

NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Júlio Cesar Siqueira¹

birobiro21@hotmail.com

Denys Dauto Caires da Silva²

denysdcs@hotmail.com

Tiago Pereira Guimarães³

angelicapatricia_fia@hotmail.com

Agnaldo Bernardes Bessa Junior⁴

jr_crazy10@hotmail.com

RESUMO

A contabilidade nestes últimos anos tem sofrido grandes alterações em virtude da harmonização aos padrões internacionais. O principal fator que impulsiona a adoção desse novo formato para a contabilidade no Brasil é a globalização da economia. Diante dessas transformações que vem ocorrendo na contabilidade, o presente artigo discorre sobre as alterações impostas para o setor público que também está obrigado a adequar-se a esse novo padrão. Mediante a pesquisa bibliográfica e as principais normas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, o estudo visa demonstrar essas mudanças ocorridas na contabilidade aplicada ao setor público.

ABSTRACT

The accounts in recent years has undergone major changes due to harmonization with international standards. The main factor driving the adoption of this new format for accounting in Brazil is the globalization of the economy. Faced with these changes that have occurred in the accounts, this article discusses the changes imposed on the public sector which is also required to adapt to this new standard. Through literature and major rules issued by the Federal Accounting Council, the study aims to demonstrate these changes in accounting applied to the public sector.

Palavras Chave: Harmonização – Normas Internacionais – LRF – Contabilidade Pública

¹ Docente do Centro Universitário de Jales – MBA Gestão Empresarial e tributária e Graduado em Ciências Contábeis;

² Discente do Centro Universitário de Jales – Graduando em Ciências Contábeis

³ Discente do Centro Universitário de Jales – Graduando em Ciências Contábeis

⁴ Discente do Centro Universitário de Jales – Graduando em Ciências Contábeis

INTRODUÇÃO

Os países nas últimas décadas vêm a cada dia estreitando seus laços e quebrando suas barreiras através da globalização, em virtude da formação de blocos econômicos, a abertura do mercado financeiro internacional, a independência entre diversas nações, entre outros.

No dia a dia das empresas do setor público e privado, o guia principal para norteamento da real situação financeira da organização é a contabilidade, é através dela que a empresa pode fornecer aos usuários suas informações com maior transparência, no entanto, encontrava-se uma grande dificuldade em transmitir essas informações mundialmente, partindo desse pressuposto foi que se pensou na elaboração de um conjunto normativo de aplicação obrigatória em harmonia internacionalmente.

Desde 2008, com a edição da Lei Federal 11.638/2007, as normas internacionais de contabilidade passaram a ser adotadas em mais de cem países, e no Brasil as normas alteram como as empresas brasileiras emitem suas demonstrações contábeis.

A harmonização das normas internacionais de contabilidade vem se tornando cada vez mais uma necessidade real. O mesmo ocorre com o IPSAS (Normas Internacionais de Contabilidade voltadas para o Setor Público), o qual tem por objetivo a harmonização dos créditos de reconhecimento de receitas e de despesa, a avaliação de ativos e passivos, e também a forma de evidenciação da apuração do resultado do exercício, da situação financeira, e das mutações do patrimônio líquido.

Neste sentido, o presente artigo tem por objetivo evidenciar as ações que vêm sendo realizadas em favor da convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) às Normas Internacionais (IPSAS, comprovando a importância e a necessidade da harmonização na área pública e os impactos resultantes desse processo.

O presente trabalho desenvolveu-se fundamentado sob o tipo de pesquisa bibliográfica com leitura, análise e compreensão de livros e artigos técnicos disponibilizados em revistas e internet, cujas fontes foram citadas conforme normas estabelecidas pela Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT). Os dados foram coletados com base em artigos publicados em revistas, livros, internet e legislação, os quais foram utilizados para sustentação da busca do objetivo do trabalho.

REFERENCIAL TEÓRICO

PERÍODOS DA CONTABILIDADE

A história da contabilidade originou-se com a civilização, estando voltada diretamente aos interesses do homem, de sua necessidade social de proteção à posse e de interpretação aos fatos ocorridos com o objetivo principal de alcançar os fins propostos. Calcula-se que a história da Contabilidade iniciou-se por volta de 8.000 a.C. na antiga Mesopotâmia.

As mais antigas manifestações do pensamento contábil são as chamadas Contas Primitivas, sendo que o homem já praticava uma contabilidade continentada ao adotar seus instrumentos. O homem primitivo passou então a evidenciar a riqueza patrimonial que detinha, em inscrições nas paredes das grutas e também em pedaços de ossos, utilizando os vários instrumentos que já dispunha.

“O nascimento da Contabilidade é o da inscrição de elementos da riqueza patrimonial, passando, aos poucos, a registros de melhor qualidade”. (SÁ, 1998, p. 19)

Com o passar dos anos, o comércio começou a se intensificar, surgindo daí grandes quantidades de fatos a registrar, possibilitando o desenvolvimento da escrita contábil. Os registros passaram a ser feitos em peças de argila fresca, no início eram relativas a cada fato, depois resumidas em uma maior. Nesta época, a escrita passou a ser feita a base de símbolos (ideográfica), e não de desenhos, como antigamente.

À medida que as operações econômicas se tornaram complexas, o seu controle se refina. As escritas governamentais da República Romana já traziam receitas de caixa classificadas em rendas e lucros, e as despesas compreendidas nos itens salários, perdas e diversões. Nesta época, já se estabeleciam o confronto entre variações positivas e negativas, aplicando-se, empiricamente, o Princípio da Competência. Os registros das operações comerciais, industriais e públicas caminharam para uma sistematização ampla somente a partir da Idade Média. Surge aí o método das partidas dobradas.

SÁ (1998, p. 22) entende que:

A partida dobrada se apóia, pois, no início da adequação, não há dúvida, mas, logicamente, ela representa a explicação de origem e de efeito do fenômeno patrimonial, uma igualdade de valor em causa e efeito de fenômeno ou acontecimento havido com a riqueza patrimonial.

Então, os registros que eram simples foram se tornando insuficientes diante da complexidade dos registros derivados das muitas e complicadas transações empresariais; esta foi a razão básica e histórica que parece ter alimentado o aparecimento dessa evolução técnica dos registros duplos em Contabilidade. A partir daí, a obrigatoriedade metodológica de sempre se explicar, pelo registro, a causa e o efeito do que acontece.

A CONTABILIDADE NO BRASIL

Ao longo dos anos, as definições de Contabilidade sofreram alterações, porém o seu objeto de estudo sempre foi o patrimônio. A partir dele ela estuda e controla, registrando, classificando, analisando, interpretando e informando, através de demonstrações contábeis, todas as ocorrências nele verificadas.

FRANCO (1997, p. 21), conceitua a contabilidade como:

É uma ciência que 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 informações e orientação – necessárias à tomada de decisões – sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.

Para nós, que a consideramos um conjunto de conhecimentos sistematizados, com princípios e normas próprias, ela é, uma das ciências econômicas e administrativas.

Na atualidade, com a formação de grandes empresas, a informação contábil passou a ser interesse de grupos cada vez mais amplos de indivíduos, que incluem não somente acionistas, mas também fornecedores, financiadores, banqueiros, poderes públicos e até empregados que participam do lucro ou dos resultados da empresa.

No Brasil, a contabilidade pública foi adotada a partir da vinda da Família Real Portuguesa, a qual incrementou a atividade colonial, exigindo assim um melhor apoio fiscal. Constituiu-se então o Tesouro Nacional e Público, juntamente com o Banco do Brasil em 1808.

Nas províncias, as Tesourarias de Fazenda eram compostas de um inspetor, um contador e um procurador fiscal, responsáveis por toda a arrecadação, distribuição e administração financeira e fiscal, tendo como principal objetivo, diminuir as possíveis irregularidades, que viessem prejudicar a coroa.

Em 1890, criou-se o Tribunal de contas, com a atribuição de examinar, rever e julgar as contas relativas às receitas e à despesa. Já em 1922, criou-se o Código de Contabilidade da união, com a atribuição de orientar a elaboração dos balanços da união.

Ao fazermos uma avaliação histórica dos últimos anos, percebemos que o Brasil passou por três tentativas de reforma administrativas e, coincidentemente, com intervalos de trinta anos, tais reformas caracterizam as chamadas formas de Administração Pública, classificadas em: patrimonialista, burocrática e gerencial. Em cada uma das reformas implementadas, observa-se a criação de um órgão encarregado de tal procedimento e de leis ou instrumentos normativos legais, visando a sua implementação e punição dos gestores em caso do descumprimento dos novos preceitos definidos (JUND, 2007, p. 6).

As demonstrações contábeis, em sua grande maioria, são sintéticas e nem sempre fornecem informações e orientação esclarecedoras sob a composição analítica do patrimônio e de suas variações, deste modo a Contabilidade dispõe de mais de uma técnica especializada denominada *Análise de Balanços*. Esta permite decompor, comparar e interpretar essas demonstrações, oferecendo aos interessados na riqueza patrimonial, dados analíticos e interpretação sobre os componentes do patrimônio e sobre os resultados da atividade econômica desenvolvida pela entidade, informações estas indispensáveis à tomada de decisões.

Contabilidade Empírica	Administração Burocrática				Administração Gerencia				
	1936	1964	1967	1986	1988	1993	1995	1998	2000
Contabilidade Empírica	Criação do DASP	Lei n°. 4.320	Reforma Administrativa	DSL 300	CF 1988	Lei n° 8666	Reforma Adm.	EC 19/98 Projeto Piloto	LC 101 LRF
		Lei n°. 4.401	DSL 200 DSL 201	SIAFI			Criação do MARE	Auditoria TCU	Lei 10.028

Legenda

Dasp - Departamento Administrativo de Serviço Público.

Lei n°. 4.320, de 17/03/1964 - Estatui normas gerais de direito financeiro, orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Lei n°. 4.401, de 11/1964 - Institui o Instituto das Licitações Públicas no Brasil.

Decreto Lei n°. 200, de 25/02/1967 - Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para reforma administrativa, e dá outras providências.

Decreto Lei n°. 201, 27/02/1967 - Dispõe sobre a responsabilidade dos prefeitos e vereadores, e dá outras providências.

Decreto Lei nº. 2.300, 21/ 11/ 1986 - Considerando o estatuto jurídico das licitações e contratos administrativos.

Siafi - Sistema Integrado de Administração Financeira Federal integra toda a execução orçamentária e financeira do Governo Federal em tempo real, por meio de sistema em rede informatizada, administrado pelo Serpro.

Constituição Federal - Promulgada em 05/11/1988.

Lei nº. 8.666, de 21/06/1993 - Regulamenta o art. 37, inc XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública, e dá outras providências.

Mare - Ministério da Administração e Reforma de Estado, órgão encarregado pela última reforma administrativa gerencial.

Emenda Constitucional nº. 19, de 04/06/1998 - Modifica o regime e dispõem sobre princípios da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio das atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências.

Projeto Piloto TCU - Dando sequência ao projeto iniciado com a EBAPE/FGV, e outras instituições, o TCU desenvolve os primeiros trabalhos de Auditoria de Desempenho Governamental, por meio de projetos-piloto.

Lei Complementar nº. 101, de 04/05/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

Lei nº. 10.028, de 19/10/2000 - Acrescenta os arts. 359-A à 3359-H ao Código Penal Brasileiro, tipificando os crimes de responsabilidade fiscal praticados contra a administração pública.

Instrução Normativa nº. 01/2001 - Define as normas de auditoria e fiscalização, sob responsabilidade da Secretaria Federal de Controle, jurisdicionada ao Ministério da Fazenda, visando a auditoria dos gastos públicos realizados pelo Governo Federal.

Figura 1 - Evolução Histórica das Reformas Administrativas no Brasil

Fonte: Adaptado de Silva Junior, 2009 (*apud* Jund, 2002)

A CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

A Contabilidade Pública é um dos ramos da Contabilidade Geral, aplicada às entidades de direito público interno. Tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, ou seja, União, Estado, Distrito Federal e Municípios.

As Entidades Públicas e Brasileiras produziram um sistema de Contabilidade altamente sofisticado, sendo estruturada, segundo a Lei nº 4.320/64, em quatro sistemas contábeis que interagem entre si, feitos para atender a legislação relativa às normas gerais de Contabilidade Pública. São eles:

- Sistema Orçamentário: tem por objetivo evidenciar o registro contábil da receita e despesa, de acordo com as especificações constantes da Lei Orçamentária dos Critérios Adicionais. Assim, deve evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos

orçamentários vigentes, a despesa orçamentária empenhada e a despesa orçamentária realizada, à conta dos mesmos créditos e ainda as dotações disponíveis.

- Sistema Financeiro: Englobam todas as operações que resultam créditos e débitos de natureza financeira, ele é um sistema que apresenta o fluxo de caixa da entidade que são classificados como receita orçamentária, e os recursos de terceiros que transitarem pela entidade são classificados como receita extra-orçamentária.
- Sistema Patrimonial: De acordo com o Art. 94 da Lei Federal nº 4.320/64 esse sistema “registra analiticamente todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis por sua guarda e administração”. Assim a contabilidade manterá registros sintéticos dos bens móveis e imóveis. Como na contabilidade financeira das entidades privadas, a Contabilidade Pública, por meio do sistema patrimonial, faz o registro de toda a despesa que por sua característica, produzira benefícios em exercício seguinte.
- Sistema de Compensação: Esse sistema deve registrar e movimentar todas as contas representativas de direitos e obrigações (bens, valores e obrigações), embora seja um sistema escriturado com elaboração de balancetes mensais, independentes, a Lei Federal nº 4.320/64 art.105, considerou como contas de compensação e quando forem elaborados os balanços, no final do exercício, os saldos de suas contas serão incluídos no balanço do sistema patrimonial.

A Lei nº. 4.320/64 estabelece ainda as normas para a elaboração dos orçamentos e balanços dos Estados, da União, dos Municípios e do Distrito Federal. É responsável por cuidar das diretrizes prescritas para a elaboração dos orçamentos, de sua execução e do levantamento dos balanços gerais dos órgãos da Administração Direta, os quais compreendem: o Poder Executivo, o Poder Legislativo e o Poder Judiciário.

Sabemos que a Lei Complementar nº 101 de 2000 - LRF, não revoga a Lei nº 4.320/64. Os objetivos das duas normas são distintos: enquanto a Lei nº 4320/64 estabelece as normas gerais para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços, a LRF estabelece normas de finanças públicas voltadas para a gestão fiscal. Existindo algum dispositivo conflitante entre as duas normas jurídicas prevalecem à vontade da Lei mais recente.

REGIMES CONTÁBEIS

Nos tempos atuais, fala-se e utilizam-se Princípios e Convenções Contábeis Geralmente Aceitos; esse regime contábil defina-se como um sistema de escrituração contábil. Segundo a Lei 4.320/64 dispõem que o exercício financeiro coincidirá com o ano civil e que pertencem ao exercício financeiro às receitas nela arrecadas e as despesas nele legalmente empenhadas. A Lei Complementar nº101, de 4 de maio de 2000, em seu art. 50, parágrafo 2º, diz textualmente que “a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa.”

Impondo-se dessa forma, um regime contábil de escrituração misto para a contabilidade pública brasileira, assim no Brasil se utiliza o regime misto, ou seja, para a receita orçamentária o regime de caixa e para a despesa orçamentária o regime de competência.

Sendo assim, entende-se por regime de caixa de escrituração que reconhece as receitas do período nela arrecadas e as despesas nele pagas, e no regime de competência se reconhecem todas as receitas e despesas do período nele incorridas, isto é, de acordo com a data da real incorrência da transação econômica e não quando do recebimento ou pagamento.

RECEITA PÚBLICA

Receita Pública é a soma de ingressos, impostos, taxas, contribuições e outras fontes de recursos, arrecadados para atender às despesas públicas. Assim torna-se elemento fundamental para a manutenção dos serviços prestados pelo ente público.

Segundo JUND (2006, P. 146), “consiste no conjunto de ingressos financeiros, com fontes e fatos geradores próprios e permanentes, originados da ação e de tributos inerentes à instituição”.

A Receita Orçamentária são disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício orçamentário e constituem elemento novo para o patrimônio público. Instrumento por meio do qual se viabiliza a execução das políticas públicas, a Receita Orçamentária é fonte de recursos utilizada pelo Estado em programas e ação cuja finalidade precípua é atender as necessidades pública e demandas da sociedade.

A Receita Orçamentária é a consubstanciada no orçamento público, consignada na Lei Orçamentária, cuja especificação deverá obedecer à discriminação constante no anexo nº 3, da

Lei Federal nº 4.320/64. Essa receita aumenta a situação líquida do patrimônio financeiro da instituição, assim é o resultado da execução orçamentária.

LICHTNOW (2003, p.58), afirma que “receita orçamentária é aquela que integra o orçamento, e de que o estado pode dispor como propriedade sua. Aumenta a situação líquida do patrimônio financeiro, portanto é uma receita resultante do patrimônio da execução orçamentária”.

Quanto à sua classificação econômica, se divide em duas receitas: receitas correntes e receitas de capital.

As Receitas Correntes são arrecadas dentro do exercício financeiro, aumentam as disponibilidades financeiras do Estado com o efeito positivo sobre o Patrimônio Líquido e constituem instrumento para financiar os objetivos definidos nos programas e ações orçamentárias, com vistas a satisfazer finalidades pública.

De acordo com o Manual de Receita Nacional (2008), receitas correntes são os ingressos de recursos provenientes do poder de tributa os resultantes da venda de produtos ou serviços colocados à disposição dos usuários. Essas receitas financiam as despesas correntes e também as de capital.

Conforme o § 1º do art. 11 da Lei nº 4.320, de 1964, as receitas classificam-se como Correntes: as receitas provenientes de Tributos; de Contribuições; da exploração do patrimônio estatal (Patrimonial); da exploração de atividades econômicas (Agropecuária Industrial e de Serviços); de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes (Transferências Correntes); por fim, demais receitas que não se enquadram nos itens anteriores (Outras Receitas Correntes).

E “são correntes as operações que não provenham da alienação de um bem de capital, não estejam na lei, definidas como de capital e estejam por ato do poder público vinculado a uma despesa corrente (transferência de corrente).” (Machado JR, J. Teixeira; Reis;Heraldo da Costa. A Lei 4320/64 comentada.Ibam,1975)

Receita de Capital de acordo com o art. 11, § 2º da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 20 de maio de 1982, são “as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinado a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente”. Essas receitas são representadas por mutações

patrimoniais que nada acrescentam ao patrimônio público, só ocorrendo uma troca de elementos patrimoniais, isto é, um aumento no sistema financeiro (entrada de recursos financeiros) e uma baixa no sistema patrimonial (saída do patrimônio em troca de recursos financeiros).

De acordo com o Manual de Receita Nacional (2008), as receitas de capitais se classificam em:

- Operações de Créditos são fontes oriundas da colocação de títulos públicos ou da contratação de empréstimos e financiamentos obtidos junto a entidades estatais ou privados;
- Alienação de Bens provenientes da venda de bens móveis e imóveis e de alienação de direitos;
- *Amortização de empréstimos concedidos* é retorno de valores anteriormente emprestados a outras entidades de direito público;
- Transferência de Capital é outros entes ou entidades referente a recursos pertencentes ao ente recebedora ou ao ente transferidora, efetivado mediante condições preestabelecidas ou mesmo sem qualquer exigência, desde que o objetivo seja a aplicação em despesas de capital.
- Outras Receitas de Capital *outras receitas de capital* — classificação genérica para receitas não especificadas na lei; também classifica-se aqui o superávit do orçamento corrente (diferença entre receitas e despesas correntes), embora este não constitua item orçamentário.

A Receita Extra Orçamentária são aquelas que não fazem parte do orçamento público, como por exemplo, temos as cauções, fianças, depósitos para garantia, consignações em folha de pagamento, retenções na fonte, salários não reclamados, operações de créditos por antecipação de receitas (ARO) e outras operações assemelhadas. São valores que o órgão público arrecada, mas não lhe pertencem, ficando assim de mero depositário de valores recebidos. A arrecadação das receitas extra orçamentária não depende da autorização legislativa, pois é uma receita independente da execução orçamentária.

DESPESA PÚBLICA

A Despesa Pública é o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para custear os serviços públicos (despesas correntes) prestados à sociedade ou para a realização de investimentos (despesas de capital).

De acordo com o Manual de Despesa Nacional (2008, p. 12) “a despesa assume fundamental importância na Administração Pública por estar envolvida em situações singulares como o estabelecimento de limites legais impostos pela Lei de Responsabilidades Fiscal – Lei Complementar nº 101/2000”, contribuindo para a transparência das contas públicas e para o fornecimento de informações de melhor qualidade à comunidade.

Portanto a Despesa Pública classifica-se em dois grandes grupos, a saber: Despesa Orçamentária e Despesa Extra Orçamentária.

A Despesa Orçamentária é aquela que depende de autorização legislativa para ser realizada e que não pode ser efetivada sem a existência de crédito orçamentário que a corresponda suficientemente.

Segundo a Lei nº 4.320/64, art. 12, são classificadas em duas categorias econômicas: Despesas Correntes e Despesas de Capital.

A Despesa Corrente são todas aquelas despesas do governo que se realizam de forma contínua, uma vez que estão ligadas à sua manutenção. São permanentes, pois, tais modalidades de despesas governamentais. Caso venham a faltar, certamente decorrerão prejuízos no curto, médio e longo prazos, seja para o próprio ente governamental e/ou para a coletividade em geral: para o ente governamental, pois se ressentirão de uma contraprestação direta em bens e serviços, necessários ao seu regular funcionamento; para a coletividade, visto que esta não poderá usufruir, total ou parcialmente, de um serviço público prestado ou colocado à sua disposição, para sua utilização, efetiva ou em potencial.

As Transferências *correntes* são despesas que não correspondem à contraprestação direta de bens ou serviços por parte do Estado e que são realizadas à conta de receitas cuja fonte seja transferências correntes. Dividem-se em:

- Subvenções sociais: destinadas a cobrir despesas de custeio de instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, desde que sem fins lucrativos;
- Subvenções econômicas: destinadas a cobrir despesas de custeio de empresas públicas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

A Despesa de Capital as assumem um papel singular no rol das despesas públicas. Sua característica principal é a descontinuidade, tais despesas têm uma data para se iniciarem e for concluída, diversamente do que ocorre com as despesas correntes, cuja conclusão é fato, em regra, impossível de se cogitar. Outra característica das despesas de capital é que através delas o Poder Público expande os serviços públicos prestados, ao contrário das despesas correntes, por intermédio das quais o Estado mantém os serviços anteriormente criados.

De acordo com JUND (2006, p. 190), as despesas de capital “são divididas nos seguintes grupos de natureza de despesa, a saber: investimentos, inversões financeiras e transferências de capital”.

- *Despesas de investimentos* são despesas necessárias ao planejamento e execução de obras, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente, constituição ou aumento do capital do Estado que não sejam de caráter comercial ou financeiro, incluindo-se as aquisições de imóveis considerados necessários à execução de tais obras;
- *Inversões financeiras*: são despesas com aquisição de imóveis, bens de capital já em utilização, títulos representativos de capital de entidades já constituídas (desde que a operação não importe em aumento de capital), constituição ou aumento de capital de entidades comerciais ou financeiras (inclusive operações bancárias e de seguros). Ou seja, operações que importem a troca de dinheiro por bens.
- *Transferências de capital*: transferência de numerário a entidades para que estas realizem investimentos ou inversões financeiras.

A Despesa Extra Orçamentária são os pagamentos que não dependem de autorização legislativa, ou seja, não integram o orçamento público. Se resumem a devolução de valores arrecadados sob título de receitas extra orçamentárias.

A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E SUAS PRINCIPAIS ALTERAÇÕES QUANDO APLICADA AO SETOR PÚBLICO

A Lei Complementar nº. 101 de 4 de Maio de 2.000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), produziu resultados significativos no sentido de direcionar os dirigentes públicos para que não gastem mais do que arrecadem.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) é a lei complementar que, observando o art. 163 da Constituição Federal de 1988, estabelece as normas orientadoras de finanças públicas no País. Ela objetiva aprimorar a responsabilidade na gestão fiscal dos recursos públicos, por meio da ação planejada e transparente que possibilite prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas (KHAIR, 2001, p. 13).

A LRF foi elaborada com o intuito de melhorar a administração das contas públicas no Brasil e ainda de dar maior transparência aos gastos públicos. Deste modo, tornou-se

obrigatório a publicação de relatórios e demonstrativos contábeis por parte dos governantes, assegurando aos leitores, investidores, credores e cidadãos o acesso a essas informações.

DO PLANEJAMENTO

PLANO PLURIANUAL (PPA)

A LRF não consigna especificamente nada sobre o Plano Plurianual de Investimentos (PPI), uma vez que a parte que tratava sobre o assunto foi objeto de veto presidencial.

LEI DAS DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS (LDO)

No início, a Lei das Diretrizes Orçamentárias tinha como função básica orientar a elaboração dos orçamentos anuais, além de estabelecer as prioridades e metas da administração no exercício financeiro subsequente. Deste modo, a LDO recebe novas e importantes funções, conforme segue:

- dispor sobre equilíbrio entre as receitas e as despesas;
- estabelecer critérios e formas de limitação de empenho, na ocorrência da arrecadação da receita inferior ao esperado, de modo a comprometer as metas de resultado primário e nominal previstas para o exercício;
- dispor sobre o controle de custos e avaliação dos resultados dos programas financiados pelo orçamento;
- disciplinar as transferências de recursos a entidades públicas e privadas;
- quantificar o resultado primário a ser obtido com vistas à redução do montante da dívida e das despesas com juros;
- estabelecer limitações à expansão de despesas obrigatórias de caráter continuado.

A LDO disporá ainda das alterações na legislação tributária e estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. Este projeto será integrado pelo Anexo de Metas Fiscais em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas às receitas, despesas, resultado nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL

A Lei Orçamentária Anual é uma lei elaborada pelo Poder Executivo que estabelece as despesas e as receitas que serão realizadas no próximo ano. Ela estima as receitas e autoriza as

despesas do Governo de acordo com a previsão de arrecadação. Se durante o exercício financeiro houver necessidade de realização de despesas acima do limite que está previsto na Lei, o Poder Executivo submete ao Congresso Nacional um novo projeto de lei solicitando crédito adicional.

Por outro lado, a necessidade de contenção dos gastos obriga o Poder Executivo muitas vezes a editar Decretos com limites orçamentários e financeiros para o gasto, abaixo dos limites autorizados pelo Congresso. São os intitulados Decretos de Contingenciamento, que limitam as despesas abaixo dos limites aprovados na lei orçamentária.

A Lei Orçamentária Anual compreenderá:

- o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;
- o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E DO CUMPRIMENTO DAS METAS

A LRF determina que até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso. Determina ainda que os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

Isso é uma forma de evitar que verbas com destinação específica, tais como os percentuais constitucionais destinados à saúde e à educação sejam empregados em fins diversos. Caso se verifique, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subseqüentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

A execução orçamentária e financeira identificará os beneficiários de pagamento de sentenças judiciais, por meio de sistema de contabilidade e administração financeira, para fins

de observância da ordem cronológica de apresentação dos precatórios, como determina a Constituição.

DA RECEITA PÚBLICA

DA PREVISÃO E DA ARRECADAÇÃO

A instituição, previsão e a efetiva arrecadação de todos os tributos é ressaltada pelo texto da LRF como requisito essencial da responsabilidade da gestão fiscal. O descumprimento dessa norma terá como consequência a imediata suspensão das transferências voluntárias ao ente público que se mostrar negligente nessa questão.

Para a sua previsão, além de observar as normas técnicas e legais e a respectiva metodologia de cálculo, as estimativas da receita devem estar acompanhadas de demonstrativo da sua evolução, nos três anos anteriores e nos dois seguintes aquele a que se referirem. Permanece também o mandamento constitucional que somente admite reestimativa da receita, pelo Poder Legislativo, nos casos de erro ou omissão, de ordem técnica ou legal.

A LRF determina que o montante previsto para as receitas de operações de crédito não poderá ser superior ao das despesas de capital constantes do projeto de lei orçamentária.

Até trinta dias após a publicação do orçamento, as receitas previstas serão desdobradas, pelo Poder Executivo, em metas bimestrais de arrecadação, com especificação, em separado, quando cabível, das medidas de combate à evasão e à sonegação, da quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa.

DA RENÚNCIA DA RECEITA

A concessão indiscriminada dos chamados “incentivos fiscais” é prática danosa às finanças de qualquer ente público, e deve estar sujeita a regras disciplinadoras. A partir da vigência da LRF, tais iniciativas deverão atender, não só ao que dispuser a LDO, mas ainda aos seguintes requisitos:

- Estimar o impacto orçamentário financeiro no exercício inicial de sua vigência e nos dois seguintes;

- Demonstrar que a renúncia delas decorrente foi considerada ao se estimar a receita do orçamento e que não afetará as metas de resultados fiscais previstas na LDO;
- Prever medidas de compensação nos três exercícios já referidos, podendo ser através de: elevação de alíquota, ampliação da base de cálculo ou novos tributos ou contribuições, sendo que nos dois últimos casos o benefício só entrará em vigor após a ocorrência do aumento da receita. Estas medidas deverão observar ainda, o princípio da anterioridade, nos termos do Código Tributário Nacional.

Estão isentos das restrições acima apenas os cancelamentos de débitos em valor inferior aos seus custos de cobrança.

DA DESPESA PÚBLICA

DA GERAÇÃO DA DESPESA

Tratando-se de despesa, de maneira geral, IUDICÍBUS (1999, p. 173) a define “como sendo o sacrifício de ativos realizado em troca da obtenção de Receita (cujo montante, espere-se, supere o das despesas)”.

De acordo com a LRF, para todo e qualquer aumento de despesa, segue uma regra: todas e quaisquer despesas que não estejam acompanhadas de estimativa de impacto orçamentário-financeiro nos três primeiros exercícios de sua vigência, da sua adequação orçamentária e financeira com a LOA, o PPA e a LDO e, no caso de despesa obrigatória de caráter continuado, de suas medidas compensatórias, é considerada: não autorizada, irregular e lesiva ao patrimônio público.

Esse tipo de despesa está no conceito de *despesa obrigatória de caráter continuado*, ou seja, é a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo, e também geradora de obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios.

DAS DESPESAS DE PESSOAL

Despesas de pessoal podem ser definidas, basicamente, como o somatório dos gastos com os ativos, os inativos e pensionistas, mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos de aposentadoria, reformas e

pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de quaisquer naturezas, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência, além dos valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos, os quais são contabilizados como *outras despesas de pessoais*.

Apura-se a despesa total de pessoal, somando a realizada no mês em referência, com as doze imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência.

A LRF determina os seguintes limites da despesa de pessoal no setor público: 50% da RLC para a União; 60% da RLC para o Estado e 60% da RCL para os municípios. A LRF determina ainda, como esses limites serão divididos em cada esfera governamental:

- *na esfera federal*: 2,5% para o Legislativo (incluindo o Tribunal de Contas do Município), 6% para o Judiciário, 40,9% para o Executivo, 0,6% para o Ministério Público da União.
- *na esfera estadual*: 3% para o Legislativo (incluindo o Tribunal de Contas do Município), 6% para o Judiciário, 49% para o Executivo, 2% para o Ministério Público dos Estados.
- *na esfera municipal*: 6% para o Legislativo (incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver), 54% para o Executivo.

Se caso a despesa total com pessoal ultrapassar os limites definidos na LRF, sem prejuízo, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro, adotando-se como providencia: redução das despesas com cargos comissionados e de confiança em pelo menos 20%; exoneração dos servidores não estáveis.

DAS DESPESAS COM A SEGURIDADE SOCIAL

De acordo com a LRF, nenhum benefício ou serviço relativo à seguridade social será criado, sem a identificação da fonte de custeio total, atendidas ainda as exigências para criação de despesa obrigatória de caráter continuado.

DAS TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS

Transferências voluntárias são os recursos financeiros repassados pela União aos Estados, Distrito Federal e Municípios em decorrência da celebração de convênios, acordos, ajustes ou outros instrumentos similares cuja finalidade é a realização de obras e/ou serviços de interesse comum e coincidente às três esferas do Governo.

DA DESTINAÇÃO DE RECURSOS PÚBLICOS PARA O SETOR PRIVADO

A destinação de recursos para atender necessidades de pessoas físicas ou cobrir *déficit* de pessoas jurídicas somente poderá ser autorizada por lei específica e desde que atenda às condições estabelecidas na LDO e esteja prevista na LOA ou em créditos adicionais.

Está obrigada ao cumprimento dessas obrigações toda a administração indireta, inclusive fundações públicas e empresas estatais, excetuando-se, desde que no exercício de suas atribuições precípua, as instituições financeiras e o Banco Central do Brasil.

Os encargos financeiros, comissões e despesas congêneres das operações de crédito concedidas por ente da Federação a pessoa física, ou jurídica que não esteja sob seu controle direto ou indireto, não poderão ser inferiores aos definidos em lei ou ao custo de captação.

Dependem, ainda, de autorização em lei específica as prorrogações e composições de dívidas decorrentes de operações de crédito, bem como a concessão de empréstimos ou financiamentos em desacordo como parágrafo anterior, e o subsídio correspondente deve ser consignado na LOA.

DA DÍVIDA E DO ENDIVIDAMENTO

DEFINIÇÕES BÁSICAS

A Dívida Pública deve ser registrada de forma clara e precisa, destacando o tipo de dívida que está sendo registrado, o seu montante e o prazo de vencimento, corroborando, assim, os objetivos da Lei Complementar nº 101/2000 - planejamento, transparência e controle dos gastos públicos.

A Lei de Responsabilidade Fiscal em seu artigo 29 cataloga as seguintes definições:

1) Dívida Pública Consolidada e Fundada: montante,apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras de todos os entes (União, Estados,Distrito Federal e Municípios),

assumidas em virtude de lei, contratos, convênios, ou tratados e da realização de operações de créditos, para amortização em período superior a um ano e aquelas de prazo inferior a um ano, cujas receitas tenham constado do orçamento;

2) Dívida Pública Mobiliária: dívida pública em títulos emitidos pelas três esferas de governo, inclusive, no âmbito federal, os do Banco Central do Brasil;

3) Operação de Créditos: compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outros derivativos financeiros, bem como a assunção reconhecimento ou confissão de dívida pelos Municípios;

4) Concessão de Garantia: compromisso de adimplência de obrigação financeira ou contratual assumida;

5) Refinamento da Dívida Mobiliária: emissão de títulos para pagamento do valor principal acrescido da atualização monetária.

DOS LIMITES DA DÍVIDA PÚBLICA E DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO

Os limites globais para a dívida consolidada dos três níveis de governo serão verificados a partir de percentual da receita corrente líquida - RCL, representando o nível máximo admitido para cada um deles, sendo a verificação do seu atendimento realizada ao final de cada quadrimestre (art. 30da LRF, § 3º e 4º). Ressalte-se que os Municípios com população inferior a 50mil habitantes apresentarão o Relatório de Gestão Fiscal – RGF, informando aposição do nível de endividamento, ao final de cada semestre.

O parágrafo 6º do artigo 30 da LRF prevê a alteração dos limites, em caso de instabilidade econômica ou alterações nas políticas monetária ou cambial, de forma a mantê-los adequados às novas condições.

De acordo com a Resolução do Senado Federal nº 40, a dívida consolidada líquida dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, até o final de 2016, não poderá exceder, respectivamente, a:

- no caso dos Estados e do Distrito Federal: 2 (duas) vezes a receita corrente líquida;
- no caso dos Municípios: a 1,2 (um inteiro e dois décimos) vezes a receita corrente líquida.

DA RECONDUÇÃO DA DÍVIDA AOS LIMITES

Qualquer ente da Federação, em que sua dívida consolidada ultrapassar os respectivos limites ao final dos primeiros quatro meses, será reconduzida até o término dos três quadrimestres seguintes. Sendo que no primeiro destes, a redução deverá alcançar 25% do excesso.

Enquanto o excesso permanecer, o ente não poderá contratar empréstimos e financiamento, inclusive operação de crédito por antecipação de receita, além de obter resultado primário necessário à recondução da dívida ao limite.

Ultrapassado o prazo para retorno da dívida ao limite, o ente ficará impedido de receber transferências voluntárias da União ou do Estado enquanto perdurar o excesso.

DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO

A LRF inova, ao introduzir uma regra que tem a finalidade de exigir mais “responsabilidade” das instituições financeiras ao realizarem operações de créditos com qualquer dos entes públicos. Estas deverão exigir a comprovação do cumprimento das exigências legais para a realização da operação, exceto quando relativa à dívida mobiliária ou à externa. Caso não sejam obedecidas as exigências legais, a operação será cancelada e o pleiteante não receberá os juros e demais encargos financeiros, apenas a devolução do valor principal.

O ente público deverá efetivar o cancelamento da operação, uma vez que se não o fizer, aplicar-se-ão as sanções do art. 23, § 3º, ou seja, não poderá receber transferências voluntárias, contratar operações de crédito e ser beneficiário da concessão de garantias.

A intenção da Lei de Responsabilidade Fiscal, ao vedar vários tipos de operação de créditos, é limitar as fontes de financiamento governamental, impedindo que a dívida antiga seja paga com a dívida nova, ou então que o déficit corrente do exercício seja coberto por operação de crédito. Em suma, a referida lei complementar não quer ver adiado o enfrentamento do déficit e da dívida e nem tão pouco o superávit, e sim o equilíbrio fiscal.

DA GARANTIA E DA CONTRAGARANTIA

A concessão de quaisquer garantias em operações de crédito está sujeita às normas do art. 32 da LRF, que dispõe sobre os limites e condições das operações de crédito. Como pré-

condição, qualquer garantia exige que o seu beneficiário ofereça contra garantia, em valor igual ou superior à garantia a ser recebida, e, adicionalmente, a plena adimplência para com o ente garantidor.

As entidades da administração indireta não poderão conceder garantia, exceto a que envolva empresa controlada à própria subsidiária ou por instituição financeira a empresa nacional.

Por último, toda dívida de ente público que tiver sido honrada em consequência de garantia prestada, implica na suspensão de novos créditos até a completa liquidação da dívida em causa.

DOS RESTOS A PAGAR

Conforme o Art. 42 é previsto que é vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que:

- Não possa ser cumprida integralmente dentro dele;
- Tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte, sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Ressalta-se que na determinação da disponibilidade de caixa, serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.

DA GESTÃO PATRIMONIAL

DAS DISPONIBILIDADES DE CAIXA

De acordo com art. 43(caput), as disponibilidades de caixa dos Municípios, dos órgãos ou entidades municipais e das empresas por eles controladas serão depositadas em instituições financeiras oficiais.

Já o § 1º desse dispositivo estabelece que as disponibilidades dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos, ainda que vinculadas a fundos específicos a que se referem os arts. 249 e 250 da Constituição, ficarão depositadas em conta separada das demais disponibilidades de cada ente e aplicadas nas condições de mercado, com observância dos limites e das condições de proteção e prudência financeira.

Com o objetivo de assegurar recursos para o pagamento de aposentadoria e pensões aos servidores e a seus dependentes, em adição aos recursos do respectivo tesouro, os

Municípios poderão constituir fundos, integrados pelos recursos provenientes de contribuições e por bens, direitos e ativos de qualquer natureza, mediante lei que disporá sobre a natureza e a administração desses fundos.

O § 2º desse mesmo art. 43 da LRF dispõe que as disponibilidades de caixa têm sua aplicação vedada em títulos da dívida estadual e municipal, bem como em ações e outros papéis relativos às empresas controladas pelo respectivo ente da Federação. Também é vedada aplicação em empréstimos, de qualquer natureza, aos segurados e ao Poder Público, inclusive a suas empresas controladas.

DA PRESERVAÇÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO

São três os assuntos que compõem esta seção da LRF: a aplicação de receitas oriundas da alienação de bens e direitos; a inclusão de novos projetos na lei orçamentária anual; e a expedição de atos de desapropriação de imóveis urbanos.

Não é admitida a hipótese de aplicação de receitas oriundas da alienação de bens e direitos em outros ativos que não os decorrentes da realização de despesas de capital. Uma única exceção é feita: a destinação legal de tais recursos aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores.

No tocante à inclusão de novos projetos na lei orçamentária anual, a regra constante do art. 45 da LRF estabelece ordem de precedência, na qual figuram como prioritários os projetos em andamento e as despesas de conservação do patrimônio público, tudo conforme previsto na lei de diretrizes orçamentárias. Dessa forma, a inclusão de novos projetos na lei orçamentária se dará apenas se estiverem adequadamente contempladas as despesas prioritárias.

Tendo em vista o estabelecimento dessa ordem de precedência, deve naturalmente o Poder Executivo encaminhar ao Legislativo, até a data de envio do projeto da lei de diretrizes orçamentárias, relatório contendo as informações necessárias sobre projetos em andamento e as despesas de conservação.

Finalmente, no que diz respeito à desapropriação de imóveis urbanos, a ordem é garantir que a destinação dos recursos necessários a tanto seja prévia à expedição do respectivo ato.

DAS EMPRESAS CONTROLADAS PELO SETOR PÚBLICO

Devem as empresas controladas pelo Poder Público fazer publicar balanços trimestrais, devendo constar, das correspondentes notas explicativas, informações sobre as operações realizadas sob condições diversas das de mercado e, em relação ao controlador, os bens e os serviços a ele fornecidos, assim como sobre os recursos por ele transferidos a qualquer título.

DA TRANSPARÊNCIA, CONTROLE E FISCALIZAÇÃO

DA TRANSPARÊNCIA DA GESTÃO FISCAL

Para efeito da Lei de Responsabilidade Fiscal, consideram-se instrumentos de transparência: os planos, os orçamentos e a LDO; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; relatório resumido da execução orçamentária e a sua versão simplificada; relatório de gestão fiscal e a sua versão simplificada.

Como um dos principais objetivos da LRF é a transparência, foram criados novos demonstrativos a fim de subsidiar a área fiscal e os demais interessados.

DA ESCRITURAÇÃO E CONSOLIDAÇÃO DAS CONTAS

Nesta seção da LRF, dois objetivos são perseguidos. Em primeiro lugar, a par das normas de contabilidade pública da Lei 4.320/64, preveem-se disposições especiais, que tratam dos seguintes aspectos:

- registro das disponibilidades de caixa, identificando os recursos vinculados a órgão ou fundo;
- métodos de apuração de despesas e de contabilização de compromissos assumidos (como regra o regime de competência e, em caráter complementar, os fluxos financeiros pelo regime de caixa);
- abrangência das demonstrações contábeis que compreenderão isolada e conjuntamente as transações e operações do ente público;
- demonstração de receitas e despesas previdenciárias (apresentadas em demonstrativos orçamentários e financeiros específicos);
- escrituração de obrigações junto a terceiros, particularmente operações de crédito e despesas inscritas em restos a pagar, evidenciando o montante e a variação da dívida pública;

- demonstração das variações patrimoniais destacando a origem e o destino dos recursos provenientes da alienação de ativos.

Em segundo lugar, prevê-se que as normas gerais para a consolidação das contas públicas serão estabelecidas pelo órgão central de contabilidade da União, enquanto não for implantado o Conselho de Gestão Fiscal, de que trata o art. 67 da LRF.

Além disso, são fixados prazos a fim de que Estados e Municípios encaminhem suas contas ao Governo Federal, tendo em vista a consolidação dos correspondentes demonstrativos contábeis, por esfera de governo e nacionalmente (municípios até 30 de abril, com cópia ao Executivo estadual; Estados, até 31 de maio).

DO RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

O Relatório Resumido da Execução Orçamentária é exigido pela Constituição Federal de 1988, que estabelece em seu artigo 165, parágrafo 3º, que o Poder Executivo o publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre. A LRF estabelece normas para elaboração e publicação deste relatório.

O RREO será elaborado e publicado pelo Poder Executivo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Caso necessário, serão apresentadas justificativas da limitação de empenho e da frustração de receitas, especificando as medidas de combate à sonegação e à evasão fiscal, adotadas e a adotar, e as ações de fiscalização e cobrança.

Alguns demonstrativos deverão ser elaborados e publicados em até trinta dias após o encerramento do bimestre, sendo: o Balanço Orçamentário; Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção; Demonstrativo da Receita Corrente Líquida; Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social; Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores Públicos; Demonstrativo do Resultado Nominal; Demonstrativo do Resultado Primário; Demonstrativo dos Restos à Pagar por Poder e Órgão; Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino; Demonstrativos das Despesas com Saúde.

Porém, além destes citados acima, outros demonstrativos também deverão ser feitos e publicados em até trinta dias após o encerramento do último bimestre: Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital; Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Geral de Previdência Social; Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime

Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos; Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos.

O Relatório Resumido da Execução Orçamentária é composto de duas peças básicas, são elas: o Balanço Orçamentário e o Demonstrativo Orçamentário.

DO RELATÓRIO DA GESTÃO FISCAL

De acordo com a Lei Complementar, o Relatório da Gestão Fiscal será emitido ao final de cada quadrimestre. Este relatório abrange administração direta, autarquias, fundações, fundos, empresas públicas e sociedades de economia mista beneficiários de recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade social, para manutenção de suas atividades, excetuadas aquelas empresas que recebem recursos exclusivamente para aumento de capital oriundo de investimento do respectivo ente.

O RGF conterà demonstrativos com informações relativas à despesa total com pessoa, dívida consolidada, concessão de garantias e contra garantias, bem como operações de crédito, devendo, no último quadrimestre, ser acrescido de demonstrativos referentes ao montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro, das inscrições em Restos à Pagar e da despesa com serviços de terceiros.

A LRF determina que o relatório deva ser publicado e disponibilizado ao acesso público, inclusive em meios eletrônicos, até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder. Os municípios com população inferior à cinquenta mil habitantes pode optar por divulgar, semestralmente, o RGF.

Caso não haja a devida divulgação, nos prazos e condições estabelecidos em lei, é punida com multa de trinta por cento dos vencimentos anuais do agente que lhe der causa, sendo o pagamento da multa de sua responsabilidade pessoal. Além disso, o ente da Federação estará impedido de receber transferências voluntárias e contratar operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária.

No RGF encontraremos demonstrativos comparativos com os limites de que trata a LRF dos seguintes montantes: despesa total com pessoal; dívida consolidada; concessão de garantias e contra garantias; operações de crédito.

A extrapolação dos limites definidos na legislação em um dos poderes compromete toda a esfera correspondente, não havendo, portanto, compensação entre os poderes.

De modo geral, o Relatório de Gestão Fiscal ocupa posição central no que diz respeito ao acompanhamento das atividades financeiras do Estado. Cada um dos Poderes devem emitir o seu próprio RGF, abrangendo todas as variáveis imprescindíveis à observância dos limites fixados para despesas e dívida.

DAS PRESTAÇÕES DE CONTAS

Com relação às prestações de contas, a LRF aborda três aspectos: a sua composição, as condições para a emissão do respectivo parecer prévio e o seu conteúdo.

Quanto á sua composição: devem as contas prestadas pelo Chefe do Poder executivo ser acompanhadas pelas dos Presidentes dos órgãos dos Poderes Legislativo e judiciário, além das do Chefe do Ministério público. Todas as contas são objeto de parecer prévio do respectivo tribunal de Contas.

Quanto as condições para emissão: a emissão do parecer prévio deve ocorrer no prazo de sessenta dias, contados da data do recebimento das contas e, tratando-se de Município com menos de duzentos mil habitantes, desde que não seja capital, esse prazo é dilatado para cento e oitenta dias.

Quanto ao conteúdo: deve englobar, sem prejuízo de que se abordem outros assuntos: o desempenho da arrecadação de receitas, destacando as providencias adotadas quanto à fiscalização e ao combate à sonegação; as medidas administrativas e judiciais de recuperação de créditos e as destinadas ao incremento das receitas tributárias e de contribuições.

DA FISCALISAÇÃO DA GESTÃO FISCAL

O Poder Legislativo é quem atribui a responsabilidade pela fiscalização quanto ao cumprimento das normas de gestão fiscal, este com auxílio do Tribunal de Contas, e aos sistemas de controle interno de cada Poder e do Ministério Público.

- verificação do cumprimento das metas previstas na lei de diretrizes;
- observância dos limites e das condições para a realização de operações de crédito e a inscrição de despesas em restos a pagar;
- adoção de medidas para a adequação das despesas com pessoal e das dívidas mobiliária e consolidada aos respectivos limites;
- observância das normas atinentes à destinação dos recursos oriundos da alienação de ativos;

- respeito aos limites aplicáveis aos gastos do Poder Legislativo municipal, caso existam tais limites.

A ADOÇÃO DO PADRÃO INTERNACIONAL AO SETOR PÚBLICO

Cada país possui seus princípios, regras, normas, legislação pertinente às demonstrações contábeis, isto significa dizer que a forma de escrituração de cada país e os procedimentos contábeis são diferentes de um para o outro, em razão de suas particularidades e realidade.

Com o crescimento e expansão do mercado de capitais entre diversos países, com o passar dos anos, foi se observando a necessidade de apresentação de demonstrativos contábeis de forma entendível perante todos. Foi a partir daí, que se começou a pensar em harmonização contábil.

A harmonização contábil, nada mais é que, manter as particularidades de cada país, mas buscando ao mesmo tempo unir os aspectos contábeis e criar um modelo a ser seguido por todos, que visa à informação e compreensão de todos os modelos a serem seguidos, para que, por exemplo, as demonstrações contábeis produzidas nos países da Europa sejam entendidas por brasileiros e vice e versa.

Com as novas regras, diversas alterações significativas ocorreram, como a extinção da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos - DOAR, a obrigatoriedade de elaboração da DFC - Demonstração dos Fluxos de Caixa e da Demonstração do Valor Adicionado - DVA.

Além dessas novas demonstrações obrigatórias, criaram-se o grupo ativo intangível e contas contábeis como ajustes de avaliação patrimonial - que vem a substituir a extinta reserva de reavaliação, além de alterações para a avaliação dos investimentos pelo Método da Equivalência Patrimonial.

No ativo intangível serão classificados os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a preço de mercado.

A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado, no intangível e no diferido, a fim de que sejam registradas as perdas de valor do capital em função da interrupção de empreendimentos ou revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização.

A nova lei também explicita que as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

O aumento da transparência dos balanços é o principal benefício destas normas, deixando também comparáveis um grande número de demonstrações financeiras de diferentes regiões do globo.

A perspectiva da confluência das normas internacionais é importante, na medida que facilitam a interpretação dos balanços de diferentes companhias ao redor do mundo, facilitam o trabalho dos contadores pela aplicação universal e conferem uma maior rigidez a diferentes situações - onde cada país normatizava segundo normas próprias.

Internacionalmente, existem vários órgãos envolvidos que se uniram com o objetivo de criar um padrão a ser seguido internacionalmente. Estes órgãos se preocuparam com as divergências nas informações contábeis existentes no mundo todo, e tentam fazer com que essas informações sejam de fácil entendimento entre as empresas no mundo.

ÓRGÃOS RESPONSÁVEIS PELA ADOÇÃO DO PADRÃO INTERNACIONAL

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis Internacionais chamado IASC (*International Accounting Standards Committee*), foi criado em 1973 pelos organismos profissionais de contabilidade de 10 países: Alemanha, Austrália, Canadá, Estados Unidos da América, França, Irlanda, Japão, México, Países Baixos e Reino Unido. A nova entidade foi criada com o objetivo de formular e publicar de forma totalmente independente um novo padrão de normas contábeis internacionais que possa ser mundialmente aceito. Os primeiros pronunciamentos contábeis publicados pela IASC forma chamados de *International Accounting Standards* (IAS). Numerosas normas IAS ainda estão vigentes.

Em 1997, o IASC criou o SIC (*Standing Interpretations Committee*) um comitê técnico dentro da estrutura do IASC cujo objetivo era responder as dúvidas de interpretações dos usuários.

Em 2001, substituindo o antigo *International Accounting Standards Committee*, ou *IASC*, foi criado o *International Accounting Standards Board*, ou *IASB*, que está sediado em Londres. O *IASB* é a organização internacional sem fins lucrativos que publica e atualiza as Normas Internacionais de Contabilidade *IAS / IFRS* em língua inglesa e tem como compromisso principal desenvolver um modelo único de normas contábeis internacionais de alta qualidade, que requeiram transparência e comparabilidade na elaboração de Demonstrações Contábeis, e que atendam ao público interessado nas Demonstrações Contábeis sejam eles investidores, administradores, analistas, pesquisadores ou quaisquer outros usuários e leitores de tais demonstrações.

É importante observar que a *IFRS 1* que trata de adoção de *IFRS*, pela primeira vez, é diferente da *IAS 1*, que trata do formato, do conteúdo e da apresentação das Demonstrações Contábeis preparadas de acordo com o *IFRS*, e assim por diante.

Em dezembro do mesmo ano o nome do *SIC (Standing Interpretations Committee)*, foi mudado para *IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee)*. O *IFRIC* passou, portanto a ser responsável pela publicação a partir de 2002 de todas interpretações sobre o conjunto de normas internacionais.

Desde 1º de janeiro de 2005, todas as empresas européias abertas passaram a adotar obrigatoriamente as normas *IFRS* para publicarem suas demonstrações financeiras consolidadas. A iniciativa foi internacionalmente acolhida pela comunidade financeira. Atualmente numerosos países têm projetos oficiais de convergência das normas contábeis locais para as normas *IFRS*, inclusive o Brasil.

Contudo, o conjunto de normas e interpretações composto por *IFRS, IAS, IFRIC, e SIC* forma o que se conhece por Normas Internacionais de Contabilidade.

A LEI Nº. 11.638 DE 28/12/2007

Após sete anos de tramitação na câmara dos deputados com diversas modificações no texto original, o Projeto de Lei nº. 3741/00 foi finalmente aprovado na Comissão de Assuntos Econômicos (CAE), no plenário do Senado Federal, e sancionado pelo Presidente da República em 28 de dezembro de 2007, tornando-se a Lei nº. 11.638/07 que modifica a Lei nº. 6.404/76.

Foram introduzidas as mais recentes conquistas conceituais e normativas em matéria contábil de países mais desenvolvidos, incorporando-as à realidade jurídica e econômica de nosso País, além de serem aperfeiçoadas inúmeras disposições e institutos já contemplados na legislação anterior e serem consagradas as melhores práticas de governança corporativa.

As mudanças na LSA colocam o Brasil em um novo patamar. Essas alterações vão impulsionar mudanças importantes nas práticas contábeis das empresas brasileiras. De fato, ao traçar o caminho de convergência entre as normas brasileiras e as melhores práticas contábeis internacionais, a nova Lei das Sociedades por Ações insere o Brasil no mercado global. É a garantia institucional de que o país concorda com as regras que a maior parte do mundo utiliza.

As consequências das mudanças ultrapassam os segmentos econômicos ligados à contabilidade. A nova Lei das SA vai trazer mais transparência, comparabilidade e segurança à economia brasileira. O resultado desse *upgrade* contábil será o amadurecimento da economia de mercado no país. Outro ponto importante da nova legislação é o incentivo à expansão do conceito de governança corporativa. Dessa forma, a nova Lei das SA vai contribuir para a melhoria do ambiente econômico, o que, por sua vez, funcionará como estímulo para o desenvolvimento.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Observa-se que o grande desafio da Profissão Contábil nos dias de hoje, é a harmonização das normas contábeis, em face da globalização da economia e dos negócios internacionais, fenômeno que caminha rápido e já preocupa os Contadores da atualidade.

A mundialização faz com que as empresas públicas e privadas deixem de ser apenas nacionais, para se tornarem transnacionais, ou globalizadas, fato que exige a harmonização de normas em todo o mundo, para que se possa consolidar seus balanços e facilitar o entendimento.

A globalização da economia já evidencia, direciona a contabilidade como um único denominador comum para mensurar as atividades econômicas. É a Contabilidade que irá trazer a homogeneidade universal no tratamento, registros e divulgação de fatos contábeis de uma mesma natureza.

A harmonização das normas contábeis é, portanto, necessária e inevitável, estando já em pleno processo de realização, em âmbitos regionais e internacionais. Por outro lado, pode-se afirmar que as normas contábeis são regras *consensuais e compulsórias*, ou guias de orientação para registros e demonstrações contábeis, e que o respeito aos Princípios Fundamentais de Contabilidade é básico para fixar essas normas, principalmente quando se pensa em sua harmonização.

É provável que a harmonização plena não seja fácil, devido às diferenças culturais e econômicas entre países, podendo algumas discrepâncias ser até toleradas, em certos casos, mas jamais se poderá admitir opções conflitantes com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, pois isso representaria a negação da existência de conceituação básica da *Ciência Contábil*.

A adoção das *IFRS* será uma enorme mudança para muitas comunidades financeiras. As demandas da conversão para uma nova base de relatório serão significativas e, além disso, a aplicação das normas internacionais de contabilidade envolve bastante julgamento. Um dos desafios na adoção das normas, com base em princípios como as *IFRS*, é alcançar a consistência no entendimento e, portanto, na aplicação dessas normas.

Ao final, o objetivo será atingir maior transparência e comparabilidade no relatório financeiro e, com isso, obter as melhores informações para os acionistas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. São Paulo: Saraiva, 2004.

ESAF, Escola de Administração Fazendária. **Transparência, Controle e Fiscalização**. Disponível em <http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos_presenciais/web-estados-municipios/material/Apostilas/Apostila_-_Oficina_40_Transparencia_Na_Gestao_Fiscal.pdf>. Acesso em 04/05/2012.

ESAF, Escola de Administração Fazendária. **Dívida Pública e Operações de Crédito**. Disponível em <http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos_presenciais/web-estados-municipios/material/Apostilas/Apostila_-_Oficina_34_-_Divida_Publica_E_Operacoes_De_Credito.pdf>. Acesso em 05/05/2012.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. 23ª Edição, São Paulo: Atlas, 1997.

GESBANHA. **História da Contabilidade**. Disponível em <http://www.gesbanha.com/index.php?option=com_content&view=article&id=159&Itemid=198>. Acesso em 21/05/2012.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 5ª Edição, São Paulo: Atlas, 1997.

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

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 7ª Edição, São Paulo: Atlas, 2005.

JUND, Sergio. **Administração, Orçamento e Contabilidade Pública: Teoria e 830 Questões**. 2ª Edição, Rio de Janeiro: Ensedier, 2006.

JUND, Sergio. **Administração Financeira e Orçamentária: Teoria**. 1ª Edição, Rio de Janeiro: Atlas, 1999.

KHAIR, Amir Antônio. **Gestão Fiscal Responsável Simples Municipal: Guia de Orientação para as Prefeituras**. ENAP.BNDES, 2001

KOHAMA, Helio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 10ª Edição, São Paulo: Atlas, 2006.

KOHAMA, Helio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 11ª Edição, São Paulo: Atlas, 2010.

LEI COMPLEMENTAR Nº 101/2000. **Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/EntendendoLRF.pdf>>. Acesso em 05/03/2012.

LICHTNOW, Rolf H. **Contabilidade e Administração Pública**. Ed. Pelotas: Educate (Editora da Universidade Católica de Pelotas), 2003

MACHADO JR., J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: IBAM, 2002/2003.

PORTAL DA CONTABILIDADE. **A História da Contabilidade**. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com/tematicas/historia.htm>>. Acesso em 16/05/2012.

SÁ, Antônio Lopes de. **História Geral e das Doutrinas da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1998.

SILVA JÚNIOR, Aloísio. **Gestão Pública: Curso Superior de Tecnologia**. Florianópolis: IF-SC, 2009.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: Um Enfoque na Contabilidade Municipal**. São Paulo: Atlas, 2010.