p. 379) define o Balanço Patrimonial como um quadro novamente dividido entre Ativo – parte positiva, bens e direitos – e Passivo, que são os compromissos assumidos com terceiros. E, para equilibrá-lo, é estabelecido o Saldo Patrimonial.	Art. 105 da Lei nº. 4.320/1964 e demonstrado no Anexo nº. 14, no Balanço Patrimonial Tanto passivo quanto ativo, dividem-se em: financeiro, valores realizáveis ou exigíveis a curto prazo, presentes em contas em aberto no Sistema Financeiro; permanente, compreende os bens, direitos e obrigações, que necessitam de autorização legislativa para sua movimentação; e compensado, refere-se aos bens, direitos e obrigações que possam vir a afetar o patrimônio. Apesar de outros demonstrativos exigidos por essa lei serem intitulados de balanço, apenas o Balanço Patrimonial é o único balanço de fato, pois é o que está exclusivamente apresentado de forma estática.
Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC)	A DFC apresenta a movimentação financeira histórica da entidade pública, programa, projeto, fundo ou outra unidade de acumulação relevante, permitindo aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade da entidade de manter o regular financiamento dos serviços públicos sob sua responsabilidade, bem como outros cenários de solvência, liquidez e graus de probabilidade da permanência de itens que representam entradas e saídas de caixa. (NBC T 16.6)	Incluída aos anexos da Lei nº. 4.320/1964, pela Portaria STN nº. 749/2009. Consta como anexo nº. 18. Pode ser elaborada tanto pelo método direto quanto pelo método indireto e deve ser segregada em três grandes grupos: fluxo de caixa das operações, fluxo de caixa dos investimentos e fluxo de caixa dos financiamentos. (NBC T 16.6)
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)	A DMPL é o demonstrativo que expõe as alterações ocorridas no decorrer do exercício financeiro e ao final do período reflete o aumento ou a diminuição da riqueza. (MCASP, 2009, p. 53)	Incluída aos anexos da Lei nº. 4.320/1964, pela Portaria STN nº. 749/2009. Consta como anexo nº. 20. Sua elaboração é obrigatória apenas às empresas estatais e às entidades que as incorporem no momento da consolidação. A DMPL tem como objetivo demonstrar: a) o déficit ou superávit patrimonial do período; b) cada mutação no patrimônio líquido reconhecida diretamente no mesmo; c) o efeito decorrente da mudança nos critérios contábeis e os efeitos decorrentes da retificação de erros cometidos em exercícios anteriores; e d) as contribuições dos proprietários e distribuições recebidas por eles como proprietários;
Demonstração do Resultado Econômico (DRE)	A DRE evidencia o resultado econômico, em cada nível de prestação de serviços, fornecimento de bens ou produtos pela entidade pública, obtido do confronto entre a receita econômica e os itens de custos e despesas dos serviços, dos bens ou dos produtos oriundos dos sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial em cada período. (NBC T 16.6)	Incluída aos anexos da Lei nº. 4.320/1964, pela Portaria STN nº. 749/2009. Consta como anexo nº. 20. Sua elaboração é facultativa aos entes públicos. Deve ser elaborada de acordo com a interligação sistêmica com o Plano Plurianual, basicamente composto: pela receita econômica dos serviços prestados e bens fornecidos, custos e despesas identificados com a execução das ações públicas e, por fim, o resultado econômico apurado. (NBC T 16.6)

Quadro 2: Síntese dos balanços contidos no BCG

Fonte: elaborado pelo autor, a partir das obras citadas.

O Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), exposto no artigo 52 da Lei Complementar n.º 101/2000, deve ser publicado até 30 dias após o encerramento de cada

bimestre. Abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público e deve conter os demonstrativos contidos no Quadro 2.

Demonstrativos e Relatórios Contábeis Estatais	Definições	Normatização Relacionada
Balanço Orçamentário	Possui basicamente a mesma estrutura do Anexo n.º 12 da Lei n.º 4.320/1964, no entanto, apresentadas de forma mais detalhada tanto as despesas quanto as receitas (MDF, 2009, p. 8).	Exigido também pela L.C. n.º 101/2000 (LRF). Serão apresentados de maneira mais detalhada as receitas e despesas (art. 52, inciso I, alíneas "a" e "b").
Demonstrativo da Despesa por Função/Subfunção	Este demonstrativo deverá conter cada função detalhada por subfunções, cuja combinação pode ser típica, que representa subfunções diretamente ligadas à função, e atípicas, quando a subfunção de uma determinada função é utilizada por outra, em que se entende a função como "maior nível de agregação das ações da administração pública nas diversas áreas de despesa que competem ao setor público", e a subfunção como "uma partição da função, visando a agregar determinado subconjunto de despesa do setor público. (MDF, 2009, p. 29)	Exigido pela LRF. (art. 52, inciso II, alínea "c")
Demonstrativo da Receita Corrente Líquida	Este demonstrativo apresenta a apuração da Receita Corrente Líquida (RCL) no mês em referência, sua evolução nos últimos doze meses e a previsão de seu desempenho no exercício. (MDF, 2009, p. 36) A RCL é, segundo a LRF, o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, agropecuárias, industriais, de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes do ente da Federação, deduzidos alguns itens exaustivamente explicitados pela própria LRF, não cabendo interpretações que extrapolem os dispositivos legais. (art. 2º, IV e §§1º, 2º e 3º) A RCL serve de parâmetro para o acompanhamento de alguns limites legais estabelecidos.	Exigido pela LRF. (art. 53, inciso I)
Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social – União	Esse demonstrativo tem a finalidade de assegurar a transparência das receitas e despesas previdenciárias do RGPS, controlado e administrado pela União, por meio da Receita Federal do Brasil, quanto às receitas, e do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, quanto às despesas, não sendo aplicável, portanto, aos Estados, Distrito Federal e Municípios. (MDF, 2009, p. 47)	Exigido pela LRF. (art. 53, inciso II)
Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores	Este demonstrativo tem a finalidade de assegurar a transparência das receitas e despesas previdenciárias do RPPS que o ente da Federação mantiver ou vier a instituir. (MDF, 2009, p. 56)	Exigido pela LRF. (art. 53, inciso II)
Demonstrativo do Resultado Nominal	Este demonstrativo tem a finalidade de apurar o Resultado Nominal que dá suporte no acompanhamento da evolução da Dívida Fiscal Líquida. (MDF, 2009, p. 71)	Exigido pela LRF. (art. 53, inciso III)
Demonstrativo do Resultado Primário	Este demonstrativo apresenta o resultado primário que representa a diferença entre as receitas e as despesas primárias. Sua apuração fornece uma melhor avaliação do impacto da política fiscal em execução pelo ente da Federação. Podem resultar em superávits primários, que são direcionados para o pagamento de serviços da dívida, contribuem para a redução do estoque total da dívida líquida ou déficits primários, indicam a parcela do aumento da dívida resultante do financiamento de gastos não-financeiros que ultrapassam as receitas não-financeiras. (MDF, 2009, p. 79)	Exigido pela LRF. (art. 53, inciso III)

Continua.

Continuação.

Demonstrativos e Relatórios Contábeis Estatais	Definições	Normatização Relacionada
Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão	Este demonstrativo "possibilita o acompanhamento efetivo dos Restos a Pagar, por meio da demonstração dos valores inscritos, pagos e a pagar. (MDF, 2009, p. 97)	Será apresentado bimestralmente. Exigido pela LRF. (art. 53, inciso V)
Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE	Este demonstrativo apresenta os recursos públicos destinados à educação, provenientes da receita resultante de impostos e das receitas vinculadas ao ensino, as despesas com a MDE por vinculação de receita, os acréscimos ou decréscimos nas transferências do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB, o cumprimento dos limites constitucionais e outras informações para controle financeiro. (MDF, 2009, p. 106)	Exigido pela LRF. (art. 52). Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB). Lei nº. 9.394/96. (art. 72).
Demonstrativo das Receitas com Operações de Crédito e Despesa de Capital	Este demonstrativo “apresenta as receitas de operações de crédito comparadas com as despesas de capital líquidas, com a finalidade de demonstrar o cumprimento da Regra de Ouro, ou seja, a vedação constitucional da realização de receitas das operações de crédito excedentes ao montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta. (MDF, 2009, p. 191)	Deverá ser publicado no último bimestre de cada exercício apenas. Exigido pela LRF. (art. 53, § 1º, inciso I)
Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Geral de Previdência Social – União	Esse demonstrativo apresenta a projeção atuarial do Regime Geral de Previdência Social – RGPS, controlado e administrado pela União, por meio do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, não sendo aplicável, portanto, aos Estados ou Municípios. A avaliação atuarial deverá ser realizada a cada exercício financeiro. (MDF, 2009, p. 196)	Deverá ser publicado 30 dias após o fim do último bimestre de cada exercício apenas. Exigido pela LRF. (art. 53, § 1º, inciso II)
Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência dos Servidores	“Esse demonstrativo apresenta a projeção atuarial do Regime Próprio de Previdência dos Servidores – RPPS. (MDF, 2009, p. 199)	Deverá ser publicado 30 dias após o fim do último bimestre de cada exercício apenas. Exigido pela LRF. (art. 53, § 1º, inciso II)
Demonstrativo da Receita da Alienação de Ativos e Aplicação de Recursos	Este demonstrativo “apresenta a receita proveniente da alienação de ativos e a correspondente aplicação dos recursos auferidos. (MDF, 2009, p. 202)	Deverá ser publicado 30 dias após o fim do último bimestre de cada exercício apenas. Exigido pela LRF. (art. 53, § 1º, inciso III)
Demonstrativo da Despesa com Saúde – União	Este demonstrativo “apresenta as despesas com ações e serviços públicos de saúde, detalhadas por grupo de natureza da despesa, as despesas próprias com saúde e as despesas por subfunção, bem como a variação nominal do PIB, com a finalidade de demonstrar o cumprimento da aplicação dos recursos mínimos nas ações e serviços públicos de saúde de acesso universal (MDF, 2009, p. 207)	Exigido pela LRF. (art. 52)
Demonstrativo da Receita de Impostos Líquida e das Despesas Próprias com Ações e Serviços Públicos de Saúde - Estados, Distrito Federal e Municípios	Este demonstrativo “apresenta a receita de impostos líquida e as transferências constitucionais e legais; as despesas com saúde por grupo de natureza da despesa e por subfunção; as transferências de recursos do Sistema Único de Saúde (SUS), provenientes de outros entes federados, e a participação das despesas com saúde na receita de impostos líquida e transferências constitucionais e legais, com a finalidade de demonstrar o cumprimento da aplicação dos recursos mínimos, nas ações e serviços públicos de saúde de acesso universal. (MDF, 2009, p. 216)	Deverá ser publicado 30 dias após o fim do terceiro e do sexto bimestres do exercício. Exigido pela LRF. (art. 52)

Continua.

Continuação.

Demonstrativos e Relatórios Contábeis Estatais	Definições	Normatização Relacionada
Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas (PPP)	Este demonstrativo é apresentado para fins de transparências das PPPs. (MDF, 2009, p. 235)	Exigido pela LRF. (art. 52)
Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária:	Este demonstrativo visa evidenciar de forma simplificada, e em um único demonstrativo, as execuções orçamentárias e de restos a pagar, a apuração dos limites mínimos constitucionalmente estabelecidos de aplicação em saúde e educação, a apuração do limite máximo constitucionalmente permitido para contratação de operações de crédito, as projeções atuariais dos Regimes de Previdência bem como suas receitas e despesas, o valor da Receita Corrente Líquida, o cumprimento das metas de resultado nominal e primário estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais da LDO e a aplicação da receita de capital derivada da alienação de ativos. (MDF, Vol. II, 2009, p. 240)	Exigido pela LRF. (arts. 48 e 52)

Quadro 3: Síntese dos demonstrativos e relatórios contidos no RREO

Fonte: elaborado pelo autor, a partir das obras citadas.

O Relatório de Gestão Fiscal (RGF_ exigido pelo artigo 54 da Lei Complementar n.º 101/2000) deverá ser publicado até 30 dias após o encerramento de cada quadrimestre. Abrangerá todos os Poderes e deverá conter os demonstrativos definidos e apontados na normatização existente expostos no Quadro 3.

Demonstrativos e Relatórios Contábeis Estatais	Definições	Normatização Relacionada
Demonstrativo da Despesa com Pessoal	Este demonstrativo visa à transparência da despesa com pessoal de cada um dos Poderes e órgãos com autonomia administrativo-orçamentário-financeira conferida na forma da Constituição, notadamente quanto à adequação aos limites de que trata a Lei de Responsabilidade Fiscal. (MDF, Vol. III, p. 9)	Exigido pela LRF. (art. 55, inciso I, alínea "a")
Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida (DCL)	Este demonstrativo visa assegurar a transparência das obrigações contraídas pelos entes da Federação e verificar os limites de endividamento de que trata a legislação e outras informações relevantes. (MDF, Vol. III, p. 37)	Estará contido apenas o RGF do Poder Executivo. Exigido pela LRF. (art. 55, inciso I, alínea "b")
Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores	Este demonstrativo visa a assegurar a transparência das garantias oferecidas a terceiros por ente da Federação e verificar os limites de que trata a LRF, bem como das contragarantias vinculadas, decorrentes das operações de crédito internas e externas. (MDF, Vol. III, p. 56)	Estará contido apenas o RGF do Poder Executivo. Exigido pela LRF. (art. 55, inciso I, alínea "c")
Demonstrativo das Operações de Crédito	Este demonstrativo abrange as operações de crédito internas e externas, inclusive por antecipação da receita, de cada ente da respectiva esfera de governo. (MDF, Vol. III, p. 63)	Estará contido apenas o RGF do Poder Executivo. Exigido pela LRF. (art. 55, inciso I, alínea "d")
Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa	Este demonstrativo visa a dar transparência ao montante disponível para fins da inscrição em Restos a Pagar de despesas não liquidadas, cujo limite, no último ano de mandato da gestão administrativo-financeira, é a disponibilidade de caixa líquida por vinculação de recursos. Para tanto, apresenta o cálculo da Disponibilidade de Caixa do ponto de vista estritamente fiscal, demonstrando se o ente possui liquidez para arcar com seus compromissos financeiros. (MDF, Vol. III, p. 80)	Será apresentado até 30 após o final do último quadrimestralmente do exercício apenas. Exigido pela LRF. (art. 55, inciso II, alínea "a")

Continua.

Continuação.

Demonstrativos e Relatórios Contábeis Estatais	Definições	Normatização Relacionada
Demonstrativo dos Restos a Pagar	Este demonstrativo visa a dar transparência ao equilíbrio entre a contração de obrigações de despesa e a disponibilidade de caixa. (MDF, Vol. III, p. 88)	Será apresentado até 30 após o final do último quadrimestralmente do exercício apenas. Exigido pela LRF. (art. 55, inciso II, alínea "b")
Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	Este demonstrativo visa a facilitar o acompanhamento e a verificação das informações de todos os demonstrativos. (MDF, Vol. III, p. 98)	Estará contido apenas o RGF do Poder Executivo. Exigido pela LRF. (art. 54)

Quadro 4: Síntese dos demonstrativos contidos no RGF

Fonte: elaborado pelo autor, a partir das obras citadas.

2.4 NOTAS EXPLICATIVAS NA CONTABILIDADE PÚBLICA

Ao efetuar-se uma revisão na literatura acerca de contabilidade governamental, poucas referências foram encontradas de forma explícita e organizada sobre notas explicativas. Entretanto, ao examinar a legislação específica, identificou-se uma lista de orientações sobre a adoção de notas explicativas.

O resumo do levantamento realizado está contido no **Apêndice A** e seguindo uma ordem cronológica para revisão no contexto nacional, inicia-se pela Lei n.º 4.320/1964 e segue para a Lei Complementar n.º 101/2000. A próxima etapa deu-se com a revisão das NBCASP aprovadas no ano de 2008 e, por último, analisaram-se os manuais elaborados pela STN em conjunto com a SOF. Já no âmbito internacional, foram revisadas *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS)

Na Lei n.º 4.320/1964, nada foi mencionado sobre notas explicativas aplicadas ao setor público. Por sua vez, na Lei Complementar n.º 101/2000, item “1” do Apêndice A, faz-se menção a respeito dos balanços trimestrais publicados pelo Banco Central (BACEN). As empresas controladas que firmarem contratos de gestão têm o dever de incluir informações sobre transações ocorridas com o ente controlador em seus balanços trimestrais sob forma de nota explicativa.

Sobre a elaboração das notas explicativas, as NBCASP, contidas no item “2” do Apêndice A, salientam primeiramente um acompanhamento entre o que foi planejado e o realizado e as diferenças encontradas. Elas também apontam a descrição de eventuais ajustes de exercícios anteriores que alterem o patrimônio líquido, a menção de utilização de outras normas não aplicadas ao setor público, a divulgação dos métodos de depreciação, amortização

e exaustão utilizados nos demonstrativos e, por fim, o critério utilizado para mensuração de ativos em situações específicas. As normas também descrevem como e quando elaborar as notas explicativas de forma geral.

No MCASP, resumido no item “3” do Apêndice A, na primeira edição, orienta-se a elaboração de notas explicativas para os municípios em relação ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM), o critério escolhido para mensuração do valor recuperável inscritos em dívida ativa e o critério selecionado de depreciação. Em sua segunda edição, o MCASP aponta como necessárias notas explicativas para situações em que não podem ser realizadas estimativas para a mensuração e detalhadamente por demonstrativo contábil exigido.

Por fim, o Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), no item “4” do Apêndice A, aponta como necessária a confecção de notas explicativas para esclarecimento de alguns pontos do Balanço Orçamentário do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e a apuração dos Restos a Pagar contida nos relatórios do Relatório de Gestão Fiscal (RGF).

Ao revisar o teor das IPSAS, há, no item “5” Apêndice A, as orientações encontradas para a elaboração das notas explicativas junto aos demonstrativos contábeis. A normatização internacional, basicamente, exige que as notas expressem a metodologia utilizada na confecção dos demonstrativos, descrevam alguns valores que estão nos Balanço Consolidado Geral (BCG) e integre-os.

Cabe salientar que nem todas as normas relacionadas acima estão mencionadas no quadro auxiliar porque as mesmas não apresentavam nenhuma orientação sobre a elaboração de notas explicativas.

2.5 CONTROLE SOCIAL E GOVERNANÇA PÚBLICA

O Estado, de forma generalista, é a estrutura básica na qual se insere uma sociedade e, para que o mesmo funcione de forma organizada e eficiente, necessita de uma gestão formalizada dos recursos recolhidos junto ao seu povo. A administração pública, por sua vez, além de usufruir dos recursos arrecadados dentro dos limites impostos, deve prestar contas de como se deu esse procedimento e quais foram os resultados gerados.

Essa prestação de contas deve ser apresentada, para fins de fiscalização contábil, financeira e orçamentária, às entidades determinadas no artigo 70 da Constituição Federal de 1988 “(...) Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder” (BRASIL, 1988). A Carta Magna, no entanto, não menciona de forma

explícita a obrigatoriedade da prestação de contas à sociedade para efetuação de um controle social. Apenas afirma em seu artigo 74, § 1º que “Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União” (BRASIL, 1988). Coube então a outras normatizações e bibliografias específicas dispor sobre o assunto.

2.5.1 Controle social

A sociedade está se tornando cada vez mais crítica à gestão da coisa pública, seja por bons exemplos oriundos do setor privado, seja pelos noticiários encontrados na mídia. A crescente melhoria no acesso à informação, principalmente em virtude da globalização e de avanços tecnológicos, acarretou na focalização de um modelo gerencial centrado na maior eficiência, eficácia e economicidade pertinente, pois a administração pública deve sempre buscar pelo melhor resultado possível em suas ações. (SLOMSKI, 2003, p. 367).

A preocupação com os resultados obtidos na administração pública deve ser enfatizada, porque nela, de acordo com Slomski (2003, p.367) “deve estar presente a filosofia da accountability (dever de prestar contas), pois, quando a sociedade elege seus representantes, espera que os mesmos ajam em seu nome, de forma correta, e que prestem contas de seus atos”.

Os serviços públicos voltados para a satisfação da sociedade devem ser acessíveis e demonstrados de forma transparente à sociedade. Diversos estados, assim como Santa Catarina, prestam contas das ações executadas durante o exercício por meio dos seus sítios eletrônicos. Por exemplo, o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC) possui o Portal do Cidadão, presente em seu domínio eletrônico, que fornece (TCE/SC, 2011)

amplo e completo acesso a informações sobre receitas, despesas, dívidas públicas, servidores, licitações e contratos, cumprimento dos limites constitucionais e da LRF, além da transcrição do Parecer Prévio emitido pelo Tribunal de Contas sobre as contas dos Municípios catarinenses

Dessa forma, o estado fomenta a fiscalização por parte dos cidadãos catarinenses acerca do que já foi executado e o que se pretende realizar com as verbas públicas, além de possibilitar o acompanhamento e a avaliação dos gestores.

Em 2001, com a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar n.º 101/2000, pressupõe-se uma gestão fiscal responsável. A Seção I do Capítulo IX da LRF elucida os instrumentos de transparência da gestão fiscal e a disponibilidade das contas para apreciação por parte da sociedade.

Os indivíduos, no exercício pleno de sua cidadania, devem praticar o controle sobre as ações públicas, ou seja, executar o controle social. O controle por parte dos cidadãos “é entendido pela participação ativa da sociedade tentando viabilizar a transparência administrativa e, conseqüentemente, a democracia” (CALOS, 2008, p. 16).

No entanto, a transparência transcende o ato de publicação em meio eletrônico dos demonstrativos e relatórios contábeis estatais. Segundo Gomes Filho (2005), a transparência “define um valor, uma qualidade daquilo que se deixa atravessar pela luz” e, para o autor transparente, “significa translúcido aquilo que se deixa iluminar e que, portanto, se deixa perceber”. Seguindo essas duas conceituações, não basta apenas a publicação; devem os gestores certificarem-se de que a sociedade conseguirá acompanhar o que está ocorrendo com os recursos públicos.

De acordo com Fortes (1997, p.4), a informação “indevida e mal organizada resulta em baixo potencial informativo, em desinformação, impede a real manifestação autônômica dos indivíduos e da coletividade”. Surge assim a função dos contabilistas de poderem auxiliar no desenvolvimento do controle social, produzindo demonstrativos claros e acessíveis.

Por fim, a partir de dados e informações oportunas e adequadas às necessidades da sociedade, os cidadãos possuem o aporte necessário para corroborar com a preservação da transparência nas contas públicas, evitando assim a culminação da corrupção e dos desvios do patrimônio público.

2.5.2 Governança pública

A preocupação crescente com a melhoria na administração pública é um fator importante a ser considerado pelos gestores públicos, não sendo isso prerrogativa apenas do setor privado por seus objetivos de lucros. Cabe então um constante estudo sobre o assunto, a fim da otimização da gestão governamental.

No presente contexto temático, Löffler apud Kissler e Heidemann (2006) propõem entender-se governança como

uma nova geração de reformas administrativas e de Estado, que têm como objeto a ação conjunta, levada a efeito de forma eficaz, transparente e compartilhada pelo Estado, pelas empresas e pela sociedade civil, visando a uma solução inovadora dos problemas sociais e criando possibilidades e chances de um desenvolvimento futuro sustentável para todos os participantes.

Portanto, a governança pública associa-se a uma evolução na gestão pública. Busca-se, por meio dela, aproximar a população de seu papel na sociedade, executar a administração pública de forma eficiente e não apenas eficaz, entre outros aspectos relevantes.

A “Boa Governança” nada mais é que as práticas “envolvidas na melhora da eficiência administrativa, da accountability democrática, e de combate à corrupção como exemplos de elementos essenciais de um framework, no qual economias conseguem prosperar” (SECCHI, 2009, p. 358).

O termo accountability, de origem inglesa, não possui tradução literal no português. No entanto, pode ser entendido, segundo Carlos (2008, p. 14), como o “procedimento do administrador público em veicular informação de sua gestão para a coletividade, bem como no sentido de prestação de contas acerca do erário”. Trazendo à tona, uma função primordial da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, a transparência.

O Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa, revisado por Slomski (2005), publicado pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), apresenta alguns princípios básicos: transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade corporativa, sendo todos também aplicáveis às entidades públicas governamentais.

Corroborando com esses princípios, a LRF tem como pilares básicos a transparência, o planejamento, controle e a responsabilização. Portanto, a referida legislação busca promover o atendimento do que o IBCG propõe como melhores práticas de governança.

3 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Este capítulo apresenta os resultados da pesquisa, iniciando-se com uma breve apresentação do Estado de Santa Catarina e da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina. Em seguida, são apresentadas as formas de obtenção, coleta e ajustes dos dados necessários para a pesquisa. Por fim, são apresentados os resultados da análise dos dados, abrangendo a composição das notas explicativas do estado, constantes nos relatórios contábeis referentes aos anos de 2009 e 2010, acompanhadas de análises e considerações.

3.1 APRESENTAÇÃO DO ESTADO DE SANTA CATARINA E DA SEF/SC

Nesta seção serão apresentados, de maneira resumida, os principais dados sobre história, geografia básica, demografia, desenvolvimento humano, economia e formato de gestão catarinense, além de uma breve apresentação da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina.

3.1.1 O Estado de Santa Catarina

Iniciando com uma síntese do histórico apresentado no sítio eletrônico de Santa Catarina, são apresentados os principais fatos que marcaram a história do Estado e resultaram na sua formação atual.

Quanto à denominação do Estado de Santa Catarina, há divergência entre autores. Alguns acreditam que o nome possui origem em uma homenagem à esposa de Sebastião Caboto – expedicionário italiano, a serviço da Espanha – que se chamava Catarina Medrano. Outros autores afirmam que se trata de uma homenagem à Santa Catarina de Alexandria (GOVERNO DE SANTA CATARINA, 2011).

Acerca do início do povoamento catarinense, Piazza e Hübener (2003, p. 24) relatam que “está intimamente ligado, nos seus primórdios, aos interesses de navegações portuguesas e espanholas que tiveram o nosso litoral como ponto de apoio para atingirem principalmente a região do Rio da Prata”. Portanto, a ocupação do Estado se deu basicamente por parte dos desertores e sobreviventes de naufrágios dessas expedições.

Os bandeirantes paulistas expandiram suas áreas de influência no Brasil, durante o período de domínio espanhol, para captura de índios, tendo assim as primeiras fundações

vicentistas no Estado. Esse processo deu início ao povoamento do litoral catarinense, com a fundação, primeiramente, de São Francisco do Sul, seguida por Desterro (atual capital catarinense, Florianópolis) e Laguna (LUZ, 2000, p. 32). Nota-se um primeiro interesse no litoral, principalmente por se encontrar em uma zona estratégica das navegações.

Após esse primeiro momento de ocupação litorânea, o povoamento do interior, segundo Piazza e Hübener (2003, p. 54), teve início com o comércio pecuarista do Rio Grande do Sul para as regiões mineradoras de São Paulo e Rio de Janeiro, assim foi aberto “o caminho do sul”. Lages foi fundada, e seu surgimento relacionou-se “não só com a proteção dos habitantes da região, mas com o desenvolvimento da agricultura e das fazendas de gado e também como elemento estratégico contra a investida dos espanhóis” (PIAZZA; HÜBENER, 2003, p. 59), sua ligação ficou por conta da Serra do Rio do Rastro. Santa Catarina começa a estabelecer-se no cenário nacional, pois se tornou ponto de ligação com o Rio Grande do Sul e fornecedor para os grandes centros do País.

Passados os conflitos territoriais entre Portugal e Espanha, outros povos europeus migraram para Santa Catarina com o objetivo de colonizar a região. Os alemães chegaram a Santa Catarina, ocuparam os vales e planaltos e foram responsáveis pela fundação de cidades como São Pedro de Alcântara, Blumenau e Joinville. Os italianos se instalaram basicamente ao sul do Estado de Santa Catarina e criaram cidades como São João Batista, Criciúma e Tubarão. Os eslavos vieram a Santa Catarina e ocuparam o meio-oeste catarinense (GOVERNO DE SANTA CATARINA, 2011).

O movimento separatista da Guerra dos Farrapos, iniciada no Rio Grande do Sul, possui passagem no território catarinense com destaques para a atual cidade de Laguna e para heroína catarinense Ana Maria de Jesus Ribeiro – a Anita Garibaldi – esposa de Giuseppe Garibaldi, que juntos lutaram pelos ideais farroupilhas (GOVERNO DE SANTA CATARINA, 2011).

Após a proclamação da República, em 15 de novembro de 1889, nomeou-se como governador do Estado Tenente Lauro Severiano Müller (GOVERNO DE SANTA CATARINA, 2011). A primeira Constituição Federal do Brasil foi promulgada em 1891, seu art. 1º determinou que “a Nação brasileira adota como forma de Governo, sob o regime representativo, a República Federativa, (...), e constitui-se, por união perpétua e indissolúvel das suas antigas Províncias, em Estados Unidos do Brasil” (BRASIL, 1891), ficando estabelecida a união dos estados autônomos. Santa Catarina torna-se então um estado. No

mesmo ano foi assinada a Constituição do Estado de Santa Catarina, na qual ficou eleito o governador que já atuava, Lauro Müller (GOVERNO DE SANTA CATARINA, 2011).

Atualmente, o Estado de Santa Catarina encontra-se situado no centro da Região Sul do Brasil. Sua área total é de 95,7 mil km² (IBGE, 2010), distribuída entre 293 municípios. Sua capital, Florianópolis, é uma das três capitais insulares do país.



Figura 1: Principais regiões do Estado de Santa Catarina.
Fonte: GOVERNO DO ESTADO DE SANTA CATARINA (2011).

Como se observa no mapa, o Estado encontra-se dividido em oito regiões: Litoral, Nordeste, Vale do Itajaí, Planalto Norte, Planalto Serrano, Sul, Meio-Oeste, Oeste. E as principais cidades, respectivamente, são: Florianópolis, Joinville, Blumenau, São Bento do Sul, Lages, Criciúma, Joaçaba e Chapecó (GOVERNO DE SANTA CATARINA, 2011).

Segundo o último censo demográfico, Santa Catarina possui 6.248.436 de habitantes (IBGE, 2010). A principal origem do seu povo é européia, o que contribuiu tanto para cultura quanto para o desenvolvimento do Estado. Santa Catarina oferece aos seus residentes elevados índices de qualidade de vida, educação, crescimento e renda per capita. Segundo a Organização das Nações Unidas (ONU), o Estado possui um Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) de 0,8400 e fica na segunda posição nacional (PNUD, 2005).

Sob o aspecto econômico, Santa Catarina possui aproximadamente um PIB R\$ 123.283 milhões (IBGE, 2010) e ocupa a sexta posição no Brasil. A origem dessa riqueza é basicamente da forte agroindústria, grande parque industrial, extrativismo mineral e a pecuária. Outro setor que merece destaque é o turismo, pois o território catarinense está entre os destinos mais procurados do País (GOVERNO DE SANTA CATARINA, 2011).

Segundo a Lei Complementar n.º 381, de 07 de maio de 2007, o Estado administrativamente organiza-se sob dois níveis: o Setorial, que deve “planejar e normatizar as políticas públicas do Estado”, e o Regional, que são agências de desenvolvimento com a finalidade de executar as políticas públicas do Estado (SANTA CATARINA, 2007). Os

integrantes da Administração Direta são: o Gabinete do Governador do Estado, o Gabinete do Vice Governador do Estado, as Secretarias de Estado, as Secretarias Executivas e as Secretarias Especiais (GOVERNO DE SANTA CATARINA, 2011). O modelo de gestão do Estado se dá por meio de políticas públicas e políticas de resultado, por meio de indicadores de avaliação (SANTA CATARINA, 2007).

3.1.2 A Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Santa Catarina (SEF/SC)

Com sua sede no Centro Administrativo do Governo, em Florianópolis (SC), a SEF/SC, segundo o Decreto Estadual n.º 2.762, de 19 de novembro de 2009, “é o órgão central dos Sistemas de Administração Financeira, Controle Interno e Gestão da Tecnologia de Informação” (SANTA CATARINA, 2009).

O perfil institucional da secretaria consta no seu sítio eletrônico, a SEF/SC tem como missão principal “promover políticas tributárias justas, arrecadar e controlar a aplicação dos recursos públicos, visando o desenvolvimento do Estado de Santa Catarina” (SEF/SC, 2011). Seus principais valores são: “compromisso com o Estado, comprometimento, espírito inovador, transparência, efetividade, austeridade, responsabilidade social, espírito de equipe, moralidade, eficiência, legalidade e impessoalidade” (SEF/SC, 2011). E a sua visão, busca “ser reconhecida nacionalmente pela excelência na gestão pública e fazendária” (SEF/SC, 2011).

Por meio do perfil institucional traçado, a Secretaria da Fazenda cumpre as competências que lhe foram atribuídas no art. 58 da Lei Complementar n.º. 381, de 07 de maio de 2007 (SANTA CATARINA, 2007)

- I - coordenar os assuntos afins e as ações interdependentes que tenham repercussão financeira;
- II - formular a política de crédito do Governo do Estado;
- III - definir as prioridades relativas à liberação dos recursos financeiros com vistas à elaboração da programação financeira de desembolso, de forma articulada com a Secretaria de Estado do Planejamento, observadas as prioridades dos Conselhos de Desenvolvimento Regional, das Audiências Públicas e do Seminário Anual de Avaliação dos Programas Governamentais;
- IV - desenvolver as atividades relacionadas com:
 - a) tributação, arrecadação e fiscalização;
 - b) administração financeira e controle interno;
 - c) despesa e dívida pública;
 - d) contencioso administrativo-tributário;
 - e) supervisão, coordenação e acompanhamento do desempenho das entidades financeiras do Estado;
- V - coordenar e controlar a cobrança da dívida ativa na esfera administrativa, de forma articulada com a Procuradoria Geral do Estado;
- VI - administrar os Encargos Gerais do Estado;

VII - apoiar e orientar as Secretarias de Estado de Desenvolvimento Regional nas atividades referentes à administração financeira, contábil e de auditoria nas respectivas regiões

VIII - definir os prazos, critérios e procedimentos para os fechamentos contábeis necessários à elaboração dos balancetes mensais e à consolidação do balanço geral do Estado;

IX - coordenar o desenvolvimento e a manutenção evolutiva do sistema de gestão fiscal.

Segundo seu Organograma (**Anexo A**), a SEF/SC divide-se em seis diretorias: Diretoria Administrativa e Financeira (DIAF), Diretoria de Contabilidade Geral (DCOG), Diretoria de Auditoria Geral (DIAG), Diretoria de Administração Tributária (DIAT), Diretoria da Dívida Pública e Investimento (DIDP) e Diretoria do Tesouro Estadual (DITE). Sendo que todas são imediatamente subordinadas a Direção Geral (DIGE). Há outros conselhos consultivos, órgãos consultivos, comitês e assessoria ligados diretamente ao Gabinete do Secretário.

3.1.2.1 Diretoria Geral de Contabilidade (DCOG)

Corroborando com o propósito deste trabalho, destaca-se o inciso VIII do art. 58 da Lei Complementar n.º 381, de 07 de maio de 2007, que trata da elaboração e consolidação dos demonstrativos contábeis, a SEF/SC designou a DCOG como a responsável pela coordenação e normatização do serviço de contabilidade geral do Estado, além da elaboração da prestação de contas e demonstrativos exigidos na legislação (SANTA CATARINA, 2007).

Segundo o art. 32 do Decreto n.º 2.762, de 19 de novembro de 2009, caracteriza-se como o “núcleo técnico do Sistema Administrativo de Controle Interno” (SANTA CATARINA, 2009) do Estado de Santa Catarina. Dessa maneira, cabe a diretoria garantir a confiabilidade das demonstrações contábeis, por meio de um preparo adequado e constantes manutenções dos procedimentos de registros contábeis. Seguindo o artigo, tem como competências (SANTA CATARINA, 2009)

I - coordenar e normatizar o serviço de contabilidade geral do Estado e outras atividades relacionadas ao controle interno nos órgãos e entidades da administração direta e indireta, orientando, tecnicamente, os órgãos setoriais, setoriais regionais e seccionais sistêmicos, supervisionando-lhes as atividades e estabelecendo normas para a padronização, racionalização e controle das ações referentes às suas atividades;

II - promover a programação, a organização, a coordenação, a execução e o controle das atividades pertinentes à elaboração dos balancetes mensais e dos balanços anuais e consolidados da administração direta, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes;

III - elaborar as normas gerais sobre os procedimentos atinentes às operações contábeis de registro e controle dos atos e fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial a serem observadas por todos os órgãos e entidades integrantes do Sistema de Controle Interno;

IV - elaborar, manter e aprimorar o plano de contas único e a tabela de eventos, a serem utilizados pelos órgãos e entidades responsáveis pelo fornecimento de dados necessários à elaboração do balanço geral do Estado;

V - instituir mecanismos, sistemas e métodos que possibilitem o conhecimento da posição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços públicos, o levantamento dos balancetes mensais e do balanço anual e a análise e interpretação dos resultados econômico-financeiros;

VI - estabelecer normas relacionadas com a contabilização dos atos e fatos referentes à fusão, incorporação ou extinção de órgãos e entidades do Estado;

VII - verificar a consistência, sob o aspecto contábil, dos balancetes mensais e dos balanços anuais dos órgãos e entidades da administração direta e indireta;

(...)

XIV - analisar as demonstrações contábeis objetivando identificar situações que possam vir a afetar a eficácia e a eficiência dos programas de governo;

XV - desenvolver, de forma permanente, estudos objetivando o aprimoramento do registro e da consistência das informações, inclusive para viabilizar a elaboração de relatórios contábeis;

(...)

XVIII - fornecer aos órgãos e entidades da administração pública estadual orientação e apoio técnico na aplicação de normas e na utilização de técnicas contábeis;

(...)

XX - coordenar e supervisionar as atividades dos contadores da fazenda estadual em exercício nos órgãos e entidades da administração pública estadual e nos órgãos setoriais, setoriais regionais e seccionais do Sistema de Controle Interno nos assuntos afetos à área contábil;

XXI - promover a padronização dos procedimentos administrativos e assegurar que as orientações realizadas pelos contadores da fazenda estadual em exercício nos órgãos e entidades da administração pública estadual e nos órgãos setoriais, setoriais regionais e seccionais do sistema sejam homogêneas entre si;

(...)

XXXI - gerenciar e coordenar as ações relacionadas com o desenvolvimento, implantação, utilização, manutenção corretiva e evolutiva do Sistema Integrado de Planejamento e Gestão Fiscal – SIGEF;

(...)

XXXVI - promover intercâmbio com instituições públicas e privadas, nacionais e internacionais, objetivando a atualização, implementação e uniformização de conhecimentos técnicos em assuntos de contabilidade e de controle interno;

(...)

XLI - zelar pelo fiel cumprimento dos princípios fundamentais de contabilidade, das normas de contabilidade pública e das demais normas vigentes que possam impactar nas finanças estaduais; e

XLII - desenvolver outras atividades relativas ao âmbito de sua competência.

Sendo então, a DCOG a responsável pelo controle interno nos órgãos e entidades da administração direta e indireta, deve orientar, tecnicamente, os órgãos setoriais, supervisionando-lhes as atividades e estabelecendo normas para a padronização, racionalização e controle das ações referentes aos serviços contábeis.

A DCOG, segundo (**Anexo A**), está dividida em quatro gerências: Gerência de Contabilidade Centralizada (GECOC), Gerência de Contabilidade Financeira (GECOF), Gerência de Contabilidade Financeira (GECOF), Gerência de Estudos e Normatização Contábil (GENOC) e Gerência de Sistemas de Gestão Fiscal (GESIF). Todas elas possuem

uma atribuição privativa na efetivação do controle interno, segundo o Decreto n.º 2.762, de 19 de novembro de 2009, (SANTA CATARINA, 2009).

Gerência	Atribuições
GECOF	(...) a programação, a organização, a coordenação, a execução e o controle das atividades inerentes aos serviços de contabilidade financeira do Estado, bem como a elaboração dos balancetes e balanços do movimento financeiro do Tesouro do Estado (art. 33).
GECOC	(...) a programação, a organização, a coordenação, a execução e o controle das atividades inerentes aos serviços de elaboração da contabilidade centralizada do Estado, controlando as atividades a ela concernentes no âmbito dos órgãos e entidades da administração pública estadual direta e indireta (art. 34).
GENOC	(...) normatizar e orientar os órgãos setoriais e seccionais do Sistema Administrativo de Controle Interno acerca de matérias relacionadas com o serviço de contabilidade geral do Estado, principalmente no que tange ao fiel cumprimento da legislação vigente e, ainda, desenvolver estudos objetivando a implantação de novas técnicas, rotinas e procedimentos que aprimorem os controles internos, otimizem os recursos humanos, materiais e financeiros e facilitem a padronização, a consolidação e a interpretação das informações econômico-financeiras do Estado (art. 35).
GESIF	(...) gerenciar e coordenar as ações relacionadas com o desenvolvimento, implantação, utilização, manutenção corretiva e evolutiva do Sistema Integrado de Planejamento e Gestão Fiscal - SIGEF e, ainda, garantir, dentro das suas atribuições, a uniformidade, confiabilidade e tempestividade das informações geradas pelo Sistema (art. 36)

Quadro 5: Atribuições das gerências da DCOG

Fonte: Adaptado de SANTA CATARINA (2009).

Nota-se, assim, que cada gerência possui sua função definida dentro da Diretoria de Contabilidade Geral. A primeira trabalha sob o enfoque financeiro. A segunda age sob o enfoque contábil e assegura a consolidação dos demonstrativos contábeis estatais. A terceira oferece suporte às outras gerências e às entidades do Estado no que tange à realização de estudos e elaboração de normatizações. Por fim, há uma gerência específica para informatização dos dados.

3.1.2.2 Sistema Integrado de Planejamento e Gestão Fiscal (SIGEF)

Criado com o objetivo de atender ao Programa de Modernização das Administrações Fiscais dos Estados Brasileiros (PNAFE) do Ministério da Fazenda, o Sistema Integrado de Planejamento e Gestão Fiscal (SIGEF) é o sistema integrado de informática, desenvolvido e implantado no Estado de Santa Catarina, para atender aos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, Ministério Público e Tribunal de Contas (SEF/SC, 2011).

Segundo a Portaria Conjunta SEF/SPG/SEA n.º 01, de 26 de fevereiro de 2004, foram responsáveis pela implementação do sistema o Grupo Gestor e o Grupo Técnico, ambos compostos por servidores da SEF/SC, Secretaria de Estado do Planejamento, Orçamento e Gestão de Santa Catarina (SPG/SC) e Secretaria de Estado da Administração de Santa Catarina (SEA/SC).

Compete ao Grupo Gestor (SEF/SPG/SEA, 2004)

- I - gerir estratégia da implantação do SIGEF/SC;
- II - analisar e aprovar as diretrizes e pontos de definição do projeto;
- III - analisar e aprovar o modelo geral de processo sugerido pelo Grupo de Trabalho;
- IV - definir e decidir sobre as questões submetidas pelo Coordenador do Grupo de Trabalho.

Cabe ao Grupo de Trabalho (SEF/SPG/SEA, 2004)

- I - elaborar os requisitos necessários à implementação do sistema;
- II - fiscalizar a execução do projeto;
- III - aprovar o modelo inicial a ser submetido ao Grupo Gestor;
- IV - acompanhar o desenvolvimento dos módulos;
- V - analisar e aprovar o projeto final a ser submetido ao Grupo Gestor;
- VI - promover a integração entre os órgãos centrais dos Sistemas de planejamento e de controle interno do Poder Executivo e os órgãos de planejamento e de controle interno dos demais Poderes e órgãos, bem como entre os usuários do sistema, realizando as ações necessárias para que o sistema implantado atenda às necessidades do Estado de Santa Catarina como um todo.

Portanto, cada grupo possui suas atribuições bem definidas e delimitadas, sendo que as ações de cada uma das partes devem ser executadas em consonância uma com a outra. O primeiro grupo possui um perfil mais estratégico, enquanto o segundo executa suas funções no âmbito operacional.

De forma sucinta, os objetivos do SIGEF/SC são (SEF/SC, 2011): organizar as informações de cunho financeiro, orçamentário, patrimonial, de auditoria e controle do Estado; integrar os sistemas existentes na SEF/SC, auxiliar na elaboração e execução do orçamento, oferecer suporte contábil e de controle; ofertar aos usuários do sistema instrumentos adequados à execução das suas funções e, por fim, aprimorar a gestão fiscal.

Nota-se, após descrição dos seus principais objetivos, que SIGEF/SC é o sistema informatizado do Estado de Santa Catarina que atende ao processo de planejamento governamental, realiza e controla a execução orçamentária, financeira e patrimonial do Estado. Mediante suas ações, observa-se uma preocupação maior com a transparência nas finanças do Estado. Passou por alguns anos em fase de testes e foi implantado efetivamente no exercício de 2009.

3.2 OBTENÇÃO DOS RELATÓRIOS E COLETA DE DADOS

Os relatórios utilizados na pesquisa – Balanço Geral Consolidado (BCG), Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e Relatório de Gestão Fiscal (RGF) dos anos de 2009 e 2010 – foram obtidos no sítio eletrônico da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina (SEF/SC).

O Balanço Geral do Estado de Santa Catarina está dividido em dois volumes: Volume I – Relatório Técnico sobre a Prestação de Contas do Exercício e o Volume II – Anexos do Balanço Geral do Estado. Podem ser encontrados para consulta tanto na SEF/SC quanto em bibliotecas universitárias, como é o caso da biblioteca da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Devido ao grande volume dessas peças e ao difícil manuseio, adotou-se a versão eletrônica das mesmas para a realização da pesquisa.

Os relatórios exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), como instrumento de transparência e controle, são publicados mais de uma vez no exercício como determina a lei, sendo o RREO publicado até 30 dias após o encerramento de cada bimestre do ano e o RGF publicado até 30 dias depois de findado o quadrimestre. Para tanto, na pesquisa utilizou-se apenas os relatórios referentes ao último bimestre e quadrimestre dos anos, respectivamente. Optou-se pela exclusão dos outros, pois expressam os valores acumulados do exercício inteiro, evitando, assim, o retrabalho.

O processo de coleta de dados envolveu três etapas:

- a) levantamento na legislação vigente do conteúdo que menciona a adoção de notas explicativas;
- b) organização por temas e enumeração do conteúdo encontrado sobre notas explicativas, em formato de *checklist*; e
- c) verificação nos relatórios e demonstrativos contábeis selecionados se há ocorrência das orientações previamente organizadas.

Para indicar o resultado da análise realizada foram utilizados quatro sinais: Sim, Não, Parcial e “-”. Quando a abordagem do tema for expressiva, ou até integral, com um “Sim”. Para uma abordagem incompleta do tema, utilizou-se o “Parcial”. O “Não” foi usado para significativa ausência da mesma. Em casos nos quais o tema não se encaixava na situação do Estado de Santa Catarina, foi adotado o “-” registrando a não aplicabilidade.

A não aplicabilidade do tema possui mais de um significado: o Estado de Santa Catarina pode não realizar a atividade inerente ao tema ou não houver como diagnosticar se o referido procedimento foi executado, pois não há menção sobre o mesmo. Paralelo a essa procura, foram elaborados comentários quanto à qualidade das informações encontradas e em casos de não aplicabilidade.

Os dois primeiros passos tratam apenas da captação de conteúdo, organização e formatação. No terceiro e último passo é que efetivamente foram realizados os exames dos relatórios.

Quanto ao *checklist*, trata-se de um quadro dividido em três partes:

- a) o BCG (parte A) subdivide-se em onze temas: instrumentos de planejamento, ajustes de exercícios anteriores, instituição financeira, normatização adotada, consolidação, depreciação, exaustão e amortização, avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público, demonstrações contábeis, investimento, dívida ativa e políticas contábeis;
- b) o RREO (parte B), apesar de haver outros demonstrativos, apenas no Balanço Orçamentário foi exigido o esclarecimento em notas; e
- c) o RGF (parte C) que traz seis temas: Demonstrativo da Despesa com Pessoal, Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida, Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores, Demonstrativo das Operações de Crédito, Demonstrativo das Disponibilidades de Caixa e Demonstrativo de Restos a Pagar.

A escolha por cada um dos temas se deu pela aproximação dos assuntos abordados, tanto que cada tema pode ser subdividido em tópicos para esclarecimento de pontos específicos, e os tópicos, repartidos em itens.

3.3 ORGANIZAÇÃO DOS ASPECTOS E ELEMENTOS EXIGIDOS PELAS NORMAS ATUAIS E FUTURAS

Após executado o levantamento descrito na seção anterior e com base na legislação levantada, a presente seção apresenta uma análise acerca dos aspectos que foram ou não suficientemente abordados nas notas explicativas do Estado de Santa Catarina, conforme as normas aplicáveis.

Em uma linha de visão geral, na maioria dos casos, Santa Catarina não adotou as exigências encontradas na normatização. Entretanto, cabe salientar que grande parte das normas já estava vigente na data de publicação dos relatórios, mas não possuíam ainda obrigatória adoção, salvo nos casos do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e Relatório de Gestão Fiscal (RGF). Deste modo, ficou a critério do Estado a sua adoção.

Para colaborar com o aprimoramento do que já é publicado pelo Estado, sugeriu-se basicamente a elaboração de quadros auxiliares que darão suporte de forma ilustrativa na adoção do que é requisitado pelas normas. Outra indicação foi observar o que já está sendo adotado pelas sociedades de capital aberto, com ações negociadas na Bolsa de Valores de São

Paulo e na Bolsa de Mercadorias & Futuros (BM&BOVESPA), em seus relatórios, pois por meio de exames constatou-se uma apresentação mais completa das notas explicativas, servindo de exemplo a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP).

a) Balanço Consolidado Geral

O **instrumento de planejamento** utilizado por Santa Catarina (SC) é o orçamento exigido pelo artigo 120 da Constituição Estadual de Santa Catarina, de 5 de outubro de 1989, que se divide em três peças: o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e orçamento anual (SANTA CATARINA, 1989).

No orçamento anual de SC, há a programação de metas no Relatório de Acompanhamento Físico e Financeiro dos Programas de Governo, encontrado no Volume II do Balanço Geral do Estado, nos dois exercícios. O referido relatório apresenta a programação, execução e os resultados dos programas de governo. No entanto, a NBC T 16.3 exige, além do que já é apresentado no relatório, a apreciação dos principais desvios encontrados. Portanto, o Estado contemplou quase integralmente o que foi exigido na norma.

Quanto aos **ajustes de exercícios anteriores**, decorrentes de erros ou omissões ocorridos nos exercícios anteriores, e somente após a publicação dos relatórios forem percebidos, nada foi mencionado para o ano de 2009. Para o exercício de 2010, com a publicação do Decreto Estadual n.º 3.486/2010, ficou exigido que (SANTA CATARINA, 2010)

Os órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual, inclusive os fundos, deverão desenvolver ações no sentido de promover a reavaliação, a redução ao valor recuperável, a depreciação, a amortização e a exaustão dos bens do ativo sob sua responsabilidade, nos termos deste Decreto, para fins de garantir a manutenção do sistema de custos, conforme estabelece o inciso VI do § 3º do art. 50 da Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000, e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, bem como os Princípios de Contabilidade.

Para orientar os registros contábeis e procedimentos a serem adotados na reavaliação, dedução ao valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão, foi publicada a Nota Técnica SEF/DCOG/GENOC n.º 006/2010. O Fundo Previdenciário do Estado de Santa Catarina, sob orientação dessa nota, efetuou ajustes de reavaliação de bens. O Estado cumpriu o que foi exigido na NBT 16.5, mas, a fim de publicar uma informação mais completa, indica-se apresentar a memória de cálculo, taxa de reavaliação e o método adotados. Há a possibilidade de existirem outros ajustes, mas como não estão descritos nas notas explicativas nem nos demonstrativos, limitou-se apenas aos ajustes descritos anteriormente.

Existem **instituições financeiras** com participação societária por parte do Estado, como a Agência de Fomento do Estado de Santa Catarina S.A. (BADESC), porém nenhuma das organizações desse setor, por alusão da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), recebe do ente controlador “recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária” (BRASIL, 2001). Esse fato faz com que o BCG de SC não possua nenhuma instituição financeira no rol de unidades. Portanto, as orientações do MCASP quanto os métodos e critérios adotados para contabilização não são aplicáveis.

Há, ao final do BCG, uma relação das principais **normatizações adotadas**, que não puderam ser averiguadas. Por ressaltarem no relatório apenas a legislação básica, não há como afirmar a existência de outras normas adotadas, sendo a NBC T 16.5 não aplicável à situação. No entanto, na lista de unidades consolidadas há a presença de empresas dependentes que, além da Contabilidade Pública, adotam a Contabilidade Societária.

O processo de **consolidação** está dividido em seis tópicos: data de fechamento das demonstrações contábeis, identificação das entidades consolidadas, procedimentos, divergência na avaliação dos componentes patrimoniais, ajustes efetuados e eventos relevantes subsequentes à data de encerramento do exercício. Não foram adotadas as orientações na maioria dos tópicos explicados nos parágrafos subsequentes.

Referente à **data de fechamento das demonstrações contábeis**, houve o levantamento no dia 31 de dezembro de cada exercício. Entretanto, mesmo não sendo mencionada a defasagem entre os fechamentos, para que o observador não possua essa dúvida, deveria ser declarado que todas as unidades encerraram seus balanços em determinada data, deixando, assim, de acatar em parte a NBC T 16.7.

A **identificação das unidades consolidadas** não está contida nos demonstrativos sob a justificativa de serem apresentadas na Lei Complementar Estadual n.º 381/2007. A normatização está apresentada sob forma de texto legislativo, dificultando a identificação das características e atribuições de cada unidade. Caberia, então, para apreciação da NBC T 16.7, a elaboração de um quadro resumido da norma para facilitação da leitura. Esse quadro seria dividido em duas colunas: a primeira traria o nome da unidade gestora, e a segunda apresentaria as principais atribuições da organização relacionada.

Ao longo do demonstrativo, são encontrados itens que mencionam os **procedimentos adotados** na consolidação, principalmente sobre as eliminações entre unidades gestoras. São respeitadas as orientações da NBC T 16.7 de forma parcial, pois há menção quanto à

existência desses procedimentos, e não há um espaço específico para organização do assunto nas notas explicativas. As sociedades de capital aberto que possuem participações societárias em outras organizações, por exemplo, apresentam em suas notas explicativas um tópico específico para as transações com partes relacionadas.

Presume-se que, em função de os procedimentos realizados na Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) serem baseados em leis e afins, nenhuma **divergência na avaliação dos componentes patrimoniais** será detectada. Para isso existem desde um plano de contas comum a manuais de procedimentos. Com o pressuposto dessa padronização para os eventos, conclui-se que não há aplicabilidade para as orientações da NBC T 16.7 no Balanço Consolidado Geral para os anos de 2009 e 2010.

Cabe salientar que, apesar de os procedimentos adotados na avaliação patrimonial estarem condicionados às bases normativas do assunto, existem diferentes doutrinas orientando o referido tema. Fica a critério do contabilista, se apenas observa o que a lei trata ou se busca outras alternativas para o atendimento de controles secundários à Contabilidade escriturada, que são eficientes a sua gestão.

Além dos ajustes efetuados referentes a exercícios anteriores, há os **ajustes efetuados** resultantes da adequação da contabilidade ao que é orientado pela Nota Técnica SEF/DCOG/GENOC n.º 006/2010, que estende o procedimento de depreciação a toda Administração Direta do Estado de Santa Catarina, sendo realizados ajustes para o ano de 2010. Acredita-se que, por questões temporais, não foi ainda ajustada a depreciação de bens adquiridos antes de 2010. Não foram notificados outros ajustes em nenhum dos dois anos, consideradas, então, respeitadas as orientações da NBT 16.7.

Possíveis **eventos relevantes subsequentes à data de encerramento do exercício**, como conciliações bancárias, ajustes das fontes de recursos e os que não afetem a posição no razão geral dos balanços não foram notificados. Dessa maneira, entende-se como não aplicável a NBC T 16.7. Não há uma maneira de constatá-los se não com relatos nas notas explicativas ou acompanhamento da execução da Contabilidade do Estado.

Os eventos de **depreciação, exaustão e amortização** estão segmentados em quatro tópicos: método, valor contábil bruto e montante acumulado, mudança nas estimativas e taxas. Nenhum dos tópicos foi totalmente acatado nas notas explicativas de Santa Catarina, como será detalhado nos próximos parágrafos.

Sobre os esclarecimentos acerca do **método utilizado**, adotaram-se parcialmente as orientações NBC T 16.9, pois, além de expô-lo, deveria ser apresentada a vida útil econômica

e a taxa utilizada para cada classe do imobilizado. Quadros auxiliares são eficazes nesse tipo de situação.

Exige-se a expressão do **valor contábil bruto e o montante acumulado** dos bens que sofrem depreciação, exaustão e amortização. O Estado adotou parcialmente as orientações da NBC T 16.9, pois a divulgação dos valores brutos e da depreciação, exaustão e amortização acumuladas segmentadas, apenas em bens móveis e imóveis, e não pelas classes do imobilizado: máquinas e equipamentos, móveis, veículos, instalações e terrenos, entre outros. No Balanço Patrimonial, a referida síntese pode até ser encontrada para fins de apresentação. Contudo, uma explicação mais detalhada dando suporte a esse item elucidaria melhor a questão.

Quanto às **mudanças de estimativas**, como alterações na vida útil ou no método utilizado, acredita-se na não adoção da NBC T 16.9. Nada foi mencionado sobre o valor residual de bens totalmente esgotados pertencentes ao Estado.

Para todo processo de depreciação, exaustão e amortização, utiliza-se uma **taxa**. Entretanto, a taxa adotada não foi declarada nas notas explicativas do Estado de Santa Catarina. Há uma regulamentação para execução desses eventos, Nota Técnica SEF/DCOG/GENOC n.º 006/2010, que reforça a orientação do MCASP na indicação da taxa adotada para esses eventos.

Quanto à **avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público**, houve expressiva ocorrência de não aplicabilidade das orientações encontradas na normatização investigada. O tema foi segmentado em dez tópicos: imobilizados obtidos a título gratuito, transferência de ativos, ativos intangíveis obtidos a título gratuito, dificuldades de mensuração de ativos e passivos, inservibilidade dos bens, *impairment de ativos*, reavaliação de ativos, riscos de ajustes futuros, provisões e ganhos ou perdas líquidas.

Os **ativos imobilizados obtidos a título gratuito, transferência de ativos e ativos intangíveis obtidos a título gratuito**, ativos doados, não houve, em ambos os tópicos, aplicabilidade da NBC T 16.10, pois apesar de haver a possibilidade de identificar as doações, não há descrição das mesmas. Nada foi mencionado sobre imobilizados e intangíveis obtidos a título gratuito.

Em casos em que houve **dificuldades de mensuração de ativos e passivos**, como por falta de bases confiáveis para realização dessa atividade, não foi registrada aplicabilidade das exigibilidades para o Estado, do MCASP, pois nada foi mencionado sobre estimativas insuficientes para mensuração.

Com o uso ou por danos irreparáveis, um bem pode perder sua utilidade. No processo de avaliação de ativos, nada foi esclarecido quanto à **inservibilidade dos bens**, tornando a exigência do MCASP, parte III, no tópico não aplicável. Para sanar essa dúvida dos usuários do demonstrativo, caso houvesse, caberia um relatório específico sobre o inventário patrimonial.

O **impairment de ativos**, instrumento utilizado para enquadrar o ativo à sua capacidade de retorno econômico, e seus itens – reconhecimento ou reversão de perda, natureza e taxa de desconto do valor recuperável e receitas com *impairment* de ativos acumulados – são inaplicáveis as exigências do MCASP e da IPSAS 30.

A **reavaliação de ativos** está segmentada em seis itens – data da reavaliação, avaliador, métodos e premissas, valor justo e valor contábil dos imobilizados contabilizados pelo método de custo – que não tiveram as exigências do MCASP cumpridas. Dentre todas as orientações, nada foi constatado além da evidenciação do valor residual da reavaliação e a formação da comissão para avaliação.

A percepção sobre **riscos de ajustes futuros** pode levar ao provisionamento de determinadas contas. Para tanto, são solicitadas qual foi a estimativa realizada, as informações e as provisões. Observa-se um satisfatório esclarecimento sobre o assunto, pois todas as orientações do MCASP e da IPSAS 19 são quase integralmente atendidas.

As **provisões** realizadas para evitar distorções na realidade da posição contábil foram informadas nos relatórios do Estado nos dois anos. Para elucidar a questão, foram descritos dois tópicos no BCG: um exclusivo para as provisões e outro para as contingências.

Não foi mencionado, no BCG do Estado, **ganhos ou perdas líquidas** ocorridas nos ativos e passivos financeiros, ativos para venda, investimentos a longo prazo e empréstimos e contas a receber. O tópico não atendeu a nenhuma das exigências, seja por não aplicabilidade, seja por omissão de dados.

Tanto para os ganhos ou perdas líquidas dos **ativos, passivos financeiros e investimentos a longo prazo** não há como afirmar a ocorrência no Estado, pois nada foi mencionado ao longo do BCG sobre o assunto, tornando a IPSAS 30 inaplicável nesse caso.

Entretanto, nos dois últimos itens, ganhos ou perdas líquidas nos **investimentos a longo prazo e empréstimos e contas a receber**, houve apenas a indicação do saldo final de ambos. Portanto, para esses itens foi apontada a quase integral a não obediência do que foi requisitado pela IPSAS 30.

Além de explicarem procedimentos, as notas explicativas são importantes para detalhar os itens das **demonstrações contábeis**. Quanto às orientações normativas, estão divididas em cinco tópicos: Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC), Balanço Orçamentário, critérios contábeis utilizados, notas explicativas e Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP). Para a totalidade de itens, houve predominância do não cumprimento das exigências, conforme descritos a seguir.

A **DFC** está, sob o aspecto das notas explicativas, dividida em três itens: recursos ordinários e vinculados, transações que não envolvem o uso do disponível e financiamento de entidades governamentais. Nas orientações relativas à demonstração, houve predominante não aplicabilidade, na maioria dos casos, oriundos do ano de 2009, em que não era publicado o demonstrativo. Coube, então, a análise apenas do exercício de 2010.

Quanto aos **recursos ordinários e vinculados** do orçamento, no ano de 2010, não foram apresentados de forma discriminada na DFC. Portanto, o conteúdo exigido no MCASP não foi obedecido.

Além das transações que envolvem o uso do recurso contido em caixa e banco, há **transações que não envolvem o uso do disponível** como, por exemplo, a aquisição financiada de um bem. O Estado não disponibilizou em nota complementar à DFC as ocorrências dessa situação, deixando assim de cumprir o que foi exigido no MCASP.

No relatório não foi encontrado nenhum trecho referente a **financiamento de entidades governamentais**, ou seja, uma unidade do consolidado financiando outra. Portanto, não há como afirmar, ou não, o cumprimento da orientação, o que ocasiona a inaplicabilidade da IPSAS 2.

O **Balanço Orçamentário** exige em suas notas explicativas detalhamentos acerca do equilíbrio, cancelamento de dotação, receitas e despesas intra-orçamentárias, créditos especiais e extraordinários, despesas executadas, movimentações financeiras, abertura de créditos, atualizações monetárias e superávit financeiro. Houve descumprimento das exigências na maioria das ocorrências detalhadas a seguir.

É preceito da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) o “**equilíbrio** entre as receitas e despesas” (BRASIL, 2001). Para tanto, qualquer desvio apresentado deve ser notificado e justificado em notas explicativas, como exige o MCASP. No Estado de Santa Catarina, foi acatada a exigência da LRF, tendo com infundada a apresentação de notas.

O **cancelamento de dotação orçamentária** oriundo de falta de arrecadação, por exemplo, deverá ser apresentado no demonstrativo e justificada a situação. Santa Catarina

apenas demonstrou no Balanço Orçamentário e não discorreu sobre os motivos levaram que a esse ato. Portanto, considerou como não obedecida à exigência do MCASP.

Há, no Estado, receitas e despesas que ocorrem entre suas unidades, denominadas de **receitas e despesas intra-orçamentárias**. Tanto no ano de 2009 quanto no ano de 2010, essas receitas e despesas foram referenciadas ao longo do relatório. Acatou-se, então, o que foi exigido no MCASP. Sugere-se, para melhor esclarecimento das informações, a organização desses trechos em um tópico apenas do BCG.

Os **créditos especiais e extraordinários**, abertos por necessidades que não puderam ser previstas no orçamento inicial, foram apresentados apenas na forma de valores monetários, faltou apresentar suas influências no resultado orçamentário. Consequentemente, deixou-se de honrar o que foi exigido pelo MCASP.

O **detalhamento das despesas executadas** por tipos de crédito (inicial, suplementar, especial e extraordinário) ocorre no corpo do Balanço Orçamentário. Desta maneira, não se justifica a elaboração de uma nota explicativa a fim de pormenorizar as despesas executadas.

A **movimentação financeira** ocorrida no exercício pode ser, ou não, dependente do orçamento. No Balanço Orçamentário, Santa Catarina não menciona as transferências financeiras recebidas e concedidas, apenas o faz na DPV, sem fazer apresentar ligação ao orçamento. Sendo assim, não é obedecida a orientação da MCASP.

Quanto à **abertura e o cancelamento de créditos**, o Estado apresenta o Demonstrativo de Créditos Adicionais Abertos no Exercício, que trata exatamente do que exige o MCASP – evidenciação da diferença entre a dotação inicial e a atualizada, segundo os valores apresentados. Portanto, seguiram-se integralmente as orientações.

As **atualizações monetárias**, extintas pela Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, não são praticadas pelo Estado. Portanto, a exigência da MCASP quanto à menção das mesmas em notas explicativas não é válida.

A diferença positiva entre as receitas arrecadadas e despesas executadas ocasiona o **superávit financeiro**. No ano de 2009, nada foi esclarecido quanto à sua utilização, exigência do MCASP. Todavia, em 2010, foi elaborado um relatório complementar ao Balanço Patrimonial, e o Demonstrativo do Superávit/Déficit Financeiro apurado, cumprindo o que é requerido na normatização. Quanto aos **critérios contábeis utilizados**, obtiveram-se contribuições sobre o regime contábil, procedimentos transitórios, mensuração dos itens, julgamentos de escolha e mudança de critério contábil, abaixo descritos.

O **regime contábil** utilizado pelo Estado foi declarado nos dois anos, regime de caixa para as receitas e regime de competência para as despesas, afirmou-se assim o que foi requisitado no MCASP.

Os **procedimentos transitórios**, ocasionados pela adoção de determinada norma contábil, são mencionados. Por exemplo, o Decreto Estadual n.º 3.486/2010 estende a toda a administração direta a depreciação e está em gradativo processo de adoção. As NBCASP, assim como outras normas vigentes, estão na mesma situação do decreto, faltou o Estado esclarecer isso. Não foi acatada a orientação do MCASP.

Na **mensuração dos itens**, é solicitado detalhar os critérios utilizados, segmentados por categoria de ativos e passivos por critério adotado. Em ambos os anos, há uma lista completa desses itens, sendo apreciado o que foi solicitado no MCASP.

Os **julgamentos de escolha** dos critérios utilizados, com efeito, mais significantes nos valores registrados, deveriam ser expostos em notas explicativas. No entanto, o Estado não os fez, apresentou apenas o conteúdo descrito no parágrafo anterior, desobedecendo à indicação do MCASP.

As **mudanças nos critérios contábeis** não foram diagnosticadas no BCG de 2009 e 2010. Após uma comparação entre os dois anos, não foram notadas alterações. Por isso, a exigência da NBC T 16.5 tornou-se inaplicável.

Tratando-se das **notas explicativas**, havia duas exigências – apresentação das mesmas e da entidade. Nos dois casos, o BCG de Santa Catarina cumpriu integralmente o que foi exigido no MCASP, como se vê a seguir.

A **apresentação das notas explicativas** exigia que elas fossem explicitadas nesta ordem: declaração de alinhamento com as normas de Contabilidade aplicáveis, sumário dos significativos critérios contábeis utilizados e informação adicional sobre itens constantes nas demonstrações contábeis. O Estado obedeceu tanto ao conteúdo quanto à ordem estipulada.

A **apresentação da entidade**, que no caso do BCG era o Estado de Santa Catarina, pedia que fossem apontados: domicílio e classificação jurídica da entidade, natureza das operações e principais atividades e legislação relevante que rege suas operações. Todo o conteúdo requerido pelo MCAPS foi por Santa Catarina, acatado. A **DVP**, nada cumpriu sobre a matéria exigida de transferências intragovernamentais, políticas contábeis adotadas, base de mensuração da variação patrimonial aumentativa sem contraprestação e variação patrimonial aumentativa tributária, como apresentado a seguir.

Para as **transferências intragovernamentais**, não foi elaborada nota explicativa, pois seu saldo já estava presente na DVP, dentro de transferências financeiras recebidas e transferências financeiras concedidas. Não se observou o que foi determinado no MCASP.

As **políticas contábeis adotadas** para evidenciar a variação patrimonial aumentativa (VPA) de transações sem contraprestação, como os impostos, não foram mencionadas na demonstração, descumprindo o MCASP. Para esclarecimento dessas políticas, seria pertinente a abertura de um tópico específico nas notas explicativas.

A **base de mensuração** dos recursos advindos de VPA de transações sem contraprestação também não foram demonstradas na DPV, ignorando o que foi pedido no MCASP.

Sobre a **VPA tributária**, devem-se evidenciar o fato gerador e a natureza do tributo. Entretanto, o Estado não observa o que está sendo pedido no MCASP.

Os **investimentos** realizados em Santa Catarina devem, por exigência da IPSAS 28, MCASP e IPSAS, esclarecer informações sobre suas ações (IPSAS 28), dividendos preferenciais (MCASP) e distribuição de dividendos (IPSAS 14), respectivamente. No entanto, o Estado não seguiu nenhuma dessas normas, apenas apresentou a posição das participações e o valor a pagar de dividendos.

Para a **dívida ativa**, foram solicitadas informações (MCASP) quanto à metodologia utilizada de mensuração do valor recuperável dos créditos inscritos em dívida ativa, o que foi acatado nos dois exercícios.

Por fim, sobre as **políticas contábeis**, foram relacionados aspectos quanto à alteração, aos julgamentos da administração e à gestão de riscos, sendo as orientações não aplicáveis em grande parte e descritas a seguir.

Quanto a **alterações** (MCASP) na política contábil, foi evidenciada, a partir de 2010, a contabilização da depreciação para toda administração pública. Não sendo mencionados outros itens e, assim, consideradas acatadas.

Acerca dos **julgamentos da administração** no processo de aplicação das políticas (MCASP), nada foi mencionado. Portanto, Santa Catarina não obedeceu ao que foi normativamente exigido.

b) Relatório Resumido da Execução Orçamentária

O RREO é composto por um total de dezessete demonstrativos. No entanto, apenas no **Balço Orçamentário** exige-se a apresentação no demonstrativo do último bimestre – consolidado do ano – o seguinte texto padrão (MDF, 2ª ed, vol. II, p. 21)

Durante o exercício, somente as despesas liquidadas são consideradas executadas. No encerramento do exercício, as despesas não liquidadas inscritas em restos a pagar não-processados são também consideradas executadas. Dessa forma, para maior transparência, as despesas executadas estão segregadas em:
 Despesas liquidadas, consideradas aquelas em que houve a entrega do material ou serviço, nos termos do art. 63 da Lei 4.320/64;
 Despesas empenhadas, mas não liquidadas, inscritas em Restos a Pagar não-processados, consideradas liquidadas no encerramento do exercício, por força do art.35, inciso II da Lei 4.320/64.

O trecho contido no Manual dos Demonstrativos Fiscais (MDF) explica a classificação das despesas inscritas em restos a pagar. Nos dois exercícios, o texto foi apresentado integralmente, cumprindo a exigência da norma.

c) Relatório de Gestão Fiscal

A parte que trata do **RGF** foi segmentada em seis tópicos referentes aos demonstrativos exigidos pelo relatório. São eles: Demonstrativo da Despesa com Pessoal, Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida, Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores, Demonstrativo das Operações de Crédito, Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e Demonstrativo de Restos a Pagar.

Assim como o trecho indicado, como nota no Balço Orçamentário do RREO, o **Demonstrativo da Despesa com Pessoal** deve apresentar o mesmo texto que explica as despesas inscritas em restos a pagar. Santa Catarina apresenta, de forma completa, o texto exigido, culminando para integral obediência do MDF.

No **Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida e Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores** deve constar uma nota com o intuito de esclarecer medidas corretivas adotadas ou a adotar, se o ente ultrapassar os limites legais estabelecidos, conforme o MDF. Entretanto, o Estado não esclarece nada sobre o assunto no RGF por não ter ocorrido ultrapasse de limites.

Para o **Demonstrativo das Operações de Crédito**, são exigidas, além das explicações quanto às medidas adotadas ou a adotar caso o ente ultrapasse os limites legais, a estipulação do tempo para que as medidas façam efeito. Outra exigência é quanto à declaração do valor e

percentual da Receita Corrente Líquida (RCL) de recursos do Programa de Ajuste dos Estados, anteriores à Resolução n.º 43/2001, do Senado Federal. Nenhuma das exigências do MDF aplicou-se ao Estado, pois não houve limites ultrapassados.

Quanto ao **Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa** definir que a disponibilidade do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) está comprometida com o passivo atuarial e as medidas corretivas aplicadas ou a aplicar se o ente ultrapassar o limite, nada foi elaborado quanto aos tópicos citados, pelo MDF, nos Relatórios do Estado de Santa Catarina.

Por fim, no **Demonstrativo de Restos a Pagar**, deve-se também definir que a disponibilidade do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) esteja comprometida com o passivo atuarial segundo o MDF, exigência que não é cumprida pelo Estado.

Por fim, com objetivo de ilustrar e esclarecer de forma sintetizadas, resumiu-se o que está detalhado no **Quadro 12** e comentado nesta seção, quadro a seguir:

Análise das notas explicativas dos demonstrativos contábeis do Estado de Santa Catarina, publicados nos anos de 2009 e 2010		
Partes, temas, tópicos e itens	2009	2010
A) Balanço Consolidado Geral		
A.1) Instrumentos de planejamento	Sim	Sim
A.2) Ajustes de exercícios anteriores	Não	Sim
A.3) Instituição financeira	-	-
A.4) Normatização adotada	-	-
A.5) Consolidação		
A.5.1) Data de fechamento das demonstrações contábeis	Não	Não
A.5.2) Identificação das entidades consolidadas	Não	Não
A.5.3) Procedimentos	Parcial	Parcial
A.5.4) Divergências na avaliação dos componentes patrimoniais	-	-
A.5.5) Ajustes efetuados	Não	Sim
A.5.6) Eventos relevantes subsequentes à data de encerramento do exercício	-	-
A.6) Depreciação, exaustão e amortização		
A.6.1) Método utilizado	Parcial	Parcial
A.6.2) Valor contábil bruto e montante acumulado	Parcial	Parcial
A.6.3) Mudanças nas estimativas	Não	Não
A.6.4) Taxas	Não	Não
A.7) Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público		
A.7.1) Ativos do imobilizado obtidos a título gratuito	-	-
A.7.2) Transferências de ativos	-	-
A.7.3) Ativos intangíveis obtidos a título gratuito	-	-
A.7.4) Dificuldades na mensuração de ativos e passivos	-	-
A.7.5) Inservibilidade dos bens	-	-
A.7.6) Impairment de ativos		
A.7.6.1) Reconhecimento ou reversão da perda	-	-
A.7.6.3) Natureza do valor recuperável	-	-
A.7.6.4) Composição do valor recuperável	-	-
A.7.6.5) Taxa de desconto do valor recuperável	-	-
A.7.6.6) Receitas	-	-
A.7.7) Reavaliação de ativos		
A.7.7.1) Data	Não	Não
A.7.7.2) Avaliador	Não	Não
A.7.7.3) Métodos e premissas	Não	Não
A.7.7.4) Valor justo	Não	Não

Continua.

Continuação.

Análise das notas explicativas dos demonstrativos contábeis do Estado de Santa Catarina, publicados nos anos de 2009 e 2010		
Partes, temas, tópicos e itens	2009	2010
A.7.7.5) Valor contábil dos imobilizados contabilizados pelo método de custo	Não	Não
A.7.8) Risco de ajustes futuros		
A.7.8.1) Estimativas	Sim	Sim
A.7.8.2) Informações	Sim	Sim
A.7.9) Provisões	Sim	Sim
A.7.10) Ganhos ou perdas líquidas		
A.7.10.1) Ativos e passivos financeiros	-	-
A.7.10.2) Ativos disponíveis para venda	-	-
A.7.10.3) Investimentos a longo prazo	Não	Não
A.7.10.4) Empréstimos e contas a receber	Não	Não
A.8) Demonstrações contábeis		
A.8.1) DFC		
A.8.1.1) Recursos ordinários e vinculados	-	Não
A.7.8.1) Estimativas	Sim	Sim
A.7.8.2) Informações	Sim	Sim
A.7.9) Provisões	Sim	Sim
A.7.10) Ganhos ou perdas líquidas		
A.7.10.1) Ativos e passivos financeiros	-	-
A.7.10.2) Ativos disponíveis para venda	-	-
A.7.10.3) Investimentos a longo prazo	Não	Não
A.7.10.4) Empréstimos e contas a receber	Não	Não
A.8) Demonstrações contábeis		
A.8.1) DFC		
A.8.1.1) Recursos ordinários e vinculados	-	Não
A.8.1.2) Transações que não envolvem o uso do disponível	-	Não
A.8.1.3) Financiamento de entidades governamentais	-	-
A.8.2) Balanço Orçamentário		
A.8.2.1) Equilíbrio	-	-
A.8.2.2) Cancelamento de dotação orçamentária	Não	Não
A.8.2.3) Receitas e despesas intra-orçamentárias	Sim	Sim
A.8.2.4) Créditos especiais e extraordinários	Não	Não
A.8.2.5) Detalhamento das despesas executadas	-	-
A.8.2.6) Movimentação financeira	Não	Não
A.8.2.7) Abertura e cancelamento de créditos	Sim	Sim
A.8.2.8) Atualizações monetárias	-	-
A.8.2.9) Superávit financeiro	Não	Sim
A.8.3) Critérios contábeis utilizados		
A.8.3.1) Regime contábil	Sim	Sim
A.8.3.2) Procedimentos transitórios	Não	Não
A.8.3.3) Mensuração dos itens	Sim	Sim
A.8.3.4) Julgamentos de escolha	Não	Não
A.8.3.5) Mudança de critério contábil	-	-
A.8.4) Notas explicativas		
A.8.4.1) Apresentação das notas explicativas	Sim	Sim
A.8.4.2) Apresentação das entidades	Sim	Sim
A.8.5) DVP		
A.8.5.1) Transferências intragovernamentais	Não	Não
A.8.5.2) Políticas contábeis adotadas	Não	Não
A.8.5.3) Base de mensuração	Não	Não
A.8.5.4) Variação patrimonial aumentativa tributária	Não	Não
A.9) Investimentos		
A.9.1) Ações	Não	Não
A.9.2) Dividendos		
A.9.2.1) Dividendos preferenciais	Não	Não
A.9.2.2) Distribuição	Não	Não
A.10) Dívida ativa	Sim	Sim
A.11) Políticas contábeis		

Continua.

Continuação.

Análise das notas explicativas dos demonstrativos contábeis do Estado de Santa Catarina, publicados nos anos de 2009 e 2010		
Partes, temas, tópicos e itens	2009	2010
A.11.1) Alteração	-	Sim
A.11.2) Julgamentos da administração	-	-
A.11.3) Gestão de riscos		
A.11.3.1) Instrumentos	Não	Não
A.11.3.2) Categorias de instrumentos financeiros	Não	Não
B) RREO		
B.1) Balanço orçamentário	Sim	Sim
C) RGF		
C.1) Demonstrativo da Despesa com Pessoal	Sim	Sim
C.2) Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	-	-
C.3) Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores	-	-
C.4) Demonstrativo das Operações de Crédito		
C.4.1) Limites	-	-
C.4.2) Operações de crédito do Programa de Ajuste dos Estados	Não	Não
C.5) Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa		
C.5.1) RPPS	Não	Sim
C.5.2) Medidas corretivas	Não	Não
C.6) Demonstrativo de Restos a Pagar	Não	Sim

Quadro 6: Síntese da Análise da NEASP de SC

Fonte: elaborado pelo autor

Com base nas constatações anteriores sobre o que foi encontrado nas notas explicativas do Estado, verificou-se que Santa Catarina as elabora, mas não cumpriu ainda todas as exigências normativas, na pesquisa, apontadas.

Houve determinadas orientações que foram integralmente, atendidas e em outros casos aconteceu o oposto, ou seja, o Estado ainda não se enquadrou. Cabe lembrar que as orientações destacadas eram prévias, ou seja, estavam em vigor no momento da elaboração e publicação dos relatórios, mas não eram, ainda, de adoção obrigatória. Nas considerações finais são destacados alguns pontos dessa investigação.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste capítulo são apresentadas as considerações finais do trabalho. Inicialmente, é avaliado o atendimento de cada um dos objetivos (geral e específico), evidenciando-se as seções do trabalho que demonstram o cumprimento. Em seguida, é apresentada uma síntese das principais conclusões a que se chegou a partir dos resultados da pesquisa, com base na análise dos dados. Por fim, são apresentadas sugestões para pesquisas e trabalhos futuros.

4.1 CONSIDERAÇÕES QUANTO AOS OBJETIVOS

Considera-se que foi alcançado o objetivo geral deste trabalho: “identificar nas notas explicativas do Estado de Santa Catarina o enquadramento atual às normas de Contabilidade aplicadas ao setor público”. Para alcançá-lo, foi atingido cada um dos objetivos específicos, conforme apresentados a seguir.

O objetivo específico “a” (identificar as bases normativas e a literatura técnica específica que regulam as notas explicativas no setor público) foi alcançado, visto que foi apresentado o conteúdo exposto nas normas aplicáveis ao setor público no que diz respeito a notas explicativas no **APÊNDICE A** e sintetizados na **seção 2.4**.

O objetivo específico “b” (identificar os elementos das notas explicativas constantes nos relatórios contábeis referentes aos anos de 2009 e 2010 do Estado de Santa Catarina) e objetivo específico “c” (organizar e classificar as notas explicativas do Estado conforme a natureza das informações evidenciadas) foram executados, pois no **APÊNDICE B** e resumido na **seção 3.2**, são explicitadas as principais práticas elaboradas pelo Estado de Santa Catarina Santa Catarina nos relatórios dos anos de 2009 e 2010.

O objetivo específico “d” (identificar aspectos que foram ou não suficientemente abordados nas Notas Explicativas do Estado de Santa Catarina, conforme as normas aplicáveis, atuais e futuras) foi atingido na **seção 3.3**, que organiza os aspectos e elementos exigidos pelas normas atuais e futuras e apresenta sugestões do que pode ser acrescentado para melhores esclarecimentos.

Deste modo, o presente trabalho permitiu responder à pergunta (questão-problema) da pesquisa – “Qual o enquadramento prévio que as Notas Explicativas do Estado de Santa Catarina possuem em relação às vigências normativas atuais e futuras sobre o tema?” – conforme os resultados sintetizados na próxima seção.

4.2 CONSIDERAÇÕES QUANTO AOS RESULTADOS

Este estudo buscou examinar de forma qualitativa o enquadramento prévio que as Notas Explicativas do Estado de Santa Catarina possuem em relação às vigências normativas atuais e futuras sobre o tema. A pesquisa apresenta uma revisão teórica e normativa acerca da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), no que diz respeito à elaboração de notas explicativas, com uma posterior comparação do que já foi elaborado pelo Estado nos anos de 2009 e 2010.

Primeiramente, analisando os Balanços Consolidados do Estado de Santa Catarina, percebeu-se um avanço na qualidade das informações de 2009 para 2010. Acredita-se que o fato está atrelado à adoção de forma gradativa das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). No ano de 2010, por exemplo, por alteração da Portaria STN n.º 665/2010, foram acrescentados no relatório a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração do Fluxo de Caixa.

Ao analisar o enquadramento das notas explicativas de maneira abrangente, houve a não aderência das orientações normativas, seguida pela não aplicabilidade, depois pela obediência (quase) integral e, por último, ficou parcial obediência. Podendo assim concluir que o Estado de Santa Catarina não possui, por enquanto, a cultura de acrescentar aos seus demonstrativos notas explicativas para facilitar a elucidação do assunto.

O Balanço Consolidado Geral (BCG), parte “A”, acompanhou os resultados gerais por ser a maior fatia da avaliação realizada. Grande parte do que não foi atendido poderia ter sido com a elaboração de quadros ilustrativos que melhorariam a qualidade da informação e facilitariam a visualização e o entendimento dos usuários.

O Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), parte “b”, acatou integralmente a única orientação prevista na legislação. Essa indicação tratava de um texto reproduzido na íntegra após o Balanço Orçamentário para esclarecer a segregação feita nas despesas executadas.

O Relatório de Gestão Fiscal (RGF), parte “c”, dividiu-se entre a não adoção e a não aplicabilidade da normatização no atual contexto do Estado. A não adoção se deu em termos de esclarecimento de parcela dos totais apresentados nos demonstrativos do relatório, pois esse esclarecimento pode ser de suma importância para determinados usuários. Os casos de não aplicabilidade referem-se aos esclarecimentos a serem adotados por Santa Catarina quando houver ultrapasse de limites, o que não ocorreu no Estado.

No que diz respeito às demonstrações contábeis, tema “A.8” do Quadro 11, não houve obediência às normas selecionadas quase na metade dos tópicos abordados. Demonstrou-se, assim, que o Estado deve aprimorar seus esclarecimentos qualitativos, principalmente sobre o Balanço Orçamentário e a Demonstração das Variações Patrimoniais.

Quanto a não aplicabilidade, o tema de avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público, tema “A.7” do Quadro 11, mostrou-se predominante. Dentre os dez tópicos abordados, coube destaque para: ativos do imobilizado obtidos a título gratuito, transferência de ativos, ativos intangíveis obtidos a título gratuito, dificuldades na mensuração de ativos e passivos, inservibilidade dos bens e *impairment* de ativos. Esses seis não são aplicáveis porque não há como identificar a ocorrência dessas situações sem que sejam mencionados nos relatórios. Portanto, o Estado poderia notificar a não ocorrência do fato e assim evitar interpretações equivocadas.

As notas explicativas dos instrumentos de planejamento, tema “A.1”, e da dívida ativa, tema “A.10”, ambos os temas do Quadro 11, foram integralmente abordados pelo Estado de Santa Catarina. Nota-se, então, uma preocupação em elucidar particularidades ou pontos que não puderam ser aprofundados nos demonstrativos, o orçamento e dos créditos a receber de terceiros.

A depreciação, exaustão e amortização, tema “A.6” do Quadro 11, foram abordadas de forma parcial nos tópicos que tratam do método utilizado e valor contábil bruto e montante acumulado. Faltou, nesses, casos, maior detalhamento das dicas orientações para ilustrá-los.

Para que haja um maior comprometimento com a transparência almejada na elaboração e publicação dos demonstrativos contábeis, seria crucial o Estado de Santa Catarina junto à Secretaria da Fazenda aprimorar a elaboração de notas explicativas. As mesmas, além, de parte integrante dos relatórios contábeis, proporcionam esclarecimentos sobre fatos e atos que só quem acompanha corriqueiramente a contabilidade do Estado pode ter conhecimento.

Cabe destacar que o Estado propicia, por meio da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina (SEF/SC), uma aproximação entre a sociedade e contas públicas. Tal aspecto foi de suma importância para a realização da pesquisa. A SEF/SC publicou todos os relatórios em seu portal eletrônico dentro do período determinado, propiciando aos usuários o acesso ao BCG, RREO e RGF dos anos de 2009 e 2010.

Por fim destaca-se que, os resultados apresentados neste trabalho poderiam ser diferentes, se realizado por outros pesquisadores. Nesse tipo de pesquisa de abordagem

qualitativa é inevitável que a visão do autor não influencie os resultados. Erros podem ser encontrados, mas procurou-se o máximo de acurácia na execução das atividades descritas anteriormente.

4.3 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Durante o período de realização do trabalho, notou-se que há assuntos que não foram abordados nesta pesquisa e que são de grande valia para a área de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), tais como:

- a) elaboração de modelos para aplicação de forma padronizada das notas explicativas em casos cabíveis, assim como há a padronização de uma série de procedimentos na CASP, as notas explicativas poderiam ser incluídas;
- b) realizar uma pesquisa semelhante para os anos subsequentes aos da obrigatória aplicação das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), incluindo analisar posterior a tradução das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*).; e
- c) por fim, estudar de forma aprofundada cada um dos itens apontados no Quadro 11, que trata da análise das Notas Explicativas Aplicadas ao Setor Público de Santa Catarina.

REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria et al. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Atualizada até a Emenda Constitucional n.º 66, de 13 de julho de 2010. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 10 jun. 2010.

_____. Constituição (1891). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil: promulgada em 24 de fevereiro de 1891. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constitui%C3%A7ao91.htm>. Acesso em: 10 mai 2011.

_____. **Decreto Lei n.º 200**, 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/Del0200.htm>>. Acesso em: 24 set. 2010.

_____. **Lei Complementar n.º 101**, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>>. Acesso em: 10 jun. 2010.

_____. **Lei n.º 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L4320.htm>>. Acesso em: 27 jun. 2010.

_____. **Lei n.º 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 12 set. 2010.

_____. **Lei n.º 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 28 jun. 2010.

_____. **Lei n.º 9.249**, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/ant2001/lei924995.htm>>. Acesso em: 02 jun. 2011.

_____. **Lei n.º 9.394/96**, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes básicas da educação nacional. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9394.htm>. Acesso em: 10 out. 2010.

_____. **Lei n.º 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 12 set. 2010.

_____. **Lei n.º 11.079**, de 30 de dezembro de 2004. Institui normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito da administração pública. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L11079.htm>. Acesso em: 20 outubro. 2010.

_____. **Decreto n.º 92.542**, de 10 de março de 1986. Cria, no Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), extingue a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN), e dá outras providências. Senado Federal. Subsecretaria de Informações. Disponível em: < <http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=130053>>. Acesso em: 22 nov. 2010.

CARLOS, Flávio Alves et al. Uma discussão sobre a criação de indicadores de transparência na gestão pública federal como suporte ao ciclo da política pública. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da Uerj**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 2, p.10-25, mai/ago 2008. Quadrimestral. Disponível em: <<http://www.atenas.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/UERJ/article/viewFile/620/616>>. Acesso em: 22 nov. 2010.

CFC.a . **Resolução CFC n.º 1.128**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: < http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128>. Acesso em: 28 jun. 2010.

_____.b. **Resolução CFC n.º 1.129**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: < http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129>. Acesso em: 28 jun. 2010.

_____.c. **Resolução CFC n.º 1.130**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001130>. Acesso em: 28 jun. 2010.

_____.d. **Resolução CFC n.º 1.131**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001131>. Acesso em: 28 jun. 2010.

_____.e. **Resolução CFC n.º 1.132**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001132>. Acesso em: 28 jun. 2010.

_____.f. **Resolução CFC n.º 1.133**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em:

<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001133>. Acesso em: 28 jun. 2010.

_____.g. **Resolução CFC n.º 1.134**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001134>. Acesso em: 28 jun. 2010.

_____.h. **Resolução CFC n.º 1.135**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135>. Acesso em: 28 jun. 2010.

_____.i. **Resolução CFC n.º 1.136**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001136>. Acesso em: 28 jun. 2010.

_____.j. **Resolução CFC n.º 1.137**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137>. Acesso em: 28 jun. 2010.

_____.k. **Resolução CFC n.º 1.268**, de 21 de dezembro de 2009. Altera, inclui e exclui itens das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público e dá outras providências. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001268>. Acesso em: 28 jun. 2010.

DENCKER, Ada De Freitas Maneti. **Pesquisa e interdisciplinaridade no ensino superior: Uma experiência no curso de turismo**. São Paulo: Aleph, 2002.

DEODATO, Alberto, **Manual de Ciência das Finanças**, 10. ed., São Paulo: Saraiva, 1967.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. São Paulo, 1996.

FRANCO, H. **Contabilidade geral**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de contas do brasil: jurisdição e competência**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

FORTES, Paulo Antonio de Carvalho. **A ética do controle social na saúde e nos conselhos de saúde**. 1997

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

_____. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Claudia. **Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

GOMES FILHO, Adhemar Bento. O desafio de implementar uma gestão pública transparente. In X CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA. Santiago, Chile. 2005. Disponível

em: <http://www.alfa-redi.com/apc-aa-alfaredi/img_upload/a63473ef6aa82c7a2b2cc688d7e635dd/gomesfil.pdf>. Acesso em: 25 mai. 2011.

GOVERNO DO ESTADO DE SANTA CATARINA. Site Oficial. Disponível em: <<http://www.sc.gov.br/default.htm>>. Acesso em: 14 abr. 2011.

HUNGARATO, Arildo; COSTA, Alexander Ferreira. **Uma contribuição para entendimento das notas explicativas das empresas brasileiras do setor elétrico de distribuição sob a ótica da Contabilidade Societária**. 14 f. Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças. Vitória: 2004. Disponível em: <http://www.fucape.br/_admin/upload/prod_cientifica/uma%20contribui%C3%A7%C3%A3o%20para%20entendim ento.pdf>. Acesso em: 18 mai. 2010.

IBGE. **Contas Regionais: 2004 - 2008**. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/contasregionais/2008/publicacao2008.pdf>>. Rio de Janeiro: 2010. Acesso em: 10 mar. 2011.

_____. **Censo Demográfico 2010**. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/censo2010/default.shtm>>. Rio de Janeiro: 2011. Acesso em: 10 mar. 2011.

IFAC. *International Federation of Accountants*. Site Oficial. Disponível em: <<http://www.ifac.org/>>. Acesso em: 05 jun. 2011.

IPSAS - *Institute for International Public Sector Accounting Standards*. Site oficial. Disponível em: <<http://www.ipsas.org/en/ipsas.org.htm>>. Acesso em: 05 mai 2011.

LIMA, Diana Vaz; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública**. 1. ed. Atlas, 2000.

KISSLER, Leo; HEIDEMANN, Francisco G. Governança Pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade? **Revista de Administração Pública**. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro. vol. 40. mai/jun 2006. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-76122006000300008&script=sci_arttext>. Acesso em: 25 ago. 2010.

KLOCK, Cristina; PLATT NETO, Orion Augusto (orientador). **Uma proposta estrutural e de conteúdos para as notas explicativas referentes aos balanços públicos municipais**. Florianópolis, 2009. 20 f. Trabalho de Conclusão de Curso – Artigo (Especialização em Controle da Gestão Pública) – Curso de Pós-Graduação em Controle da Gestão Pública – Universidade Aberta do Brasil (UAB) – Departamento de Ciências Contábeis (CCN), Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), 2008.

KOHAMA, Helio. **Balanços públicos: Teoria e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MATTAR, Fauze N. **Pesquisa de marketing: metodologia, planejamento**. São Paulo: Atlas, 1999.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo brasileiro**. 35. ed. São Paulo: Malleiros, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 11. ed. São Paulo: Malleiros, 1999.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Curso básico de Contabilidade Pública**. 2. ed. Brasília: 2006.

MUSGRAVE, Richard A. **Teoria das Finanças Públicas**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1976.

NOBBIO, Norberto. **Estado, Governo, Sociedade: Para uma teoria geral da política**. 11. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2004.

PEREIRA, José Matias. **Manual de gestão pública contemporânea**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PLATT NETO, Orion Augusto (orientador). **Contabilidade Pública II**. Livro didático da Disciplina de Contabilidade Pública II. 6 ed. Curso de Graduação em Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, 2011/2.

PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento. **Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil**: 2005. Disponível em: <<http://www.pnud.org.br/home/>>. Acesso em: 10 mar. 2011.

PRESTES, Maria Luci de Mesquita. **A pesquisa e a construção do conhecimento científico: do planejamento aos textos, da escola à academia**. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: Respel, 2003.

REZENDE, Fernando. **Finanças Públicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROSA, Márcio Fernando Elias. **Direito Administrativo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. (Coleção sinopses jurídicas; v. 19)

SANTA CATARINA. **Balanco Geral do Estado 2009**. Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina. Diretoria de Contabilidade Geral. Disponível em: <http://www.sef.sc.gov.br/index2.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=1787&Itemid=26> . Acesso em: 30 abr. 2011.

_____. **Balanco Geral do Estado 2010**. Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina. Diretoria de Contabilidade Geral. Disponível em: <http://www.sef.sc.gov.br/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=474&Itemid=99999999> . Acesso em: 30 abr. 2011.

_____. Constituição (1989). **Constituição do Estado de Santa Catarina**: promulgada em: 5 de outubro de 1989. Disponível em: <http://www.alesc.sc.gov.br/portal/legislacao/docs/constituicaoEstadual/CESC_16_11_2009.pdf>. Acesso em: 12 set. 2010.

_____. **Decreto Estadual n.º 1.178**, de 19 de março de 2008. Regulamenta o Sistema de Controle Interno previsto nos arts 30, inciso II; 150 e 151 da Lei Complementar n.º 381, de 7 de maio de 2007, e estabelece outras providências. Disponível em: <<http://server03.pge.sc.gov.br/LegislacaoEstadual/2008/001178-005-0-2008-002.htm>>. Acesso em: 10 set. 2010.

_____. **Decreto Estadual n.º 2.762**, de 19 de novembro de 2009. Aprova o Regimento Interno da Secretaria de Estado da Fazenda e a distribuição dos cargos de provimento em comissão DGS/DGI, Funções Técnicas Gerenciais - FTGs, Funções Gratificadas - FGs e Funções de Chefia - FCs que compõem a estrutura do órgão, e estabelece outras providências. Disponível em: <<http://server03.pge.sc.gov.br/LegislacaoEstadual/2009/002762-005-0-2009-004.htm>>. Acesso em: 15 fev. 2011.

_____. **Decreto Estadual n.º 3.874**, de 28 de dezembro de 2005. Aprova o Regimento Interno da Secretaria de Estado da Fazenda e a distribuição de cargos de provimento em comissão, Funções de Chefia – FCs e Funções Técnicas Gerenciais – FTGs que compõem a estrutura do órgão. Disponível em: <<http://www3.sef.sc.gov.br/institucional/regimento%20interno.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2010.

_____. **Decreto Estadual n.º 3.486**, de 03 de setembro de 2003. Institui a obrigatoriedade de realizar os procedimentos de reavaliação, redução ao valor recuperável de ativos, depreciação, amortização e exaustão dos bens do Estado nos casos que especifica. Disponível em: <<http://server03.pge.sc.gov.br/LegislacaoEstadual/2010/003486-005-0-2010-003.htm>>. Acesso em: 23 mai. 2011.

_____. **Lei Complementar n.º 381**, de 07 de maio de 2007. Dispõe sobre o modelo de gestão e a estrutura organizacional da Administração Pública Estadual. Disponível em: <<http://server03.pge.sc.gov.br/legislacaoestadual/2007/000381-010-0-2007-001.htm>>. Acesso em: 01 set. 2010.

_____. **Relatório de Gestão Fiscal**: referentes aos 3 quadrimestres dos anos de 2009 e 2010. Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina. Diretoria de Contabilidade Geral. Disponível em: <http://www.sef.sc.gov.br/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=367&Itemid=26>. Acesso em: 23 nov. 2010.

_____. **Relatório Resumido da Execução Orçamentária**: referente aos 6 bimestres dos anos de 2009 e 2010. Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina. Diretoria de Contabilidade Geral. Disponível em: <http://www.sef.sc.gov.br/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=416&Itemid=26>. Acesso em: 23 nov. 2010.

SECCHI, Leonardo. Modelos organizacionais e reformas na administração pública. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro. Mar/abr 2009. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v43n2/v43n2a04.pdf>>. Acesso em: 25 ago. 2010.

SEF/SC – Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina. Site Oficial. Disponível em: <http://www.sef.sc.gov.br/index.php?option=com_frontpage&Itemid=1>. Acesso em: 30 abr. 2011.

_____. **Nota técnica n.º 06**, de 14 dezembro de 2010. Registro da Reavaliação, Redução ao Valor Recuperável, Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <http://www.sef.sc.gov.br/index.php/Servicos-Tributarios/auditoria/documentos/arquivos_pdf/arquivos_pdf/cadastro/control_e_interno2/index2.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=2056&Itemid=1>. Acesso em: 02 jun. 2011.

SEF/SPG/SEA – Secretaria de Estado da Fazenda, Secretaria de Estado do Planejamento, Orçamento e Gestão e Secretaria de Estado da Administração de Santa Catarina. **Portaria Conjunta n.º 01**, 26 de fevereiro de 2004. Define a nova estrutura responsável pela implantação do Sistema Integrado de Planejamento e Gestão Fiscal do Estado de Santa Catarina - SIGEF/SC e dá outras providências. Disponível em: <<http://server03.pge.sc.gov.br/legislacaoestadual/2004/000001-014-0-2004-010.htm>>. Acesso em: 30 abr. 2011.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: Um enfoque Administrativo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. Mauro Santos. **Orçamento público e controle: uma primeira leitura do Fórum Popular do Orçamento do Rio de Janeiro**. VI Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Publica. Buenos Aires: 2001. Disponível em: <<http://goku99.sites.uol.com.br/Orcamento/OrcamentoControle.pdf>>. Acesso em: 05 abr. 2011.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

STONER, James A. F.; FREEMAN, R. Edward. **Administração**. 5. ed. Rio de Janeiro: LCT, 1999.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria n.º 109**, de 08 de março de 2002. Ministério da Fazenda. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria109.pdf>>. Acesso em: 21 de nov. 2010.

_____. **Portaria n.º 407**, de 20 junho de 2011. Aprova a 4ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF). Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN407_2011MDF.PDF>. Acesso em: 10 jul. 2011.

_____. **Portaria n.º 462**, de 5 de agosto de 2009. Aprova a 2ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais. Ministério da Fazenda. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_462.pdf>. Acesso em: 1 set. 2010.

_____. **Portaria n.º 467**, de 6 de agosto de 2009. Aprova os volumes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos e IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Ministério da Fazenda. Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_467_2009_PCP_PCE_PCASP.pdf>. Acesso em: 1 set. 2010.

_____. **Portaria n.º 577**, de 15 de outubro de 2009. Aprova a 1ª edição do Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais. Ministério da Fazenda. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria577.pdf>>. Acesso em: 1 set. 2010.

_____. **Portaria n.º 582**, de 13 de outubro de 2010. Dispõe sobre a composição e funcionamento do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis – GTCON. Ministério da Fazenda. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_582_2010_GTCON.pdf>. Acesso em: 22 nov. 2010.

_____. **Portaria n.º 644**, de 30 de novembro de 2010. Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 3ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_664_2010.pdf>. Acesso em: 05 abr. 2011.

_____. **Portaria n.º 665**, de 30 de novembro de 2010. Atualiza os Anexos n.º 12 (Balanço Orçamentário), n.º 13 (Balanço Financeiro), n.º 14 (Balanço Patrimonial), n.º 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), n.º 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), n.º 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e n.º 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_665_2010.pdf>. Acesso em: 03 jun. 2011.

_____. **Portaria n.º 749**, de 15 de dezembro de 2009. Aprova a alteração dos Anexos n.º 12 (Balanço Orçamentário), n.º 13 (Balanço Financeiro), n.º 14 (Balanço Patrimonial) e n.º 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), inclui os anexos n.º 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), n.º 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e n.º 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, e dá outras providências. Ministério da Fazenda. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_749_Atualizacao_Anexos_Lei_4320.pdf>. Acesso em: 1 set. 2010.

_____. **Portaria n.º 751**, de 16 de dezembro de 2009. Aprova o volume V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público e republica o volume IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Ministério da Fazenda. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_DCASP_port751.pdf>. Acesso em: 24 ago. 2010.

STN/SOF – Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria do Orçamento Federal. **Portaria Conjunta n.º 2**, de 6 de agosto de 2009. Aprova o Volume I - Procedimentos Contábeis Orçamentários da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP,

e dá outras providências. Ministério da Fazenda e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_Conjunta_2_2009_Volume_I_PCO.pdf>. Acesso em: 23 nov. 2010.

_____. **Portaria Conjunta n.º 3**, de 16 de outubro de 2008. Aprova os Manuais de Receita Nacional e de Despesa Nacional e dá outras providências. Ministério da Fazenda e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortariaConjunta3.pdf>>. Acesso em: 23 nov. 2010.

_____. **Portaria Conjunta n.º 4**, de 30 de novembro de 2010. Aprova as Partes I – procedimentos Contábeis Orçamentários e VIII – Demonstrativo de Estatística de Finanças Públicas, da 3ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortConjunta_STNSOF_04_2010.pdf>. Acesso em: 05 abr. 2011.

TCE/SC – Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Site Oficial. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/web/>>. Acesso em: 30 abr. 2011.

ANEXOS

ANEXO A - ORGANOGRAMA DA SEF/SC

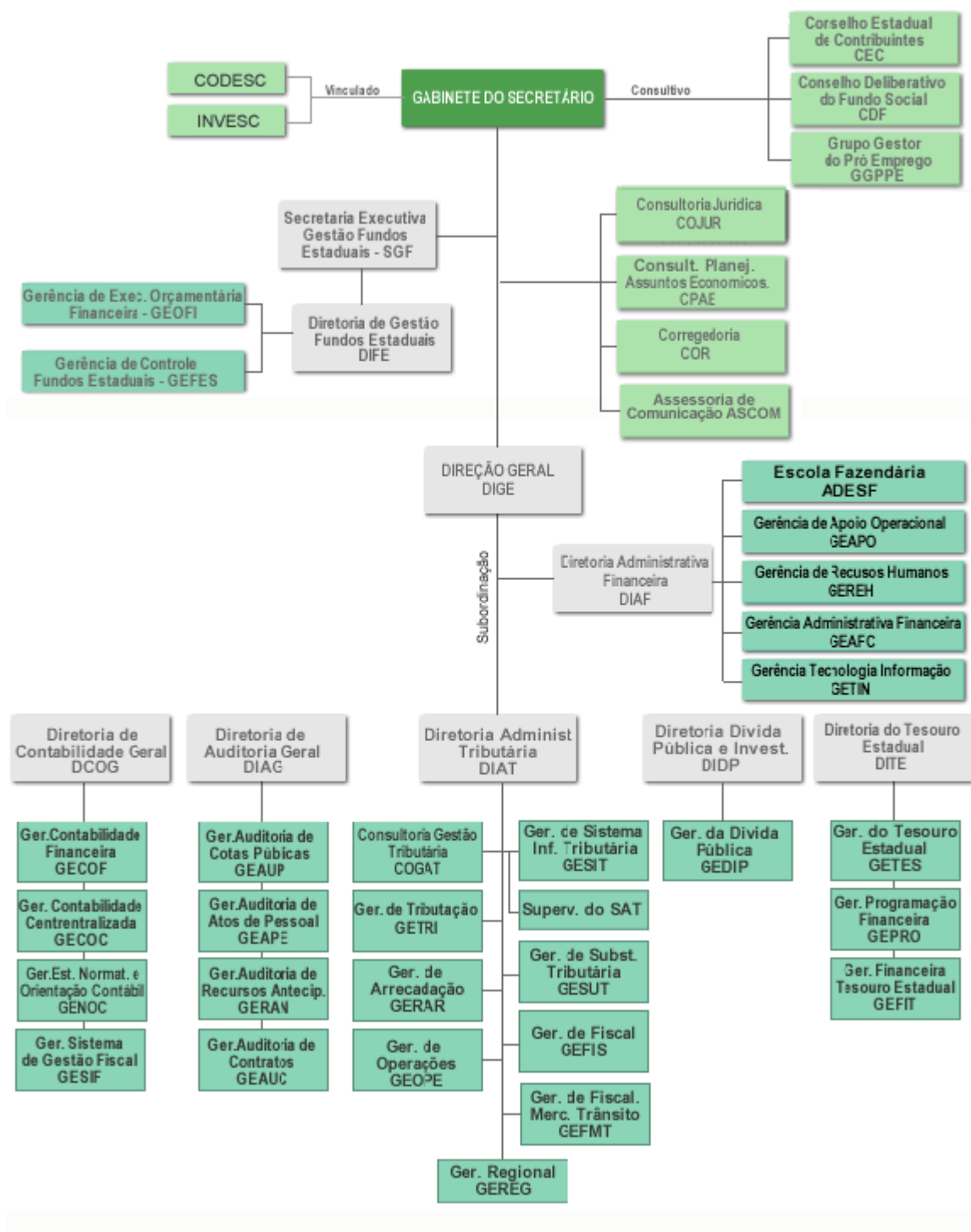


Figura 2: Organograma SEF/SC

Fonte: SEF/SC (2011).

APÊNDICES

APÊNDICE A – EXTRATOS DE DISPOSIÇÕES NORMATIVAS SOBRE AS NOTAS EXPLICATIVAS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NEASP)

A partir da revisão literária das principais normatizações relativas à Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) acerca de notas explicativas, os quadros a seguir trazem, de forma organizada, os resultados. Cabe salientar que nas normas relacionadas na subseção 2.3.1 e não expressas aqui nada foi encontrado sobre notas explicativas, justificando a sua não incidência no Apêndice A. Respeitou-se, dentro do possível, a ordem cronológica das publicações e, em casos de publicações contemporâneas, prevaleceu a originária.

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) possui três versões. Grande parte dessas orientações são repetidas dentro da atualização subsequente. Apenas por fins metodológicos, preferiu-se referenciar a última versão do manual quando houvesse o choque de informações.

No caso das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (*International Public Accounting Standard* – IPSAS), há primeiramente o trecho referente às notas explicativas no idioma Inglês, seguido de uma interpretação em Português. Não se considerou como uma tradução, e sim uma interpretação do que foi lido, pois não se possui autonomia e autoridade para o mesmo.

1) Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)

Lei Complementar n.º 101/2000	
Capítulo I, Seção III	Os balanços trimestrais do Banco Central do Brasil conterão notas explicativas sobre os custos da remuneração das disponibilidades do Tesouro Nacional e da manutenção das reservas cambiais e a rentabilidade de sua carteira de títulos, destacando os de emissão da União. (Art. 7º, § 3º)
Capítulo VIII, Seção III	A empresa controlada que firmar contrato de gestão em que se estabeleçam objetivos e metas de desempenho, na forma da lei, disporá de autonomia gerencial, orçamentária e financeira, sem prejuízo do disposto no inciso II do § 5o do art. 165 da Constituição. (Art. 47) Parágrafo único. A empresa controlada incluirá em seus balanços trimestrais nota explicativa em que informará: I - fornecimento de bens e serviços ao controlador, com respectivos preços e condições, comparando-os com os praticados no mercado; II - recursos recebidos do controlador, a qualquer título, especificando valor, fonte e destinação; III - venda de bens, prestação de serviços ou concessão de empréstimos e financiamentos com preços, taxas, prazos ou condições diferentes dos vigentes no mercado.

Quadro 7: Disposições normativas sobre as NEASP na LRF

Fonte: elaborado pelo autor, a partir de BRASIL (2000).

2) Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)

NBC	Publicação e descrição	Notas Explicativas
NBC T 16.3	RESOLUÇÃO CFC N.º 1.130/08 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil	A Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve permitir a integração dos planos hierarquicamente interligados, comparando suas metas programadas com as realizadas, e evidenciando as diferenças relevantes por meio de notas explicativas.
NBC T 16.5	RESOLUÇÃO CFC N.º 1.132/08 - Registro Contábil	<p>O reconhecimento de ajustes decorrentes de omissões e erros de registros ocorridos em anos anteriores ou de mudanças de critérios contábeis deve ser realizado à conta do patrimônio líquido e evidenciado em notas explicativas.</p> <p>Na ausência de norma contábil aplicado ao setor público, o profissional da contabilidade deve utilizar, subsidiariamente, e nesta ordem, as normas nacionais e internacionais que tratem de temas similares, evidenciando o procedimento e os impactos em notas explicativas.</p>
NBC T 16.10	RESOLUÇÃO CFC N.º 1.137/08 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público	<p>O critério de avaliação dos ativos do imobilizado obtidos a título gratuito e a eventual impossibilidade de sua mensuração devem ser evidenciados em notas explicativas.</p> <p>No caso de transferências de ativos, o valor a atribuir deve ser o valor contábil líquido constante nos registros da entidade de origem. Em caso de divergência deste critério com o fixado no instrumento de autorização da transferência, o mesmo deve ser evidenciado em notas explicativas.</p> <p>O critério de mensuração ou avaliação dos ativos intangíveis obtidos a título gratuito e a eventual impossibilidade de sua valoração devem ser evidenciados em notas explicativas.</p>
NBC T 16.6	RESOLUÇÃO CFC N.º 1.133/08 - Demonstrações Contábeis.	<p>As demonstrações contábeis devem ser acompanhadas por anexos, por outros demonstrativos exigidos por lei e pelas notas explicativas.</p> <p>As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis.</p> <p>As informações contidas nas notas explicativas devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis.</p> <p>As notas explicativas incluem os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, as informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho e outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações.</p>
NBC T 16.7	RESOLUÇÃO CFC N.º 1.134/08 - Consolidação das Demonstrações Contábeis.	<p>As demonstrações contábeis das entidades do setor público, para fins de consolidação, devem ser levantadas na mesma data, admitindo-se a defasagem de até três meses, desde que os efeitos dos eventos relevantes entre as diferentes datas sejam divulgados em notas explicativas.</p> <p>As demonstrações contábeis consolidadas devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) identificação e características das entidades do setor público incluídas na consolidação; (b) procedimentos adotados na consolidação; (c) razões pelas quais os componentes patrimoniais de uma ou mais entidades do setor público não foram avaliados pelos mesmos critérios, quando for o caso; (d) natureza e montantes dos ajustes efetuados; (e) eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis consolidadas.

Continua.

Continuação.

NBC T 16.9	RESOLUÇÃO CFC N.º 1.136/08 - Depreciação, Amortização e Exaustão.	As demonstrações contábeis devem divulgar, para cada classe de imobilizado, em nota explicativa: (a) o método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada; (b) o valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão acumuladas no início e no fim do período; (c) as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados.
-----------------------	---	---

Quadro 8: Disposições normativas sobre as NEASP nas NBCASP

Fonte: elaborado pelo autor, a partir de CFC (2008).

3) Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP)

1ª edição – Portaria STN/SOF n.º 3 de 14 de outubro de 2008
Vol. I – Manual da Receita Nacional
Fundo de Participação dos Municípios (FPM): Para os municípios que efetuaram registro contábil, de acordo com Portaria STN n.º 327, de 27 de agosto de 2001, o passivo ou ativo registrados deverão ser baixados em contrapartida com a variação ativa ou passiva respectivamente. Sendo o valor relevante, justificar mudança de procedimento em nota explicativa. (p. 79)
Vol. II – Manual da Despesa Nacional
Depreciação, amortização e exaustão: A depreciação deve ser divulgada em Notas Explicativas para cada classe do Imobilizado nas Demonstrações Contábeis, esclarecendo o método utilizado, a vida útil e a taxa utilizada. (p. 88)
2ª edição
Vol. II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais - Portaria STN n.º 467 de 6 de agosto de 2009
Reconhecimento dos Elementos das Demonstrações Contábeis, de acordo com o Pronunciamento Conceitual Básico do CPC - Confiabilidade da Mensuração: O segundo critério para reconhecimento de um item é que ele possua um custo ou valor que possa ser determinado em bases confiáveis. Em muitos casos, o custo ou valor precisa ser estimado; o uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação das demonstrações contábeis e não prejudica a sua confiabilidade. Quando, entretanto, não puder ser feita uma estimativa razoável, o item não deve ser reconhecido no Balanço Patrimonial ou na Demonstração do Resultado. Por exemplo, o valor que se espera receber de uma ação judicial pode enquadrar-se nas definições tanto de um ativo como de uma receita, assim como nos critérios exigidos para reconhecimento; todavia, se não é possível determinar, em bases confiáveis, o valor que será recebido, ele não deve ser reconhecido como um ativo ou uma receita; a existência da reclamação deverá ser, entretanto, divulgada nas notas explicativas ou demonstrações suplementares. (p. 86)
Vol. V - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – Portaria STN n.º 751 de 16 de dezembro de 2009
Demonstração do Fluxo de Caixa: Para os recursos ordinários e vinculados que compõem o caixa e fluxo de caixa do exercício anterior e para o exercício seguinte: deverão ser elaboradas notas explicativas detalhando. (p. 37)
Equilíbrio entre a previsão da receita e a fixação da despesa: Após a identificação, se o desequilíbrio apresentado no Balanço Orçamentário for proveniente de abertura de créditos por superávit financeiro apurado no Balanço Patrimonial do exercício anterior, deve ser efetuada nota explicativa, quando da publicação da demonstração. (p. 59)
Tanto a frustração na arrecadação quanto o cancelamento de dotação deverão estar demonstrados no Balanço Orçamentário. Em nenhum dos dois casos deverá ser efetuado registro de cancelamento de previsão de receita, devendo, nesse último caso, fazer constar nota explicativa ao Balanço Orçamentário explicitando tal situação. (p. 59)

Continua.

Continuação.

<p>Notas Explicativas (p. 56)</p> <p>Estrutura, as notas explicativas devem conter:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) informação sobre o regime e os critérios contábeis usados na preparação das demonstrações contábeis; e b) informação adicional que não é apresentada no corpo das demonstrações contábeis, mas que seja relevante para sua compreensão. <p>As notas devem ser apresentadas de maneira sistemática de forma que cada item constante das demonstrações contábeis faça referência à sua respectiva informação adicional relacionada nas notas.</p> <p>Deve ser informado no sumário dos critérios contábeis significantes:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) o regime contábil utilizado; b) a extensão em que é aplicado o procedimento transitório referente à adoção das de determinada norma contábil, quando for o caso; c) os critérios de mensuração usados nos itens componentes das demonstrações contábeis, tais como custo histórico, custo corrente, valor realizável líquido, valor justo, valor recuperável ou valor de serviço recuperável. Quando mais de um critério for usado, devem ser indicadas as categorias de ativos e passivos em que cada critério é adotado; d) os julgamentos para escolha dos critérios contábeis que têm efeito mais significativo nos valores registrados nas demonstrações contábeis; e) Outros critérios contábeis relevantes e necessários à compreensão das demonstrações contábeis. <p>O valor dos dividendos, ou distribuições similares, propostos ou declarados antes das demonstrações contábeis serem autorizadas para publicação, mas não apropriados como distribuição aos proprietários no período, bem como seu valor por ação;</p> <p>O valor acumulado de dividendos preferenciais ou similares não apropriados;</p>
3ª edição
Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários – Portaria STN/SOF n.º 4, de 30 de novembro de 2010
<p>Segundo as normas do Cosif, cabe às instituições financeiras, além de seguir os princípios fundamentais de contabilidade:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) adotar métodos e critérios uniformes no tempo, sendo que as modificações relevantes devem ser evidenciadas em notas explicativas, quantificando os efeitos nas demonstrações financeiras, quando aplicável (p. 22).
Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais – Portaria STN n.º 664, de 30 de novembro de 2010
<p>Uma entidade deve evidenciar em notas explicativas às demonstrações contábeis:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) as políticas contábeis adotadas para o reconhecimento de variação patrimonial aumentativa de transações sem contraprestação; (b) para as principais classes de variação patrimonial aumentativa de transações sem contraprestação, a base pela qual o valor justo do ingresso de recursos foi mensurado; e (c) para as principais classes de variação patrimonial aumentativa tributária que a entidade não pode mensurar de maneira confiável durante o período no qual o fato gerador ocorre, a informação sobre a natureza do tributo (p. 54).
<p>Não é necessário que o ente possua uma tabela única de depreciação, sendo possível que determinados bens sejam depreciados a taxas diferentes, em função de suas características, devendo também essa particularidade ser evidenciada em notas explicativas (p. 94).</p>
<p>Casos de avaliação de ativos que resultem reconhecimento da inservibilidade do bem devem ser evidenciados em notas explicativas (p. 106)</p>
<p>Casos de avaliação de ativos que resultem em teste de <i>impairment</i>, devem ser evidenciados:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da perda por desvalorização; (b) o valor da perda por desvalorização reconhecida ou revertida; (c) se o valor recuperável é seu valor líquido de venda ou seu valor em uso; (d) se o valor recuperável for o valor líquido de venda (valor de venda menos despesas diretas e incrementais necessárias à venda), a base usada para determinar o valor líquido de venda (por exemplo: se o valor foi determinado por referência a um mercado ativo); (e) se o valor recuperável for o valor em uso, a(s) taxa (s) de desconto usada(s) na estimativa atual e na estimativa anterior; e (f) para um ativo individual, a natureza do ativo (p. 106)

Continua.

Continuação.

<p>Casos de avaliação de ativos que resultem em reavaliação, devem ser evidenciados:</p> <p>(a) a data efetiva da reavaliação;</p> <p>(b) se foi ou não utilizado avaliador independente;</p> <p>(c) os métodos e premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos itens;</p> <p>(d) se o valor justo dos itens foi determinado diretamente a partir de preços observáveis em mercado ativo ou baseado em transações de mercado realizadas sem favorecimento entre as partes ou se foi estimado usando outras técnicas de avaliação; e</p> <p>(e) para cada classe de ativo imobilizado reavaliado, o valor contábil que teria sido reconhecido se os ativos tivessem sido contabilizados de acordo com o método de custo (p. 106).</p>
<p>Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos – Portaria STN n.º 664, de 30 de novembro de 2010</p>
<p>A Entidade Pública deverá optar por uma das metodologias que poderão ser utilizadas na mensuração do valor recuperável dos créditos inscritos em dívida ativa e divulgar em Notas Explicativas a metodologia utilizada e a memória de cálculo do valor (p. 215)</p>
<p>Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – Portaria STN n.º 664, de 30 de novembro de 2010</p>
<p>A identificação das receitas e despesas intraorçamentárias, quando necessária, deverá ser apresentada em notas explicativas (p. 7).</p>
<p>Recomenda-se a utilização de notas explicativas para esclarecimentos a respeito da utilização do superávit financeiro e de reaberturas de créditos especiais e extraordinários, bem como suas influências no resultado orçamentário, de forma a possibilitar a correta interpretação das informações (p. 8).</p>
<p>O Balanço Orçamentário será complementado por nota explicativa detalhando as despesas executadas por tipos de créditos (inicial, suplementar, especial e extraordinário). Será informado, ainda, o montante da movimentação financeira (transferências financeiras recebidas e concedidas) relacionado à execução do orçamento do exercício, bem como os valores referentes à abertura de créditos adicionais e cancelamentos de crédito de forma a evidenciar a diferença entre a dotação inicial e a atualizada (p. 10).</p>
<p>Os valores da previsão inicial das receitas, constantes na Lei Orçamentária Anual (LOA) registrados permanecerão inalterados durante todo o exercício, pois refletem a posição inicial do orçamento constante da LOA. As atualizações monetárias autorizadas por lei, efetuadas até a data da publicação da LOA, deverão compô-la, sendo mencionadas em notas explicativas (p. 11).</p>
<p>Os Balanços Orçamentários não consolidados (de órgãos e entidades, por exemplo), poderão apresentar desequilíbrio e déficit orçamentário, pois muitos deles não são agentes arrecadadores e executam despesas orçamentárias para prestação de serviços públicos e realização de investimentos, sendo deficitários e dependentes de recursos do Tesouro. Esse fato não representa irregularidade, devendo ser evidenciado complementarmente por nota explicativa que demonstre o montante da movimentação financeira (transferências financeiras recebidas e concedidas) relacionadas à execução do orçamento do exercício (p. 14).</p>
<p>As transações de investimento e financiamento que não envolvem o uso de caixa ou equivalentes de caixa, como aquisições financiadas de bens e arrendamento financeiro, não devem ser incluídas na Demonstração dos Fluxos de Caixa. Tais transações devem ser divulgadas nas notas explicativas à demonstração, de modo que forneçam todas as informações relevantes sobre essas transações (p. 42)</p>
<p>Para facilitar a compreensão das demonstrações contábeis e sua comparação com as de outras entidades, as notas são normalmente apresentadas na seguinte ordem:</p> <p>(a) declaração de alinhamento com as normas de contabilidade aplicáveis, caso cumpridas todas as suas determinações;</p> <p>(b) Sumário de significativos critérios contábeis utilizados; e</p> <p>(c) Informação adicional sobre os itens constantes das demonstrações contábeis segundo a ordem de cada demonstrativo e linha do item referenciado.</p> <p>Em alguns casos excepcionais, pode ser necessário variar a ordem dos itens específicos, entretanto a ordem sistemática das notas deve ser mantida tanto quanto possível (p. 54).</p>
<p>A entidade deve alterar uma política contábil (e nesse caso evidenciar em nota explicativa) apenas se a mudança:</p> <p>(a) for exigida pelas normas de contabilidade aplicáveis; ou</p> <p>(b) resultar em informação confiável e mais relevante nas demonstrações contábeis sobre os efeitos das transações, outros eventos ou condições acerca da posição patrimonial, do resultado patrimonial ou dos fluxos de caixa da entidade (p. 54).</p>
<p>A entidade deve evidenciar, no resumo das políticas contábeis significativas ou em outras notas explicativas, os julgamentos realizados, que a administração fez no processo de aplicação das políticas contábeis da entidade e que têm efeito mais significativo nos montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis (p. 55).</p>
<p>As notas explicativas devem conter as principais estimativas referentes aos períodos futuros (por exemplo, provisões) e as fontes de erro de estimativa, na data a que se referem às demonstrações, que têm risco significativo de causar ajuste material dos valores contábeis de ativos e passivos no próximo exercício financeiro. A respeito desses ativos e passivos, devem ser informados detalhes sobre sua natureza e valor contábil na data a que se referem às demonstrações (p. 56)</p>
<p>Adicionalmente, outras informações devem ser evidenciadas, como:</p> <p>(a) domicílio e classificação jurídica da entidade;</p> <p>(b) natureza das operações e principais atividades da entidade; e</p> <p>(c) legislação relevante que rege suas operações (p. 57).</p>

Continua.

Continuação.

Destaca-se que as operações intragovernamentais (variações patrimoniais ativas e passivas), devem ser excluídas na Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) consolidada do Estado. Tais operações serão evidenciadas apenas na DVP de cada unidade e por meio de notas explicativas das demonstrações consolidadas (p. 63)

Quadro 9: Disposições normativas sobre as NEASP no MCASP

Fonte: elaborado pelo autor, a partir de STN (2009 e 2010) e STN/SOF (2008 e 2010).

4) Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF)

2ª edição – Portaria STN n.º 462, de 05 de agosto de 2009
Vol. II - Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO)
<p>Balanço Orçamentário: Esclarecimentos a respeito da utilização do superávit financeiro e sua influência no resultado orçamentário: recomenda-se a utilização de notas explicativas para, de forma a possibilitar a correta interpretação das informações. (p. 10)</p> <p>Para maior transparência na divulgação das despesas liquidadas e das não liquidadas inscritas em restos a pagar não-processados, deverão ser demonstradas no RREO do último bimestre do exercício de referência, apresentando nota explicativa no rodapé do demonstrativo. O texto modelo da nota explicativa é: Nota: Durante o exercício, somente as despesas liquidadas são consideradas executadas. No encerramento do exercício, as despesas não liquidadas inscritas em restos a pagar não-processados são também consideradas executadas. Dessa forma, para maior transparência, as despesas executadas estão segregadas em:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Despesas liquidadas, consideradas aquelas em que houve a entrega do material ou serviço, nos termos do art. 63 da Lei 4.320/64; b) Despesas empenhadas, mas não liquidadas, inscritas em Restos a Pagar não-processados, consideradas liquidadas no encerramento do exercício, por força do art.35, inciso II da Lei 4.320/64. (p. 21) <p>Recursos do FUNDEF: Caso o Município ainda tenha algum recurso do FUNDEF, deve registrar o fato em Notas Explicativas.</p>
Vol. III – Relatório de Gestão Fiscal
<p>Demonstrativo da Despesa com Pessoal: Durante o exercício, somente as despesas liquidadas são consideradas executadas. No encerramento do exercício, as despesas não liquidadas inscritas em restos a pagar não-processados são também consideradas executadas. Dessa forma, para maior transparência, as despesas executadas estão segregadas em:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Despesas liquidadas, consideradas aquelas em que houve a entrega do material ou serviço, nos termos do art. 63 da Lei 4.320/64; b) Despesas empenhadas, mas não liquidadas, inscritas em Restos a Pagar não-processados, consideradas liquidadas no encerramento do exercício, por força inciso II do art.35 da Lei 4.320/64 (p. 13)
<p>Dívida consolidada líquida: Na nota, deverão constar, dentre outras informações, as medidas corretivas adotadas ou a adotar, se o ente ultrapassar quaisquer dos limites (p. 47).</p>
<p>Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores: Na nota, registrar, dentre outras informações, as medidas corretivas adotadas ou a adotar, se o ente ultrapassar qualquer um dos limites (p. 61).</p>
<p>Demonstrativo das Operações de Crédito: Nesta nota, sobre as medidas corretivas, deve ser substituído por texto que explicita as medidas corretivas adotadas ou a adotar, se o ente ultrapassar qualquer dos limites, e o tempo que se espera seja necessário para que as medidas surtam efeito (p. 77)</p> <p>Expressar, em nota, o valor e o percentual da Receita Corrente Líquida (RCL) das operações de crédito que, na data da publicação da Resolução n.º 43/2001, do Senado Federal, estejam previstas nos Programas de Ajuste dos Estados, pois esses valores não estão inclusos no limite de comprometimento anual com amortizações (p. 79).</p>
<p>Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa: A disponibilidade de caixa do RPPS está comprometida com o Passivo Atuarial (p. 83).</p> <p>Na nota deverão constar, dentre outras informações, as medidas corretivas adotadas ou a adotar, se o ente deixar de observar as normas previstas (p. 87).</p>
<p>Demonstrativos dos Restos a Pagar A disponibilidade de caixa do RPPS está comprometida com o Passivo Atuarial (p. 92).</p>

Quadro 10: Disposições normativas sobre as NEASP no MDF

Fonte: elaborado pelo autor, a partir de STN (2009).

5) *International Public Sector Accounting Standards*

IPSAS e Descrição	Orientação	Interpretação da orientação
<p><i>IPSAS 1 - PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS (APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS)</i></p>	<p><i>A complete set of financial statements includes the following components:</i></p> <p>(a) <i>Statement of financial position;</i></p> <p>(b) <i>Statement of financial performance;</i></p> <p>(c) <i>Statement of changes in net assets/equity;</i></p> <p>(d) <i>Cash flow statement; and</i></p> <p>(e) <i>Accounting policies and notes to the financial statements (p. 32).</i></p>	<p>O conjunto completo de demonstrativos financeiros, contem:</p> <p>(a) Demonstrativo da posição financeira;</p> <p>(b) Demonstrativo do desempenho financeiro;</p> <p>(c) Demonstrativo das alterações nos ativos/equilíbrio;</p> <p>(d) Fluxo de caixa; e</p> <p>(e) Políticas contábeis adotadas e notas explicativas dos demonstrativos financeiros</p>
<p><i>IPSAS 2 - CASH FLOW STATEMENTS (DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA)</i></p>	<p><i>In some jurisdictions, governments or other public sector entities will appropriate or authorize funds to entities to finance the operations of an entity and no clear distinction is made for the disposition of those funds between current activities, capital works and contributed capital. Where an entity is unable to separately identify appropriations or budgetary authorizations into current activities, capital works and contributed capital, the appropriation or budget authorization should be classified as cash flows from operations and this fact should be disclosed in the notes to the financial statements (p. 82).</i></p> <p><i>Entities reporting cash flows from operating activities using the direct method are also encouraged to provide a reconciliation of the surplus/deficit from ordinary activities with the net cash flow from operating activities. This reconciliation may be provided as part of the cash flow statement or in the notes to the financial statements (p. 84).</i></p> <p><i>An entity should disclose, together with a commentary by management in the notes to the financial statements, the amount of significant cash and cash equivalent balances held by the entity that are not available for use by the economic entity (p. 90).</i></p>	<p>Quando uma entidade governamental financia atividades operacionais de outra entidade governamental, esse recurso é classificado como uma atividade operacional dentro do fluxo de caixa e salientado nas notas explicativas.</p> <p>As entidades públicas que elaboram a demonstração fluxo de caixa das operações pelo método direto. São incentivadas a providenciar uma reconciliação do superávit/déficit com as atividades orçamentárias. Essa reconciliação pode ser feita dentro do quadro da demonstração fluxo de caixa ou em notas explicativas.</p> <p>A entidade deve divulgar, junto a um comentário da gerencia nas notas explicativas da DFC, todos os recursos monetários e equivalentes de caixa, que estão em sob seu controle, mas não estão disponíveis para serem utilizados.</p>
<p><i>IPSAS 14 - EVENTS AFTER THE REPORTING DATE (EVENTOS OCORRIDOS DEPOIS DA DATA DE DIVULGAÇÃO)</i></p>	<p><i>International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 1, "Presentation of Financial Statements" requires an entity to disclose the amount of dividends or distributions to owners that were proposed or declared after the reporting date but before the financial statements were authorized for issue. Dividends and similar distributions do not include a return of capital. IPSAS 1 permits an entity to make this disclosure either:</i></p> <p>(a) <i>On the face of the statement of financial position as a separate component of net assets/equity; or</i></p> <p>(b) <i>In the notes to the financial statements (p. 324).</i></p>	<p>A distribuição de dividendos ocorrida após a divulgação dos demonstrativos, deve ser explicitada em notas explicativas.</p>

Continua.

Continuação.

<p>IPSAS 3 - NET SURPLUS OR DEFICIT FOR THE PERIOD, FUNDAMENTAL ERRORS AND CHANGES IN ACCOUNTING POLICIES (EXCEDENTES OU DEFICITS DO PERIODO, ERROS FUNDAMENTAIS E MUDANCAS NAS POLITICAS DE CONTABILIDADE)</p>	<p>The disclosure of the nature and amount of each extraordinary item may be made on the face of the statement of financial performance, or in the notes to the financial statements. If disclosure is made in the notes to the financial statements, the total amount of all extraordinary items should be disclosed on the face of the statement of financial performance (p. 107).</p> <p>When items of revenue and expense within surplus or deficit from ordinary activities are of such size, nature or incidence that their disclosure is relevant to explain the performance of the entity for the period, the nature and amount of such items should be disclosed separately (p. 107).</p> <p>Although the items described in paragraph 26 are not extraordinary items, the nature and amount of such items may be relevant to users of financial statements. The disclosures may assist users in understanding the financial position and performance of an entity and in making projections about financial position and performance. Disclosure of such information is usually made in the notes to the financial statements (p.108).</p>	<p>A divulgação e discriminação dos itens extra-orçamentários do período podem ser divulgadas nas notas explicativas ou na própria demonstração de fluxo de caixa. Quando divulgada em notas deve seu montante ser computado da Demonstração do Fluxo de Caixa.</p> <p>Os itens apontados no primeiro parágrafo, atividades de ocorrência comum nas entidades públicas porem com relevância no período, devem ser destacados em notas explicativas.</p>
<p>IPSAS 23 - REVENUE FOM NON-EXCHANGE TRANSACTIONS (TAXES AND TRANSFERS) (RECEITAS NÃO PROVENIENTES DAS OPERAÇÕES DE CÂMBIO (IMPOSTOS E TRANSFERÊNCIAS)</p>	<p>Contributions from owners are defined in IPSAS 1. For a transaction to qualify as a contribution from owners, it will be necessary to satisfy the characteristics identified in that definition. In determining whether a transaction satisfies the definition of a contribution from owners, the substance rather than the form of the transaction is considered. Paragraph 38 indicates the form that contributions from owners may take. If, despite the form of the transaction, the substance is clearly that of a loan or another kind of liability, or revenue, the entity recognizes it as such and makes an appropriate disclosure in the notes to the general purpose financial statements, if material. For example, if a transaction purports to be a contribution from owners, but specifies that the reporting entity will pay fixed distributions to the transferor, with a return of the transferor's investment at a specified future time, the transaction is more characteristic of a loan (p. 14).</p>	<p>Quando houver contribuição dos proprietários, as mesmas devem ser retratadas nas notas explicativas.</p>
<p>IPSAS 15 - FINANCIAL INSTRUMENTS: DISCLOSURE AND PRESENTATION (INSTRUMENTOS FINANCEIROS: DIVULGACAO E PUBLICACAO)</p>	<p>The standards do not prescribe either the format of the information required to be disclosed or its location within the financial statements. With regard to recognized financial instruments, to the extent that the required information is presented on the face of the statement of financial position, it is not necessary for it to be repeated in the notes to the financial statements. With regard to unrecognized financial instruments, however, information in notes or supplementary schedules is the primary means of disclosure. Disclosures may include a combination of narrative descriptions and specific quantified data, as appropriate to the nature of the instruments and their relative significance to the entity (p. 348).</p>	<p>Instrumentos de gestão de riscos adotados pelas entidades, quando não estiverem presentes nos demonstrativos financeiros, devem ser descritos em notas explicativas ou quadros auxiliares.</p>

Continua.

Continuação.

IPSAS 19 - PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES AND CONTINGENT ASSETS (PROVISSÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES)	<i>The objective of this Standard is to define provisions, contingent liabilities and contingent assets, identify the circumstances in which provisions should be recognized, how they should be measured and the disclosures that should be made about them. The Standard also requires that certain information be disclosed about contingent liabilities and contingent assets in the notes to the financial statements to enable users to understand their nature, timing and amount (p. 434).</i>	O objetivo dessa norma é definir provisões, passivos e ativos contingentes, e apontar as situações nos quais os mesmos devem ser reconhecidos. E quando necessário exigir que informações sobre esses itens estejam presentes nas notas explicativas.
IPSAS 28 - FINANCIAL INSTRUMENTS: PRESENTATION (INSNTRUMENTOS FINANCEIROS: APRESENTACAO)	<i>The amount of treasury shares held is disclosed separately either in the statement of financial position or in the notes, in accordance with IPSAS 1, • \Presentation of Financial Statements. An entity provides disclosure in accordance with IPSAS 20, • \Related Party Disclosure if the entity reacquires its own equity instruments from related parties (p. 30).</i>	A quantidade de ações próprias detidas são divulgadas ou nos demonstrativos financeiros ou nas notas explicativas, seguindo as orientações da IPSAS 1 ou da IPSAS 20, quando detida pelas partes relacionadas.
IPSAS 24 - PRESENTATION OF BUDGET INFORMATION IN FINANCIAL STATEMENTS (APRESENTACAO DAS INFORMACOES DO ORCAMENTO NAS DEMOSNTRACOES FINANCEIRAS)	<p><i>Subject to the requirements of paragraph 21, an entity shall present a comparison of the budget amounts for which it is held publicly accountable and actual amounts either as a separate additional financial statement or as additional budget columns in the financial statements currently presented in accordance with International Public Sector Accounting Standards. The comparison of budget and actual amounts shall present separately for each level of legislative oversight:</i></p> <p><i>(a) The original and final budget amounts;</i></p> <p><i>(b) The actual amounts on a comparable basis; and</i></p> <p><i>(c) By way of note disclosure, an explanation of material differences between the budget for which the entity is held publicly accountable and actual amounts, unless such explanation is included in other public documents issued in conjunction with the financial statements and a cross reference to those documents is made in the notes (p. 5).</i></p>	No relatório do orçamento deve ser apresentado também o montante real executado de cada item, quando houver desvios do que foi previstos apresentar as justificavas em notas explicativas ou em outros demonstrativos.
	<i>Management discussion and analysis, operations review or other public reports which provide commentary on the performance and achievements of the entity during the reporting period, including explanations of any material differences from budget amounts, are often issued in conjunction with the financial statements. In accordance with paragraph 14(c) of this Standard, explanation of material differences between actual and budget amounts will be included in notes to the financial statements unless included in other public reports or documents issued in conjunction with the financial statements, and the notes to the financial statements identify the reports or documents in which the explanation can be found (p. 11).</i>	As notas anexas ao demonstrativo devem conter as referencias no qual encontrar as explicações nas demonstrações financeiras sobre os desvios encontrados entre a previsão e a realização do orçamento.
	<p><i>An entity shall present an explanation of whether changes between the original and final budget are a consequence of reallocations within the budget, or of other factors:</i></p> <p><i>(a) By way of note disclosure in the financial statements; or</i></p> <p><i>(b) In a report issued before, at the same time as, or in conjunction with the financial statements, and shall include a cross reference to the report in the notes to the financial statements (p. 15).</i></p>	As alterações efetuadas no orçamento devem ser notificadas em notas explicativas junto às demonstrações financeiras.

Continua.

Continuação.

<p><i>IPSAS 30 - FINANCIAL INSTRUMENTS: DISCLOSURES (INTRUMENTOS FINANCEIROS: DIVULGACAO)</i></p>	<p><i>The carrying amounts of each of the following categories, as defined in IPSAS 29, shall e disclosed either in the statement of financial position or in the notes:</i></p> <p><i>(a) Financial assets at fair value through surplus or deficit, showing separately (i) those designated as such upon initial recognition, and (ii) those classified as held-for-trading in accordance with IPSAS 29;</i></p> <p><i>(b) Held-to-maturity investments;</i></p> <p><i>(c) Loans and receivables;</i></p> <p><i>(d) Available-for-sale financial assets;</i></p> <p><i>(e) Financial liabilities at fair value through surplus or deficit, showing separately (i) those designated as such upon initial recognition, and (ii) those classified as held-for-trading in accordance with IPSAS 29; and</i></p> <p><i>(f) Financial liabilities measured at amortized cost (p. 11).</i></p>	<p>As categorias abaixo de instrumentos financeiros devem ser descritas nos demonstrativos financeiros ou nas notas explicativas:</p> <p>(a) o valor justo dos ativos financeiros;</p> <p>(b) investimentos a longo prazo;</p> <p>(c) empréstimos concedidos e contas a receber;</p> <p>(d) ativos financeiros disponíveis para venda;</p> <p>(e) valor justo dos passivos financeiros; e</p> <p>(f) passivos financeiros mensurados a custos amortizados.</p>
	<p><i>An entity shall disclose the following items of revenue, expense, gains, or losses either in the statement of financial performance or in the notes:</i></p> <p><i>(a) Net gains or net losses on:</i></p> <p><i>(i) Financial assets or financial liabilities at fair value through surplus or deficit, showing separately those on financial assets or financial liabilities designated as such upon initial recognition, and those on financial assets or financial liabilities that are classified as held for trading in accordance with IPSAS 29;</i></p> <p><i>(ii) Available-for-sale financial assets, showing separately the amount of gain or loss recognized in net assets/equity during the period and the amount reclassified from net assets/equity and recognized directly in surplus or deficit for the period;</i></p> <p><i>(iii) Held-to-maturity investments;</i></p> <p><i>(iv) Loans and receivables; and</i></p> <p><i>(v) Financial liabilities measured at amortized cost;</i></p> <p><i>(b) Total interest revenue and total interest expense (calculated using the effective interest method) for financial assets or financial liabilities that are not at fair value through surplus or deficit;</i></p> <p><i>(c) Fee revenue and expense (other than amounts included in determining the effective interest rate) arising from: paragraph AG126 of IPSAS 29; and</i></p> <p><i>(e) The amount of any impairment loss for each class of financial asset (p. 15).</i></p>	<p>A entidade deve divulgar os seguintes itens de receitas, despesas, ganhos ou perdas no demonstrativo de desempenho financeiro ou nas notas explicativas:</p> <p>(a) ganhos ou perdas líquidas em:</p> <p>(i) ativos e passivos financeiros avaliados a valor justo por meio de superávit ou déficit, discriminando os ativos e passivos com reconhecimento inicial e os ativos e passivos reconhecidos para negociações.</p> <p>(ii) ativos disponíveis para venda, mostrando separadamente o montante de ganho ou perda reconhecido no patrimônio líquido (capital próprio) e o reclassificado no ativo líquido (capital próprio) reconhecido diretamente no superávit ou déficit do período.</p> <p>(iii) investimentos a longo prazo;</p> <p>(iv) empréstimos e contas a receber; e</p> <p>(v) passivos financeiros mensurados ao custo amortizado.</p> <p>(b) total de juros das receitas e despesas (calculados pelo método efetivo);</p> <p>(c) as taxas de receitas e despesas (alem da quantia inclusa na taxa de juros efetivos) decorrentes de:</p> <p>(i) déficit ou superávit dos ativos ou passivos financeiros que não estão avaliados pelo valor justo; e</p> <p>(ii) confiança e outras atividades fiduciárias que impliquem na detenção de ativos ou investimento de ativos em nome de pessoas, planos de previdência, e outras instituições.</p> <p>(d) receitas de <i>impairment</i> de ativos acumuladas; e</p> <p>(e) perdas por <i>impairment</i> de ativos financeiros.</p>

Quadro 11: Disposições normativas sobre as NEASP nas IPSAS

Fonte: elaborado pelo autor, a partir do *Institute IPSAS*.

APÊNDICE B – ANÁLISE DAS NOTAS EXPLICATIVAS DO ESTADO DE SC (NEASP/SC)

O **Quadro 11** é o *checklist* executado para análise do que é adotado, ou não, na elaboração das notas explicativas do Estado, quanto as norma vigentes no período. Primeiramente, depois de reunidas todas as informações sobre notas explicativas na normatização, contidas no **APÊNDICE A**, as mesmas foram organizadas pelos critérios: demonstrativos (Balanco Consolidado Geral, Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e Relatório da Gestão Fiscal (RGF)) e semelhança no assunto tratado.

Passado o primeiro momento de organização das idéias, foram consultados partes, temas, tópicos e itens discriminados no que se refere à sua incidência dentro dos três relatórios citados, elaborados por Santa Catarina nos anos de 2009 e 2010. Como forma de avaliar a aplicação, foram elencados quatro itens para avaliação:

- a) sim: para adoção integral (ou quase) do que foi requisitado na normatização;
- b) não: para não adoção integral (ou quase) do que foi requisitado na normatização;
- c) parcial: para adoção intermediária do que foi requisitado na normatização; e
- d) “-”: em substituição ao termo “não se aplica”, quando determinada norma não se enquadrar na situação do Estado.

Não se utilizou o sistema de avaliação numérica, pois o intuito do trabalho não é uma análise quantitativa das NEASP/SC, e sim uma verificação do que já está sendo elaborado, ou não, e a qualidade esclarecedora dessas informações.

Análise das notas explicativas dos demonstrativos contábeis do Estado de Santa Catarina, publicados nos anos de 2009 e 2010			
Partes, temas, tópicos e itens	2009	2010	Comentários
A) Balanço Consolidado Geral			
A.1) Instrumentos de planejamento Comparar as metas programadas dos planos hierarquicamente interligados com as realizadas e evidenciar as diferenças relevantes (NBC T 16.3).	Sim	Sim	As metas programadas na LDO são evidenciadas por meio do Relatório de Acompanhamento Físico e Financeiro dos Programas de Governo, Volume II do BCG.
A.2) Ajustes de exercícios anteriores Evidenciar o reconhecimento de ajustes decorrentes de omissões e erros de registros ocorridos em anos anteriores à conta do patrimônio líquido (NBC T 16.5).	Não	Sim	Foi evidenciado ajuste no Fundo Previdenciário em relação a Nota Técnica SEF/DCOG/GENOC n.º 006/2010, que trata do registro da reavaliação, dedução ao valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão.
A.3) Instituição financeira Evidenciar modificações nos métodos e critérios adotados (MCASP, 3ª ed, parte I, p. 22).	-	-	Não há instituições financeiras compoento o BCG.
A.4) Normatização adotada Evidenciar o procedimento e os impactos da utilização das normas nacionais e internacionais que tratem de temas similares não abrangidos na NBCASP, evidenciando o e em notas explicativas (NBC T 16.5).	-	-	Não foram localizadas outras normatizações que não relativas a NBCASP.
A.5) Consolidação			
A.5.1) Data de fechamento das demonstrações contábeis Divulgar os efeitos dos eventos relevantes entre as diferentes datas quando houver defasagem no levantamento das demonstrações contábeis que, para fins de consolidação, devem ser levantadas na mesma data (NBC T 16.7).	Não	Não	As demonstrações contábeis foram levantadas todas com a mesma data de referência 31 de dezembro do referido exercício.
A.5.2) Identificação das entidades consolidadas Identificar e caracterizar as entidades do setor público incluídas na consolidação (NBC T 16.7).	Não	Não	A justificativa para não inclusão no BCG foi a extensão do documento. No entanto, referenciou a Lei Complementar Estadual n.º 381/07 disponível no site da PGE/SC.
A.5.3) Procedimentos Detalhar os procedimentos adotados na consolidação (NBC T 16.7).	Parcial	Parcial	São mencionados algumas eliminações, no então não há uma secção específica para o assunto.
A.5.4) Divergências na avaliação dos componentes patrimoniais Expor as razões pelas quais os componentes patrimoniais de uma ou mais entidades do setor público não foram avaliados pelos mesmos critérios (NBC T 16.7).	-	-	Acredita-se que todas as entidades do estado adotem os mesmos procedimentos, para fim de consolidação.
A.5.5) Ajustes efetuados Divulgar a natureza e montantes dos ajustes efetuados (NBC T 16.7).	Não	Sim	Idem A.2.
A.5.6) Eventos relevantes subsequentes à data de encerramento do exercício Evidenciar os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis consolidadas (NBC T 16.7).	-	-	Nada foi encontrado nos BCGs em relação a eventos subsequentes.

Continua.

Continuação.

Análise das notas explicativas dos demonstrativos contábeis do Estado de Santa Catarina, publicados nos anos de 2009 e 2010			
Partes, temas, tópicos e itens	2009	2010	Comentários
A.6) Depreciação, exaustão e amortização			
A.6.1) Método utilizado Divulgar o método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada para cada classe de imobilizado (NBC T 16.9).	Parcial	Parcial	Foi explicitado apenas o método adotado, sem mencionar a vida útil econômica e a taxa utilizada para cada classe do imobilizado.
A.6.2) Valor contábil bruto e montante acumulado Divulgar o valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão acumuladas no início e no fim do período para cada classe de imobilizado (NBC T 16.9).	Parcial	Parcial	São divulgados apenas os valores brutos e a depreciação, exaustão e amortização acumulada dos bens móveis e imóveis.
A.6.3) Mudanças nas estimativas Evidenciar as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais (NBC T 16.9).	Não	Não	Não foram dectatadas mudanças nas estimativas.
A.6.4) Taxas Evidenciar as taxas utilizadas na depreciação de cada bem variação patrimonial aumentativa de transações sem contraprestação (MCASP, 3ª ed, parte II, p. 94).	Não	Não	Não foram divulgadas as taxas utilizadas.
A.7) Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público			
A.7.1) Ativos do imobilizado obtidos a título gratuito Evidenciar o critério de avaliação dos ativos do imobilizado obtidos a título gratuito e a eventual impossibilidade de sua mensuração (NBC T 16.10).	-	-	Não foram encontrados imobilizados obtidos a título gratuito.
A.7.2) Transferências de ativos Evidenciar os casos onde o critério de contabilização estabelecido no instrumento de autorização da transferência divergir do valor contábil líquido constante nos registros da entidade de origem (NBC T 16.10).	-	-	Idem A.7.1.
A.7.3) Ativos intangíveis obtidos a título gratuito Evidenciar o critério de mensuração ou avaliação dos ativos intangíveis obtidos a título gratuito e a eventual impossibilidade de sua valoração (NBC T 16.10).	-	-	Não foram encontrados intangíveis obtidos a título gratuito.
A.7.4) Dificuldades na mensuração de ativos e passivos Divulgar a existência de um bem, direito ou obrigação, pois quando não puder ser feita uma estimativa razoável o item não deve ser reconhecido no Balanço Patrimonial ou na Demonstração do Resultado (MCASP, 2ª ed, vol. II, p. 86).	-	-	Nada foi encontrado sobre ativos e passivos com estimativas insuficientes para mensuração.
A.7.5) Inservibilidade dos bens Evidenciar casos de avaliação de ativos que resultem em insevilidade dos bens variação patrimonial aumentativa de transações sem contraprestação (MCASP, 3ª ed, parte II, p. 106).	-	-	Nada foi encontrado sobre insevilidade dos bens.
A.7.6) Impairment de ativos			
A.7.6.1) Reconhecimento ou reversão da perda Evidenciar os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da perda por desvalorização (MCASP, 3ª ed, parte II, p. 106).	-	-	Nada foi encontrado sobre reconhecimento ou reversão da perda por desvalorização.

Continua.

Continuação.

Análise das notas explicativas dos demonstrativos contábeis do Estado de Santa Catarina, publicados nos anos de 2009 e 2010			
Partes, temas, tópicos e itens	2009	2010	Comentários
A.7.6.3) Natureza do valor recuperável Evidenciar se o valor recuperável é seu valor líquido de venda ou seu valor em uso (MCASP, 3ª ed, parte II, p. 106).	-	-	Nada foi encontrado sobre o valor recuperável.
A.7.6.4) Composição do valor recuperável Evidenciar se o valor recuperável for o valor líquido de venda (valor de venda menos despesas diretas e incrementais necessárias à venda), a base usada para determinar o valor líquido de venda (por exemplo: se o valor foi determinado por referência a um mercado ativo) (MCASP, 3ª ed, parte II, p. 106).	-	-	Idem A.7.6.3.
A.7.6.5) Taxa de desconto do valor recuperável Evidenciar se o valor recuperável for o valor em uso, a(s) taxa (s) de desconto usada(s) na estimativa atual e na estimativa anterior (MCASP, 3ª ed, parte II, p. 106).	-	-	Idem A.7.6.3.
A.7.6.6) Receitas Evidenciar as receitas com <i>impairment</i> de ativos acumulado (IPSAS 30).	-	-	Idem A.7.6.3.
A.7.7) Reavaliação de ativos			
A.7.7.1) Data Evidenciar a data efetiva da reavaliação (MCASP, 3ª ed, parte II, p. 106).	Não	Não	Foi apenas evidenciado apenas o valor residual da reavaliação.
A.7.7.2) Avaliador Evidenciar se foi ou não utilizado avaliador independente (MCASP, 3ª ed, parte II, p. 106).	Não	Não	No ano de 2009 nada foi mencionado. Em 2010, citou-se a formação de uma comissão de servidores do estado: um engenheiro da SEA/SC e dois servidores da entidade
A.7.7.3) Métodos e premissas Evidenciar os métodos e premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos itens (MCASP, 3ª ed, parte II, p. 106).	Não	Não	Idem A.7.7.1.
A.7.7.4) Valor justo Evidenciar se o valor justo dos itens foi determinado diretamente a partir de preços observáveis em mercado ativo ou baseado em transações de mercado realizadas sem favorecimento entre as partes ou se foi estimado usando outras técnicas de avaliação (MCASP, 3ª ed, parte II, p. 106).	Não	Não	Idem A.7.7.1.
A.7.7.5) Valor contábil dos imobilizados contabilizados pelo método de custo Evidenciar, para cada classe de ativo imobilizado reavaliado, o valor contábil que teria sido reconhecido se os ativos tivessem sido contabilizados de acordo com o método de custo (MCASP, 3ª ed, parte II, p. 106).	Não	Não	Foi apenas evidenciado apenas o valor residual da reavaliação.
A.7.8) Risco de ajustes futuros			

Continua.

Continuação.

Análise das notas explicativas dos demonstrativos contábeis do Estado de Santa Catarina, publicados nos anos de 2009 e 2010			
Partes, temas, tópicos e itens	2009	2010	Comentários
A.7.8.1) Estimativas Divulgar as principais estimativas referentes aos períodos futuros (por exemplo, provisões) e as fontes de erro de estimativa das demonstrações que têm risco significativo de causar ajuste material dos valores contábeis de ativos e passivos no próximo exercício financeiro (MCASP, 3ª ed, parte V, p. 56).	Sim	Sim	Foram divulgadas as provisões para perdas relativas ao DEINFRA/SC e SEF/SC, provisões para 13º salário, licenças e contingências judiciais e provisões matemáticas previdenciárias. Há provisões contratadas no longo prazo, relativas a casos em litígio.
A.7.8.2) Informações Detalhar informações sobre sua natureza e valor contábil na data a que se referem às demonstrações desses ativos e passivos (provisionados) (MCASP, 3ª ed, parte V, p. 56).	Sim	Sim	Foram elaborados quadros para demonstrar com maior clareza o provisionamento.
A.7.9) Provisões Informar as situações onde provisões, passivos e ativos contingentes devem ser reconhecidos (IPSAS 19).	Sim	Sim	Foi elaborado uma NE para as provisões e outra só para as contingências.
A.7.10) Ganhos ou perdas líquidas			
A.7.10.1) Ativos e passivos financeiros Evidenciar ganhos ou perdas líquidas com ativos e passivos financeiros avaliados a valor justo por meio de superávit ou déficit, discriminando os ativos e passivos com reconhecimento inicial e os ativos e passivos reconhecidos para negociações (IPSAS 30).	-	-	Nada foi encontrado acerca da avaliação de ativos e passivos a valor justo.
A.7.10.2) Ativos disponíveis para venda Evidenciar ganhos ou perdas líquidas com ativos disponíveis para venda, mostrando separadamente o montante de ganho ou perda reconhecido no patrimônio líquido (capital próprio) e o reclassificado no ativo líquido (capital próprio) reconhecido diretamente no superávit ou déficit do período (IPSAS 30).	-	-	Houve a aquisição de bens para revenda, no entanto, nada foi evidenciado sobre ganhos ou perdas com esses itens.
A.7.10.3) Investimentos a longo prazo Evidenciar ganhos ou perdas líquidas com investimentos a longo prazo (IPSAS 30).	Não	Não	Apenas evidenciou-se o saldo final dos investimentos, sem mencionar ganhos ou perdas.
A.7.10.4) Empréstimos e contas a receber Evidenciar ganhos ou perdas líquidas com empréstimos e contas a receber (IPSAS 30).	Não	Não	Apenas evidenciou-se o saldo final dos empréstimos e das contas a receber, sem mencionar ganhos ou perdas.
A.8) Demonstrações contábeis			
A.8.1) DFC			
A.8.1.1) Recursos ordinários e vinculados Divulgar os recursos ordinários e vinculados que compõem o caixa e fluxo de caixa do exercício anterior e para o exercício seguinte (MCASP, 2ª ed, vol. V, p. 37).	-	Não	Em 2009 não era elaborada a DFC e 2010 nada foi encontrado sobre a discriminação dos recursos ordinários e vinculados constantes no fluxo de caixa.

Continua.

Continuação.

Análise das notas explicativas dos demonstrativos contábeis do Estado de Santa Catarina, publicados nos anos de 2009 e 2010			
Partes, temas, tópicos e itens	2009	2010	Comentários
A.8.1.2) Transações que não envolvem o uso do disponível Divulgar as transações de investimento e financiamento que não envolvem o uso de caixa ou equivalentes de caixa, como aquisições financiadas de bens e arrendamento financeiro, de modo que forneçam todas as informações relevantes sobre essas transações (MCASP, 3ª ed, parte V, p. 42).	-	Não	Há uma relação das operações de créditos ainda não quitadas, mas não existe uma relação direta com aquisição de bens.
A.8.1.3) Financiamento de entidades governamentais Salientar os recursos de financiamento de atividades operacionais, entre entidades governamentais, classificados como atividades operacionais na DFC (IPSAS 2).	-	-	Há na DFC as transferências intergovernamentais encontradas nas atividades operacionais. Não havendo necessidade salientá-las em notas explicativas.
A.8.2) Balanço Orçamentário			
A.8.2.1) Equilíbrio Identificar, quando detectado desequilíbrio entre a previsão da receita e a fixação da despesa, se o mesmo apresentado no Balanço Orçamentário for proveniente de abertura de créditos por superávit financeiro apurado no Balanço Patrimonial do exercício anterior (MCASP, 2ª ed, vol. V, p. 59).	-	-	Nos dois exercícios foi detectado equilíbrio entre a previsão das receitas e fixação das despesas.
A.8.2.2) Cancelamento de dotação orçamentária Demonstrar no Balanço Orçamentário e explicitar a situação (MCASP, 2ª ed, vol. V, p. 59).	Não	Não	Nada é justificado pelo cancelamento das dotações orçamentárias.
A.8.2.3) Receitas e despesas intra-orçamentárias Identificar as receitas e despesas intra-orçamentárias (MCASP, 3ª ed, parte V, p. 7).	Sim	Sim	Constam nos demonstrativos.
A.8.2.4) Créditos especiais e extraordinários Esclarecer reaberturas de créditos especiais e extraordinários e suas influências no resultado orçamentário (MCASP, 3ª ed, parte V, p. 8).	Não	Não	Apenas é exibido o montante desses itens sem maiores explicações.
A.8.2.5) Detalhamento das despesas executadas Detalhar as despesas executadas por tipos de créditos (inicial, suplementar, especial e extraordinário) (MCASP, 3ª ed, parte V, p. 10).	-	-	Esse detalhamento já consta no Balanço Orçamentário.
A.8.2.6) Movimentação financeira Informar o montante da movimentação financeira (transferências financeiras recebidas e concedidas) relacionado à execução do orçamento do exercício (MCASP, 3ª ed, parte V, p. 10).	Não	Não	Apenas na DVP são mencionadas as transferências financeiras, mas não há sua ligação com o orçamento.
A.8.2.7) Abertura e cancelamento de créditos Informar os valores referente à abertura de créditos adicionais e cancelamentos de crédito de forma a evidenciar a diferença entre a dotação inicial e a atualizada (MCASP, 3ª ed, parte V, p. 10).	Sim	Sim	Para representação dos créditos adicionais, há especificamente o Demonstrativo dos Créditos Adicionais Abertos no Exercício.
A.8.2.8) Atualizações monetárias Mencionar as atualizações monetárias autorizadas por lei, efetuadas até a data da publicação da LOA (MCASP, 3ª ed, parte V, p. 11).	-	-	Não há atualização monetária dos balanços.

Continua.

Continuação.

Análise das notas explicativas dos demonstrativos contábeis do Estado de Santa Catarina, publicados nos anos de 2009 e 2010			
Partes, temas, tópicos e itens	2009	2010	Comentários
A.8.2.9) Superávit financeiro Esclarecer a utilização de superávit financeiro (MCASP, 3ª ed, parte V, p. 8).	Não	Sim	Está esclarecido em um relatório complementar ao Balanço Patrimonial, Demonstrativo do Superávit/Déficit Financeiro apurado no Balanço Patrimonial.
A.8.3) Critérios contábeis utilizados			
A.8.3.1) Regime contábil Expor o regime contábil utilizado (MCASP, 2ª ed, vol. V, p. 56).	Sim	Sim	Consta no resumo das principais práticas contábeis.
A.8.3.2) Procedimentos transitórios Demonstrar os procedimentos adotados referentes à adoção de determinada norma contábil (MCASP, 2ª ed, vol. V, p. 59).	Não	Não	Nada foi encontrado sobre procedimentos transitórios.
A.8.3.3) Mensuração dos itens Detalhar os critérios de mensuração utilizados nos itens das demonstrações (custo histórico, custo corrente, valor realizável líquido, valor justo, valor recuperável ou valor de serviço recuperável) separados por categorias de ativos e passivos em cada critério adotado (MCASP, 2ª ed, vol. V, p. 59).	Sim	Sim	Há uma descrição completa de todos os itens do Balanço Patrimonial.
A.8.3.4) Julgamentos de escolha Expor os julgamentos de escolha dos critérios contábeis que têm efeito mais significantes nos valores registrados nas demonstrações contábeis (MCASP, 2ª ed, vol. V, p. 59).	Não	Não	Apenas são apresentados os critérios adotados.
A.8.3.5) Mudança de critério contábil Evidenciar as mudanças de critérios contábeis, realizadas à conta do patrimônio líquido (NBC T 16.5).	-	-	Não foram encontrados alterações nos critério contábeis.
A.8.4) Notas explicativas			
A.8.4.1) Apresentação das notas explicativas Apresentá-las na seguinte ordem: (a) declaração de alinhamento com as normas de contabilidade aplicáveis, caso cumpridas todas as suas determinações; (b) Sumário de significativos critérios contábeis utilizados; e (c) Informação adicional sobre os itens constantes das demonstrações contábeis segundo a ordem de cada demonstrativo e linha do item referenciado (MCASP, 3ª ed, parte V, p. 54).	Sim	Sim	Nos balanços dos dois exercícios são apresentados esses conteúdos, respeitando a ordem estipulada.
A.8.4.2) Apresentação das entidades Apresentar: (a) domicílio e classificação jurídica da entidade; (b) natureza das operações e principais atividades da entidade; e (c) legislação relevante que rege suas operações (MCASP, 3ª ed, parte V, p. 57).	Sim	Sim	Todo conteúdo exigido é apresentado de forma clara e ordenada.
A.8.5) DVP			

Continua.

Continuação.

Análise das notas explicativas dos demonstrativos contábeis do Estado de Santa Catarina, publicados nos anos de 2009 e 2010			
Partes, temas, tópicos e itens	2009	2010	Comentários
A.8.5.1) Transferências intragovernamentais Segmentar variações patrimoniais ativas e passivas (MCASP, 3ª ed, parte V, p. 63).	Não	Não	Não há nota explicativa sobre esse item, pois já sua segmentação na própria DVP: transferências financeiras recebidas e concedidas.
A.8.5.2) Políticas contábeis adotadas Evidenciar as políticas contábeis adotadas para o reconhecimento de variação patrimonial aumentativa de transações sem contraprestação (MCASP, 3ª ed, parte II, p. 54).	Não	Não	Nada foi mencionado acerca do reconhecimento de variação patrimonial aumentativa das transações sem contraprestação.
A.8.5.3) Base de mensuração Evidenciar, as principais classes de variação patrimonial aumentativa de transações sem contraprestação, a base pela qual o valor justo do ingresso de recursos foi mensurado (MCASP, 3ª ed, parte II, p. 54).	Não	Não	Não foram discriminadas as variações patrimoniais aumentativas relativas a transações sem contraprestação.
A.8.5.4) Variação patrimonial aumentativa tributária Evidenciar, para as principais classes de variação patrimonial aumentativa tributária que a entidade não pode mensurar de maneira confiável durante o período no qual o fato gerador ocorre, a informação sobre a natureza do tributo variação patrimonial aumentativa de transações sem contraprestação (MCASP, 3ª ed, parte II, p. 54).	Não	Não	Não foram discriminadas as variações patrimoniais aumentativas relativas a transações sem contraprestação.
A.9) Investimentos			
A.9.1) Ações Divulgar a quantidade de ações próprias detidas (IPSAS 28).	Não	Não	Sobre as ações próprias das empresas contidas no consolidado geral do estado foi apresentado apenas a posição das participações.
A.9.2) Dividendos			
A.9.2.1) Dividendos preferenciais O valor acumulado de dividendos preferenciais ou similares não apropriados (MCASP, 2ª ed, vol. V, p. 59).	Não	Não	Quanto aos dividendos, só há a discriminação do valor a pagar.
A.9.2.2) Distribuição Evidenciar as distribuições ocorridas após a divulgação dos demonstrativos (IPSAS 14).	Não	Não	Idem A.9.2.1.
A.10) Dívida ativa Divulgar a metodologia utilizada na mensuração do valor recuperável dos créditos inscritos em dívida ativa (MCASP, 3ª ed, parte III, p. 215).	Sim	Sim	Nos dois exercício utilizou-se a metodologia indicada no MCASP.
A.11) Políticas contábeis			
A.11.1) Alteração Evidenciar a alteração da política contábil (MCASP, 3ª ed, parte V, p. 54).	-	Sim	A única alteração constatada foi a implementação de depreciação nas demais entidades da administração pública.
A.11.2) Julgamentos da administração Evidenciar os julgamentos realizados pela administração no processo de aplicação das políticas contábeis da entidade e que têm efeito mais significativo nos montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis (MCASP, 3ª ed, parte V, p. 55).	-	-	Nenhum julgamento foi encontrado nos demonstrativos.
A.11.3) Gestão de riscos			

Continua.

Continuação.

Análise das notas explicativas dos demonstrativos contábeis do Estado de Santa Catarina, publicados nos anos de 2009 e 2010			
Partes, temas, tópicos e itens	2009	2010	Comentários
A.11.3.1) Instrumentos Descrever os instrumentos de gestão de riscos adotados pelas entidades (IPSAS 15).	Não	Não	Nada foi encontrado acerca dos instrumentos de gestão de risco nos relatórios contábeis.
A.11.3.2) Categorias de instrumentos financeiros Descrever as categorias abaixo de instrumentos financeiros: (a) o valor justo dos ativos financeiros; (b) investimentos a longo prazo; (c) empréstimos concedidos e contas a receber; (d) ativos financeiros disponíveis para venda; (e) valor justo dos passivos financeiros; e (f) passivos financeiros mensurados a custos amortizados (IPSAS 30).	Não	Não	Nada foi encontrado sobre a descrição das categorias dos instrumentos de gestão de risco nos relatórios contábeis.
B) RREO			
B.1) Balanço orçamentário Apresentar no demonstrativo do último bimestre o seguinte texto: Durante o exercício, somente as despesas liquidadas são consideradas executadas. No encerramento do exercício, as despesas não liquidadas inscritas em restos a pagar não-processados são também consideradas executadas. Dessa forma, para maior transparência, as despesas executadas estão segregadas em: a) Despesas liquidadas, consideradas aquelas em que houve a entrega do material ou serviço, nos termos do art. 63 da Lei 4.320/64; b) Despesas empenhadas mas não liquidadas, inscritas em Restos a Pagar não-processados, consideradas liquidadas no encerramento do exercício, por força do art.35, inciso II da Lei 4.320/64 (MDF, 2ª ed, vol. II, p. 21).	Sim	Sim	O texto está apresentado na íntegra.
C) RGF			
C.1) Demonstrativo da Despesa com Pessoal Durante o exercício, somente as despesas liquidadas são consideradas executadas. No encerramento do exercício, as despesas não liquidadas inscritas em restos a pagar não-processados são também consideradas executadas. Dessa forma, para maior transparência, as despesas executadas estão segregadas em: a) Despesas liquidadas, consideradas aquelas em que houve a entrega do material ou serviço, nos termos do art. 63 da Lei 4.320/64; b) Despesas empenhadas, mas não liquidadas, inscritas em Restos a Pagar não-processados, consideradas liquidadas no encerramento do exercício, por força inciso II do art.35 da Lei 4.320/64 (MDF, 2ª ed, vol. III, p. 13).	Sim	Sim	O texto está apresentado na íntegra.
C.2) Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida Na nota, deverão constar, dentre outras informações, as medidas corretivas adotadas ou a adotar, se o ente ultrapassar quaisquer dos limites (MDF, 2ª ed, vol. III, p. 47).	-	-	Nada foi encontrado acerca das medidas corretivas, pois não houveram casos de limites ultrapassados.

Continua.

Continuação.

Análise das notas explicativas dos demonstrativos contábeis do Estado de Santa Catarina, publicados nos anos de 2009 e 2010			
Partes, temas, tópicos e itens	2009	2010	Comentários
C.3) Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores Na nota, registrar, dentre outras informações, as medidas corretivas adotadas ou a adotar, se o ente ultrapassar qualquer um dos limites (MDF, 2ª ed, vol. III, p. 61).	-	-	Idem C.2
C.4) Demonstrativo das Operações de Crédito			
C.4.1) Limites Nesta nota, sobre as medidas corretivas, deve ser substituído por texto que explicita as medidas corretivas adotadas ou a adotar, se o ente ultrapassar qualquer dos limites, e o tempo que se espera seja necessário para que as medidas surtam efeito (MDF, 2ª ed, vol. III, p. 77).	-	-	Idem C.2
C.4.2) Operações de crédito do Programa de Ajuste dos Estados Expressar, em nota, o valor e o percentual da Receita Corrente Líquida (RCL) das operações de crédito que, na data da publicação da Resolução n.º 43/2001, do Senado Federal, estejam previstas nos Programas de Ajuste dos Estados, pois esses valores não estão inclusos no limite de comprometimento anual com amortizações (MDF, 2ª ed, vol. III, p. 79).	Não	Não	No Demonstrativo das Garantias e Contragarantias da Valores são mencionadas dívidas adquiridas antes da Resolução n.º 43/2001, do Senado Federal, no entanto não são declarados seus valores e percentuais referentes à RCL.
C.5) Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa			
C.5.1) RPPS A disponibilidade de caixa do RPPS está comprometida com o Passivo Atuarial (MDF, 2ª ed, vol. III, p. 83).	Não	Sim	Em 2009, nada foi feita a relação entre a disponibilidade do RPPS e o Passivo Atuarial.
C.5.2) Medidas corretivas Na nota deverão constar, dentre outras informações, as medidas corretivas adotadas ou a adotar, se o ente deixar de observar as normas previstas (MDF, 2ª ed, vol. III, p. 87).	Não	Não	Quanto as medidas corretivas, nada foi encontrado.
C.6) Demonstrativo de Restos a Pagar A disponibilidade de caixa do RPPS está comprometida com o Passivo Atuarial (MDF, 2ª ed, vol. III, p. 92).	Não	Sim	Em 2009, nada foi feita a relação entre a disponibilidade do RPPS e o Passivo Atuarial.

Quadro 12: Análise da NEASP de SC
Fonte: elaborado pelo autor, a partir das obras citada