



Revista de Educação e Pesquisa em  
Contabilidade

E-ISSN: 1981-8610

[repec@cfc.org.br](mailto:repec@cfc.org.br)

Academia Brasileira de Ciências  
Contábeis  
Brasil

MARTINS DA SILVA, LINO

A NORMATIZAÇÃO DA CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL: FATORES CRÍTICOS  
QUE IMPACTAM AS INFORMAÇÕES DADAS AOS USUÁRIOS DAS INFORMAÇÕES  
CONTÁBEIS

Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, vol. 1, núm. 1, enero-abril, 2007, pp.  
25-38

Academia Brasileira de Ciências Contábeis  
Brasília, Brasil

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=441642760004>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais artigos
- Home da revista no Redalyc

re<sup>o</sup>dalyc.org

Sistema de Informação Científica

Rede de Revistas Científicas da América Latina, Caribe, Espanha e Portugal

Projeto acadêmico sem fins lucrativos desenvolvido no âmbito da iniciativa Acesso Aberto

## **A NORMATIZAÇÃO DA CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL: FATORES CRÍTICOS QUE IMPACTAM AS INFORMAÇÕES DADAS AOS USUÁRIOS DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS**

### **THE GOVERNMENTAL ACCOUNTANCY RULE-MAKING: CRITICAL FACTORS THAT SHOCK INFORMATION PROVIDED TO ACCOUNTING INFORMATION USERS**

### **LA NORMALIZACIÓN DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL: FACTORES CRÍTICOS QUE IMPACTAN LAS INFORMACIONES DADAS A LOS USUARIOS DE LAS INFORMACIONES CONTABLES**

**DR. LINO MARTINS DA SILVA**

*Universidade do Estado do Rio de Janeiro*

*smartins@uninet.com.br*

#### **RESUMO**

O presente artigo tem por objetivo estudar a atual situação da Contabilidade Governamental como sistema de informações de interesse, tanto de usuários internos como usuários externos ao Estado, principalmente a partir dos parâmetros estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) voltados para a boa governança governamental, tais como o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilização, que, juntamente com a obrigatoriedade de consolidação das contas públicas de todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), representam um considerável avanço para integração das informações macroeconômicas do setor público brasileiro.

Nesse sentido, o trabalho focaliza não só a carência no setor público de normas harmonizadoras dos movimentos do patrimônio como também as divergências de interpretações sobre os mesmos fatos administrativos, como, por exemplo, conceitos de receita corrente líquida, despesas com pessoal, imposto de renda retido na fonte e endividamento.

A partir do referencial teórico e da identificação de normas editadas tanto pela Secretaria do Tesouro Nacional como pelos Tribunais de Contas, a pesquisa, quanto aos fins, será exploratória e, quanto aos meios, será documental, tomando por base documentos legais, tais como: leis, decretos e instrumentos normativos e bibliografia como apoio em livros, revistas, jornais e *sítes* atinentes à área contábil. Seu objetivo será revelar que a informação contábil não deve ficar restrita ao âmbito da União ou de cada um dos estados e municípios, vez que deve ser do interesse dos usuários que as demonstrações transmitam a mesma mensagem, viabilizando, desta forma, a adequada tomada de decisões sobre investimento, financiamento, endividamento, receita corrente líquida e outros parâmetros necessários à boa gestão fiscal e à consolidação das Demonstrações Contábeis.

Os resultados da pesquisa reforçam a idéia de que os estudos sobre Contabilidade Governamental precisam evoluir no sentido da harmonização como passo importante para a normatização das regras de registro das transações que movimentam a massa patrimonial, permitindo, por um lado, que os administradores públicos possam evidenciar de modo claro ações, projetos e programas e, por outro, que os cidadãos façam o julgamento de tais administradores.

**Palavras-Chave:** Contabilidade Governamental. Finanças Públicas. Normatização. Contas Públicas.

## ABSTRACT

The main purpose of this article is to analyze the present situation of Governmental Accounting as a management system of interest either for the internal and the external public, specially considering the legal framework established by the Fiscal Responsibility Law (Rule 101/2000) regarding the best practices in the governmental area – such as planning, transparency, control, accountability and the responsibility of consolidation the federal, the state and the local governments public accounts –, since they represent an important improvement in gathering macro economic information of the Brazilian public sector.

In this sense, the article deals with the lack of harmonizing rules for assets movements, as well as the differing interpretation of administrative facts, such as the concepts of net revenue, personnel expenses, income tax and debt management.

Considering the theoretical basis and the identification of the rules established by the National Treasury Secretary and by the Courts of Accounts the research is both exploratory and documental, using legal documents, decrees, official rules and a bibliography based on books, newspapers and magazines articles and specialized accounting websites as main sources. The primary goal is to demonstrate that the accounting information do not have to be restricted to the Union, state or local governments, since it is a matter of concern of all

citizens that the accounting documents transmit the same message, which will allow correct decisions regarding investing, financing, public debt capacity, net revenue and other necessary parameters for a correct fiscal management and accounting.

The results stress the idea that the studies on Governmental Accounting need to develop in the direction of harmonization as an important step for setting out the standards of the rules regarding financial transactions. This will allow, in one hand, that public administrators make evident their actions, projects and programs and, on the other hand, that the citizens become able to evaluate the administrators' actions.

**Keywords:** Governmental Accounting. Public Finance. Standards. Public Accounts.

## RESUMEN

El presente artículo tiene por objetivo estudiar la actual situación de la Contabilidad Gubernamental como sistema de informaciones de interés, tanto de usuarios internos como usuarios externos al Estado, principalmente desde los parámetros establecidos por la Ley de Responsabilidad Fiscal (Ley Complementaria n° 101/2000) dirigidos a la buen gobierno gubernamental, tales como la planificación, la transparencia, el control y la responsabilización, que, juntamente con la obligatoriedad de consolidación de las cuentas públicas de todos los entes federados (Unión, Estados, Distrito Federal y Municipios), representan un considerable avance para integración de las informaciones macroeconómicas del sector público brasileño.

En ese sentido, el trabajo enfoca no sólo la carencia en el sector público de normas para armonizar de los movimientos del patrimonio como también las divergencias de interpretaciones sobre los mismos hechos administrativos, como, por ejemplo, conceptos de receta corriente líquida, gastos con personal, impuesto de renta retenido en la fuente y endeudamiento.

Desde el referencial teórico y de la identificación de normas editadas tanto por la Secretaría del Tesoro Nacional como por los Tribunales de Cuentas, la pesquisa, en cuanto a los fines, será exploratoria y, en cuanto a medios, será documental, tomando por base documentos legales, tales como: leyes, decretos e instrumentos normativos y bibliografía como apoyo en libros, revistas, diarios y sitios atinentes al área contable. Su objetivo será revelar que la información contable no debe quedar restringida al ámbito de la Unión o de cada uno de los Estados y municipios, ya que debe ser del interés de los usuarios que las demostraciones transmitan el mismo mensaje, viabilizando, de esta forma, la adecuada toma de decisiones sobre inversión, financiación, endeudamiento, receta corriente líquida

---

1 <http://www.coso.org/publications.htm> acesso em 28/04/2006

y otros parámetros necesarios a la buena gestión fiscal y a la consolidación de las Demonstraciones Contables.

Los resultados de la pesquisa refuerzan la idea de que los estudios sobre Contabilidad Gubernamental necesitan evolucionar en el sentido de la armonización como paso importante para la normalización de las reglas de registro de las transacciones que mueven la masa patrimonial, permitiendo, por un lado, que los administradores públicos puedan evidenciar de modo claro acciones, proyectos y programas y, por otro, que los ciudadanos hagan el juicio de tales administradores.

**Palabras-Clave:** Contabilidad Gubernamental. Finanzas Públicas. Normalización. Cuentas Públicas.

## 1. INTRODUÇÃO

A ausência do Conselho de Gestão Fiscal tem levado os órgãos de controle a dar ênfase à consolidação das contas públicas com preocupação centrada na definição de códigos de apropriação de receitas e despesas, mas sem a necessária uniformização dos procedimentos relativos à interpretação e à avaliação das transações.

Nos últimos anos, uma enxurrada de denúncias, fraudes, licitações viciadas, corrupção, advocacia administrativa, etc., revela a importância do sistema de controle da qual a contabilidade é um vetor importante, seja pela análise e registro dos fatos administrativos primários ou pela relevância das informações produzidas e relatadas por intermédio das Demonstrações Contábeis e dos relatórios específicos. Em decorrência, os sistemas de controle não devem ficar à margem das discussões e, para evitar isso, devem ser permanentemente acionados para prestarem esclarecimentos sobre tais fatos, especialmente no que se refere à aplicação dos parâmetros fundamentais do controle representados pelo ambiente e atividades de controle, gerenciamento de riscos, monitoramento e informações conforme determina a boa técnica<sup>1</sup>.

É fora de dúvida que todo o processo de controle do patrimônio público deve partir do estudo dos fenômenos e das transações que o afetam e, conseqüentemente, deve existir uma necessária integração e harmonização na interpretação dos fatos administrativos, vez que a ausência de uniformidade pode ensejar, em médio prazo, a expedição de Demonstrações Contábeis e de relatórios de auditoria que pequem pela ausência de homogeneidade na interpretação dos fenômenos econômicos e financeiros.

---

2 [http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade\\_governamental/procedimentos\\_contabeis/TCE\\_626\\_2004.pdf](http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/procedimentos_contabeis/TCE_626_2004.pdf) acesso em 21/11/2006

ros, provocando variações positivas ou negativas na riqueza patrimonial, sem a necessária transparência perante o cidadão.

Portanto, é preciso que os estudos de Contabilidade Pública sejam concentrados na uniformização dos princípios contábeis e dos orçamentários aplicados, vez que a adoção de princípios e normas diferentes do que é recomendável pela boa técnica ou decorrentes da falta de consenso entre os diversos órgãos das unidades da federação leva, necessariamente, a demonstrações que podem não representar adequadamente a receita, a despesa e o crédito público e muito menos o patrimônio público.

## 2. RELEVÂNCIA DO ESTUDO

A apresentação das Demonstrações Contábeis deve ter por objetivo evidenciar as reais situações patrimonial, econômica e financeira de cada entidade em particular e do conjunto de entidades quando se tratar da consolidação dessas demonstrações em um documento único.

Para dar uniformidade às demonstrações, a Lei de Responsabilidade Fiscal determina a organização, a implantação e a implementação do Conselho de Gestão Fiscal (art. 67 da LRF), esclarecendo que caberá ao órgão central de contabilidade da União editar normas gerais para a consolidação das contas públicas enquanto não esteja organizado o referido Conselho (art. 50, § 2º). Ocorre que diversos atos emanados da Secretaria do Tesouro Nacional revelam uma disparidade que, por certo, afeta no presente e no futuro a uniformidade e o significado das transações.

A não-implementação do Conselho de Gestão Fiscal tem implicado controvérsias entre as diversas unidades da Federação, como pode ser observado na resposta à consulta formulada por município do Estado de Minas Gerais que expôs conflito entre normas editadas pela STN e pelo Tribunal de Contas daquele Estado<sup>2</sup>, conforme a seguir:

“Desde as primeiras ações da STN, no sentido de observar a disposição Legal supracitada, tivemos mais de vinte reuniões com os tribunais estaduais e municipais e o que mais foi evidenciado nas reuniões foi a exigência do Conselho de Gestão Fiscal, conforme descrito no artigo 67 da LRF e que até a presente data ainda não foi criado.

Naquela ocasião, face às inúmeras discussões, ficou do conhecimento de todos que alguns tribunais reconheceriam a STN como órgão central normalizador, até que se tenha o Conselho de Gestão Fiscal, outros reconheceriam com restrições ou parcialmente e outros que não reconheceriam.

Em consequência disto, os entes que são fiscalizados pelos tribunais que não adotaram a regulamentação da STN são obrigados a observarem as duas exigências distintas, as da STN e as do tribunal correspondente.” (Nota Técnica n. 626-GEANC/CCONT de 17 de maio de 2004)

É preciso considerar que este artigo não tem o propósito fazer qualquer juízo de valor, mas simplesmente evidenciar controvérsias que podem estar a prejudicar a transparência das demonstrações e estatísticas consolidadas do setor público que cada vez estarão mais herméticas e obscuras em face da ausência de convergência e homogeneidade das transações postas em relevo.

### 3. REFERENCIAL TEÓRICO

Como explica Hendriksen (1999, p. 40), o principal objetivo da contabilidade, até o século XVI, era gerar informações para o proprietário que mantinha as contas em sigilo sem receber qualquer pressão externa no sentido da exatidão ou da adoção de padrões uniformes de divulgação.

Ao tratar dos objetivos e da metodologia da Contabilidade, Ludícibus (1987, p. 20) esclarece que o sistema contábil deve ser capaz de produzir, em intervalos regulares de tempo, um conjunto básico e padronizado de informações que deve ser útil para um bom número de usuários.

É ainda Ludícibus (2003, p. 465) que revela a necessidade de uniformidade de critérios contábeis entre as entidades consolidadas para levar à conclusão de que tais entidades devem utilizar critérios contábeis uniformes com o objetivo de evitar que as organizações somem ativos, passivos, receitas e despesas apuradas com critérios de avaliação e registro diferentes entre si.

Em estudo detalhado sobre a diversidade contábil e o processo de harmonização internacional Rodrigues e Pereira (2004, p. 86) informam que a análise e a classificação dos sistemas contábeis poderão ser efetuadas de acordo com as seguintes abordagens:

- a) Descritiva: por meio desta perspectiva, serão estudados as práticas e critérios adotados nos diferentes sistemas contábeis, estabelecendo-se as semelhanças e diferenças entre os mesmos.
- b) Analítica: esta perspectiva identifica os fatores ou as variáveis determinantes das características de um sistema contábil e que interativamente lhe conferem singularidade.
- c) Preditiva: por meio desta abordagem, serão analisados os efeitos que, sobre um sistema contábil, têm as alterações dos parâmetros que o determinam.

Os estudos dos sistemas contábeis na administração pública e a participação do Tesouro no processo contábil, principalmente com relação à neutralidade e à segregação de funções, representam assuntos que vêm sendo tratados desde a década de 20 do século passado, pois já na apreciação do Código de Contabilidade Pública, Biolchini (1930, p. 565) indicava como equívoco a atribuir ao fiscalizado a competência para fiscalizar a si



mesmo. Portanto, já naquela época era condenável que o Tesouro Nacional, por intermédio do órgão de contabilidade que lhe é subordinado, tenha a responsabilidade pelo Balanço da União e, simultaneamente, pela prestação de contas do Presidente da República e, ainda, pela edição de normas de Contabilidade Pública.

No âmbito da administração pública, também merecem destaque:

- a) A regulamentação efetivada pelo Decreto-Lei nº 2.416/40, que teve por base resoluções aprovadas pela 2ª Conferência de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários e tratou de inovações significativas no que se refere à codificação das normas financeiras para os Estados e Municípios e, no artigo 3º, fez a convocação para a primeira quinzena de maio de 1941 da III Conferência de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários, com o objetivo de prosseguir os estudos relativos aos serviços de contabilidade e de administração financeira.
- b) A edição da Lei nº 4.320/64, que em seu artigo 111 determinou caber ao Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda {.....} organizar e publicar o balanço consolidado das contas da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, das suas autarquias e de outras entidades.
- c) A Lei Complementar 101/2000 (LRF), que, no artigo 50, § 2º, atribui ao órgão central de contabilidade da União competência para editar normas gerais para a consolidação das contas públicas enquanto não esteja organizado, implantado e implementado o Conselho de Gestão Fiscal de que trata o art. 67 da mesma Lei Complementar.

Por sua vez, o Conselho Federal de Contabilidade estabelece na Resolução nº 750/93 que a observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC). Entre os princípios, merece destaque o da Entidade (art. 4º) conforme a seguir:

**Art. 4º** O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

**Parágrafo único** – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.



Também é relevante para o estudo do tema o exame da convenção da consistência ou uniformidade representada pelo seguinte enunciado:

A Contabilidade de uma entidade deverá ser mantida de forma tal que os usuários das Demonstrações Contábeis tenham possibilidade de delinear a tendência da mesma com o menor grau de dificuldade possível.

Na lição de Iudicibus (2003, p. 69), esta convenção é de grande importância na Contabilidade, e os contadores devem refletir bastante antes de adotar determinado procedimento de avaliação, a fim de haver a maior seqüência possível de exercícios com a utilização dos mesmos procedimentos de avaliação

Ao tratar das formalidades da escrituração contábil, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a Resolução CFC nº 563/83 a NBC 2.1, estabelecendo, entre outras coisas, que a Entidade deve manter um sistema de escrituração uniforme dos seus atos e fatos administrativos, por meio de processo manual, mecanizado ou eletrônico, e que a escrituração será executada com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos, cuja terminologia deve expressar o verdadeiro significado das transações e, finalmente, que o uso de códigos e/ou abreviaturas, nos históricos dos lançamentos, pode ser utilizado desde que permanentes e uniformes, devendo constar, em elenco identificador, no “Diário” ou em registro especial revestido das formalidades extrínsecas.

#### **4. NECESSIDADE DE NORMATIZAÇÃO**

A normatização é definida como o movimento no sentido da uniformidade global enquanto que a harmonização é entendida como um processo em que se avança no sentido da diversidade para a comparabilidade global. No caso do setor público brasileiro, é recomendável a recuperação da normatização que foi fortemente afetada a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal, pois a comparabilidade da informação contábil deve incidir sobre o nível dos registros individuais que leva inevitavelmente à convergência dos resultados apresentados nas Demonstrações Contábeis como um todo. Deste modo, pode-se considerar que duas demonstrações são comparáveis se a um mesmo evento corresponder divulgação idêntica.

A contabilidade é um sistema de informação que deve conter as qualidades básicas para cumprir adequadamente a sua função. A informação deve ser verdadeira e, portanto, coerente, pois a falta de veracidade implica distorção e ocultamento da verdade, seja por falsidade das informações ou pela utilização distorcida de conceitos quanto ao conteúdo das transações como são os exemplos acima referidos.

A veracidade contábil significa que os ativos, os passivos e o patrimônio representam

a realidade da entidade e, para isso, é preciso que as Demonstrações Contábeis apresentem as seguintes características:

- a) realidade econômica (a essência sobre a forma jurídica);
- b) objetividade (avaliação baseada em evidências);
- c) evidências suficientes;
- d) certeza (registro do valor mais provável);
- e) integridade (informação deve ser completa);
- f) materialidade (pode excluir elementos não-importantes);
- g) clareza (deve ser legível e não induzir a confusão).

Por outro lado, para analisar as informações, comparando-as com o tempo e o espaço, é necessário que sejam:

- a) normatizadas, ou seja, os critérios não variem entre os diversos períodos permitindo a análise intertemporal dos elementos patrimoniais;
- b) comparáveis, ou seja, que todos os entes apliquem as mesmas normas e os mesmos conceitos, vale dizer, permitam a análise interinstituições.

Após a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, com a falta de convergência entre a Secretaria do Tesouro Nacional, os Tribunais de Contas e os entes da Federação, pode-se identificar alguns obstáculos para que a contabilidade pública reflita devidamente a realidade econômica, vez que diversas interpretações têm surgido sobre importantes instrumentos de controle fiscal, como receita corrente líquida, despesa de pessoal, imposto de renda retido na fonte.

Para obter a necessária harmonização dos sistemas de informação contábil, é preciso que os responsáveis pela edição de normas sigam as etapas da observação, da avaliação e da exposição dos elementos primários das transações, evitando que a informação possa conduzir os interessados a erros de interpretação.

O estudo das diversas áreas do balanço e do resultado exige, além do conhecimento do processo de negócio da entidade e dos respectivos ciclos operacionais, o entendimento da estrutura das Demonstrações Contábeis, tanto quanto à forma como à materialidade e ao conteúdo.

Quanto à **forma**, as Demonstrações Contábeis devem ser examinadas para verificar se os prazos de apresentação foram atendidos, assim como a uniformidade dos métodos de avaliação, a sinceridade e a clareza, bem como a concordância dos saldos das contas no final do exercício com os registros constantes nos livros auxiliares. Por ou-

---

3 BOYNTON, William; JOHNSON, Raymond N. & KELL, Walter G.. Auditoria. tradução José Evaristo dos Santos – São Paulo: Atlas, 2002.

tro lado, a classificação dos elementos do ativo e do passivo, das receitas e dos custos e despesas deve ser rigorosa.

Quanto à **materialidade e conteúdo**, é necessário ter a garantia da realidade e da materialidade das operações efetuadas e das situações resultantes, ou seja, a verificação material é representada basicamente pela operação de controle do inventário nos seus mais variados aspectos. Trata-se de saber se os elementos do ativo e do passivo da entidade estão representados no inventário e se sua avaliação está correta. Quanto às receitas, às despesas e aos custos da conta de resultado, a verificação material consiste em examinar se todos os eventos foram devidamente registrados e apropriados ao exercício e, por outro lado, se os valores estão corretos e, além disso, têm origem na mesma compreensão dos elementos registrados nas contas.

Assim, para estabelecer a normatização, é preciso que os órgãos responsáveis reflitam sobre a lição de Boynton, Johnson & Kell<sup>3</sup> (2002, 176), que classifica as afirmações constantes das Demonstrações Contábeis em explícitas e implícitas, conforme quadro a seguir:

| AFIRMAÇÕES |                           | DETALHAMENTO   |
|------------|---------------------------|--|
| Explícitas | Existências ou ocorrência | a) Ativos ou passivos da entidade existem em determinada data.<br>b) Transações contabilizadas em determinado período ocorreram. |
|            | Integridade               | Todas as transações e as contas que deveriam ser apresentadas nas demonstrações foram efetivamente apresentadas.                 |
| Implícitas | Direitos e obrigações     | Os ativos são os direitos da entidade e os passivos são as obrigações da entidade em determinada data.                           |
|            | Avaliação e alocação      | São adequadas as quantias pelas quais componentes de ativos, passivos, receitas e despesas aparecem nas Demonstrações Contábeis. |
|            | Apresentação e divulgação | Determinados componentes das Demonstrações Contábeis encontram-se adequadamente classificados, descritos e evidenciados.         |

Em consequência, pode-se afirmar que os benefícios da padronização são fundamentais para análise comparativa das Demonstrações Contábeis, pois permitem a construção de séries históricas, evidenciando os resultados da atividade governamental ao longo

4 [http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade\\_governamental/procedimentos\\_contabeis/TCE\\_626\\_2004.pdf](http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/procedimentos_contabeis/TCE_626_2004.pdf) acesso em 21/11/2006

do tempo. Outro benefício importante seria com relação ao estudo da Contabilidade, contribuindo para que as instituições de ensino superior pudessem oferecer à sociedade profissionais com maiores qualificações técnicas.

## 5. PONTOS CONTROVERSOS IDENTIFICADOS

A partir dos estudos de Teshima (2005, p. 20) sobre o controle de recursos públicos pelas Câmaras Municipais, é possível identificar pontos controversos da Emenda Constitucional nº 25, em especial em relação a conceitos como: Poder Legislativo Municipal, Receita Tributária e de Transferências, Receita e Folha de Pagamento.

Tais estudos já identificavam disparidades de entendimento por parte de alguns Tribunais de Contas e Câmaras dos Vereadores que, por si só, já afetavam a consistência das operações sumarizadas, tanto nas Demonstrações Contábeis, como em relatórios da execução orçamentária da receita e da despesa.

O aprofundamento do assunto indica que atualmente ocorre um agravamento a partir da afirmativa da Secretaria do Tesouro Nacional de que uma parte dos Tribunais de Contas não reconhece este órgão como normatizador dos temas relacionados à responsabilidade fiscal, levando à edição de diversas normas e decisões por parte de entes públicos que, não sendo convergentes, afetam a evidenciação do patrimônio público de cada uma das entidades e também as Demonstrações Contábeis resultantes da necessária consolidação.

Dentro os pontos controversos identificados merecem destaque os constantes do quadro a seguir:

| ÂMBITO             | ASSUNTO                                 | PONTOS CONTROVÉRSOS  |
|--------------------|---|--|
| União <sup>4</sup> | IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte | Receita Tributária x Receita de Transferências da União.                     |
|                    | Contribuição Previdenciária Patronal    | Aporte Recebido x Receita Orçamentária.                                      |
|                    | Estágio do Lançamento da Receita        | Fase da previsão x Fase autônoma (valores a receber)                         |
|                    | Provisão para Perdas na Dívida Ativa    | Devedores duvidosos x ineficiência de lançamento x ineficiência na cobrança. |
|                    | Dívida Consolidada Líquida              | Normas da STN x Resolução do Senado.   |
|                    | Retenção para o FUNDEF                  | Conta redutora da receita x Valores a Compensar no Ativo.                    |
|                    | Classificação do Ativo e Passivo        | Ativo e Passivo Circulante x Ativo e Passivo Permanente.                     |

|                     |   |  |
|---------------------|---|--|
| Tribunais de Contas | FUNDEF – Apropriação da receita             | Valor Líquido x Valor bruto.                                 |
|                     | Multas e Juros sobre Tributos               | Receita Tributária x Receitas Diversas.                      |
|                     | ICMS/Desoneração de Exportação (Lei Kandir) | Receita Tributária x Receita de Indenizações e Restituições. |
|                     | Folha de Pagamento                          | Valor com encargos sociais x Valor sem encargos sociais.     |
|                     | Receitas de Contribuições                   | Receita Tributária x Receita não-tributária.                 |

## 6. CONCLUSÃO

A gestão pública utiliza diversos instrumentos para a consecução dos objetivos colimados pela administração, seja na Constituição ou nas Leis Complementares, entre os quais a atividade financeira que consiste na obtenção, na criação, na gestão e no dispêndio dos recursos indispensáveis ao atendimento das funções públicas.

Essa atividade financeira é composta pelos seguintes sistemas básicos:

- Orçamento: receitas, despesas e crédito público;
- Administração Financeira: programação financeira;
- Contabilidade: registro das transações que movimentam o patrimônio de forma imediata ou mediata.

A Contabilidade Governamental, como qualquer outra, deve ser usada como elemento obrigatório para as informações externas e instrumento de planejamento e controle para os administradores públicos.

Assim, a Contabilidade, cujos métodos têm evoluído no tempo e acompanhado o progresso da tecnologia, tem as características para ser o ponto de partida básico para a implantação de um sistema de informações da administração pública. Ela não tem, portanto, apenas um sentido técnico e legal. Embora sua perfeita utilização ainda seja bastante precária no Brasil, ela é um sistema de controle e de auxílio para a administração. Este aspecto é da mais alta importância para quem pretende levar o ente público a destino preciso e seguro.

Esse tratamento da Contabilidade permite um efetivo controle sobre os fatos financeiros do Governo, por meio da análise de dados precisos e atuais por ela fornecidos, permitindo conclusões confiáveis que orientarão decisões administrativas acertadas.

5 IFAC (International Federation of Accountants — Public Sector Committee) International Public Sector Accounting Standards (IPSASs). <http://www.ifac.org> acesso em 28/04/2006

São muitas as definições de sistemas de informações contábeis, mas a que melhor se adapta aos propósitos da administração pública deve conter os atributos seguintes:

- a) medir o impacto das decisões antes e depois de as mesmas serem tomadas (controle prévio e subsequente);
- b) medir o ambiente no momento próprio da ocorrência dos fatos (controle concomitante);
- c) relacionar o tempo-padrão para o desenvolvimento das tarefas com o tempo real para identificar os gargalos nos estágios da receita (previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento) e da despesa (fixação, empenho, liquidação e pagamento).

A Contabilidade Governamental é essencialmente um processo contínuo para a tomada de decisões, e estas se tornam complexas à medida que os órgãos de contabilidade e controle necessitam obter as informações com velocidade para os diferentes níveis da administração.

Portanto, um bom sistema de informações contábeis deve reunir as seguintes características fundamentais:

- a) focar a produção de informações para os distintos níveis executivos em todas as áreas do Governo;
- b) funcionar como uma unidade independente do órgão onde estiver integrado;
- c) ser um sistema adaptado às necessidades gerenciais da organização.

Por ser tarefa complexa que atinge a todas as esferas de Governo e a todos os seus poderes, é imprescindível que as normas que objetivem a harmonização dos procedimentos contábeis necessários ao registro das transações sejam editadas por órgão com a autonomia e a neutralidade necessárias para, consensualmente, estabelecer o nível de coerência para questões básicas imprescindíveis para o reconhecimento uniforme dos fatos, tais como: classificação, apresentação, integridade, precisão, existência, propriedade e valorização.

Se a informação contábil for essencialmente a mesma em todo o universo do setor público, teríamos demonstrações convergentes e compreensíveis para todos os usuários. A Contabilidade Pública seria, assim, uma verdadeira linguagem nacional dos negócios públicos e facilitaria o entendimento, não só por parte de investidores interessados em fornecer bens e serviços ou aplicar capitais, bem como dos cidadãos que precisam de informações sobre o destino dado aos recursos que lhe são subtraídos mediante a cobrança de impostos.

Portanto, para obter o consenso sobre a informação contábil mais adequada é preciso determinar a estratégia para obter a sua normatização por meio do Conselho de Gestão

Fiscal, que estabelecerá etapas que assegurem maior velocidade ao processo. Tais etapas seriam as seguintes:

- a) Estabelecimento de princípios de contabilidade específicos para o setor público com o apoio do Conselho Federal de Contabilidade e com base nas Normas Internacionais de Contabilidade para o setor público<sup>5</sup>.
- b) Unificação do modelo de controle interno do setor público, considerando-o como função de Estado e não como função de governo em garantia da independência e da neutralidade de suas ações.
- c) Estabelecer padrões de apresentação das Demonstrações Contábeis a partir da normatização dos eventos primários.
- d) Estabelecer o consenso entre os diversos entes da Federação para a normatização contábil, incluindo as ações subsidiárias que produzem reflexo no patrimônio, como: orçamento, receitas, despesas e crédito público.

## REFERÊNCIAS

BIOLCHINI, Alberto. *Codificação da Contabilidade Pública Brasileira*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1930.

HENDRIKSEN, Eldon S. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999

IUDICIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1987

IUDICIBUS, Sergio; MARTINS, Elizeu e GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades*. 6ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

RAVANELLO, Holly. *A consolidação dos balanços públicos – seus fundamentos teóricos e aspectos técnicos*. Porto Alegre: Imprensa Universitária, 1958

RODRIGUES, Lucia Lima e PEREIRA, Ana Alexandra Caria. *Manual de Contabilidade Internacional*. Lisboa: Publisher Team, 2004.

TESHIMA, Alexandre. *Dissertação de Mestrado*. RJ: UERJ, 2005.

SILVA, Lino Martins. *Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo*. 7ª. ed. S.Paulo: Atlas, 2004.