

ADÉRITON BUENO SILVA

**A CONTABILIDADE PÚBLICA E O IMPACTO DA LEI DE
RESPONSABILIDADE FISCAL NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

FACULDADE ARAGUAIA

GOIÂNIA / 2012

ADÉRITON BUENO SILVA

**A CONTABILIDADE PÚBLICA E O IMPACTO DA LEI DE
RESPONSABILIDADE FISCAL NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

Artigo elaborado para fins de avaliação parcial da Disciplina de Trabalho de Conclusão de Curso, como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis oferecido pela Faculdade Araguaia sob a orientação do Prof^o. Ms. Antônio Evaldo de Oliveira.

FACULDADE ARAGUAIA

GOIÂNIA / 2012

FOLHA DE AVALIAÇÃO

Prof. Ms. Antonio Evaldo Oliveira

- Orientador -

Prof.

- Professor (a) Convidado (a) -

Nota: _____

Data: _____

DEDICATÓRIA

A meus queridos pais, aos quais sou eternamente grato pela vida que me deram, porque hoje estou conquistando mais uma etapa, e a minha querida esposa, pela paciência e constante apoio, necessário para que eu chegasse até o fim desta longa e cansativa caminhada em busca da sabedoria e conhecimento, e para que tudo isso se cumprisse em minha vida, devo agradecer primeiramente a meu DEUS, que pela sua magnanimidade e benevolência, eu pudesse agraciar este lindo momento.

AGRADECIMENTOS

Ao Professor Antonio Evaldo que me acompanhou na elaboração deste trabalho, incentivando-me a dedicar-me a este estudo.

À Faculdade Araguaia que procurou os melhores Professores para estarem trabalhando nesta instituição de ensino, e por ter uma visão de formação mais Humanizadora e Crítica frente às realidades de nossa sociedade.

SUMÁRIO

Resumo	06
1 INTRODUÇÃO	06
2 A CONTABILIDADE PUBLICA E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	08
2.1 Historia da Contabilidade no Brasil e no Mundo	08
2.2 Contabilidade nos Dias Atuais e Suas Principais Mudanças nas suas Leis	10
2.3 A Contabilidade Pública	13
2.4 A Contabilidade Pública e o Impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal na Administração Pública	16
2.5 A Lei de Responsabilidade Fiscal	18
CONSIDERAÇÕES FINAIS	28
REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA	31

A CONTABILIDADE PÚBLICA E O IMPACTO DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Adériton Bueno Silva*
Antônio Evaldo Oliveira**

Resumo: o objetivo deste estudo é destacar a importância e o conhecimento dos impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), para o profissional de contabilidade que atua dentro da área pública. Através deste estudo foi realizada uma pesquisa de âmbito exploratório e descritivo, onde foi feito um questionamento junto a vários contadores sediados em Goiânia e Aparecida de Goiânia que prestam serviços junto às Prefeituras desta Capital e interiores do Estado de Goiás. Este trabalho de campo revelou que a implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal faz uma exigência para o profissional contábil que tenha uma maior preocupação com a elaboração e apresentação dos relatórios de execução e gestão fiscal, que demanda também maior agilidade e uma vasta questão de dignidade no fornecimento destas informações contábeis, e inclusive sobre os prazos estabelecidos sejam cumpridos em tempo hábil e que este profissional contábil na área pública passe a desenvolver um papel gerencial em sentido amplo. Constata-se, também, que com o surgimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, a atividade pública passou a ser exercida mais intensamente sob a ótica do controle concomitante mencionado na Lei 4.320/64. A contabilidade pública ressurgiu com uma função mais dirigida voltada à gerência da gestão pública e fiscal que pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem os riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas como diz na Lei Complementar 101/2000. Também confere a viabilidade em destaque junto à sociedade, onde o controle da gestão fiscal pública através da Lei de Responsabilidade Fiscal possibilita ao usuário da informação uma ampla transparência das atividades de um estado bem organizado. Vimos que a utilização de demonstrações que eram exclusivas da contabilidade do setor privado passa agora também a proporcionar ao gestor público, elementos primordiais e de suma importância para uma melhor tomada de decisões.

Palavras-chave: Profissional Contábil; Lei de Responsabilidade Fiscal; Administração Pública.

1 INTRODUÇÃO

Uma das maiores dificuldades encontradas pela administração pública consiste em colocar em prática um dos seus princípios fundamentais que é “o controle da execução da Lei Orçamentária Anual”. E o principal fator que origina essa dificuldade é o crescimento seqüente da atividade estatal, pois o setor público cresce sempre com taxa mais elevadas em

* Acadêmico do curso de Ciências Contábeis, turma 8º período, da Faculdade Araguaia.

** Prof. Ms. Antonio Evaldo, Orientador do TCC da Faculdade Araguaia. antonio.evaldo@uol.com.br

relação ao crescimento do nível de renda do País. Então o estado fica cada vez maior, tornando assim tendo uma grande dificuldade do controle da execução orçamentária.

Na administração pública moderna é preciso que o controle esteja suprido de elementos, como um modelo de apuração de custos que possibilite que o gestor público tenha uma tomada de decisão que visse sempre ao bem estar da população, que podemos dar a denominação de lucro social.

Com o surgimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, veio o impacto que proporcionou um melhor aproveitamento do controle, que verifica e avalia o desempenho da execução orçamentária do profissional contábil, tornando mais fácil o entendimento pelo usuário e proporcionando ao gestor público modelos de avaliação de desempenho mais amplos, atingindo aspectos muito importantes como custos, qualidade, adequação, eficiência, eficácia, e acima de tudo a satisfação do cliente. Com esse entendimento, a Lei de Responsabilidade Fiscal firma o surgimento da contabilidade gerencial pública sendo exercida pelo profissional de contabilidade desta área, que surge como o instrumento de controle inovador da gestão fiscal pública.

A Contabilidade Pública e a Lei de Responsabilidade Fiscal possuem uma interpretação e compreensão sobre os impactos para aqueles profissionais de contabilidade que atuam nesta área. Para tanto, será realizado um estudo descritivo e implorativo, onde questões serão elaboradas junto a contadores que prestam serviços à prefeitura de Goiânia e interiores do estado de Goiás.

Esta pesquisa visa revelar sobre a implantação da Lei da Responsabilidade Fiscal, onde relata uma exigência para o profissional contábil para uma maior preocupação com a elaboração e apresentação dos relatórios de execução e gestão fiscal para o Órgão Público. Demanda também uma maior agilidade e dignidade no fornecimento das informações, enfatizando também nos prazos estabelecidos que sejam cumpridos e que o profissional contábil da área pública passe também a desenvolver um papel gerencial.

Acredita-se que o atendimento às exigências impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, extrai do administrador público maior controle sobre os gastos, a fim de evitar o endividamento excessivo dos governos e, nesse sentido, passa a exigir também do profissional contábil um melhor acompanhamento das operações. Quais são os impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal quanto ao profissional da área contábil que presta serviço na gestão pública? E é importante saber que a Lei de Responsabilidade Fiscal não trouxe mudanças significativas no modo de fazer ou mostrar a contabilidade em si, mas sim na exigência da extração da contabilidade em um maior volume de informações.

Também se constata que Lei de Responsabilidade Fiscal representa não só a responsabilidade para o profissional contábil que atua na sua área no âmbito público, mas também considera a este a viabilidade e um destaque junto à sociedade.

2 A CONTABILIDADE PÚBLICA E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

2.1 A História da Contabilidade no Brasil e no Mundo

A contabilidade nasceu com a civilização e jamais deixará de existir em decorrência dela, talvez, neste caso, seus progressos quase sempre tenham coincidido com aqueles que caracterizaram os da própria evolução do ser humano. E como ciência social, juntamente com os interesses do homem pelos cuidados, que se dedica à riqueza, viveu nosso conhecimento, quase todo tempo, da evidência das memórias, das provas, da singela informação. Segundo Lopes de Sá (1997, p. 15), destaca: “desde que o homem se preocupou com o amanhã, preocupou-se, também, em fazer as contas, mas, em verdade, nem sempre soube, racionalmente, o que fazer com as informações que guardou”.

Seguindo na mesma idéia, não é descabido afirmar que em noção de conta, portanto, de contabilidade seja tão antiga quanto à origem do Homo sapiens. Historiadores fazem remontar os primeiros sinais objetivos da existência de contas aproximadamente há 4.000 anos a.C. sendo assim, antes disto, o homem primitivo, ao inventariar o número de instrumentos de caça e pesca disponível, ao contar seus rebanhos, ao contar suas ânforas de bebidas, já estava praticando uma forma rudimentar de contabilidade. Na invenção da escrita, a representação dos números normalmente tem sido uma precedência histórica. É possível localizar os primeiros exemplos completos de contabilidade, seguramente no quarto milênio antes de cristo, entre a civilização sumério-babilônica. Também é possível verificar que algumas formas rudimentares de contagem de bens tenham sido realizadas bem antes, e talvez por volta do sexto milênio antes de Cristo, (LOPES DE SÁ, 1997).

A contabilidade teve evolução relativamente lenta até o aparecimento da moeda. Na época da troca pura e simples de mercadorias, os negociantes anotavam as obrigações, os direitos e os bens perante terceiros, porém, obviamente, trata-se de um elenco de inventário físico, sem avaliação monetária. Pois, entretanto, a preocupação com as propriedades e a

riqueza é uma constante no homem da antiguidade, onde com o tempo o homem foi aperfeiçoando seu instrumento de avaliação da situação patrimonial à medida que as atividades foram desenvolvendo-se em dimensão e em complexidade. Em termos de entendimento da evolução histórica da disciplina, é importante reconhecer que raramente o estado da arte se adianta muito em relação ao grau de desenvolvimento econômico, institucional e social das sociedades analisadas, em cada época. Esse grau de desenvolvimento das teorias contábeis e de suas práticas está diretamente associado, na maioria das vezes, ao grau de desenvolvimento comercial, social e institucional das sociedades, cidades e nações. Para Iudicibus (2000, p. 31):

[...] o acompanhamento da evolução do patrimônio líquido das entidades de qualquer natureza constitui-se no fator mais importante da evolução da disciplina contábil. Vimos, assim, que a contabilidade é tão antiga quanto o homem que pensa. Se quisermos ser pessimistas, é tão quanto o homem que conta e que é capaz de simbolizar os objetos e seres do mundo por meio da escrita, que nas línguas primitivas tomava, em muitos casos, feição pictórica.

Considerando-se o que ocorria na França e o que ocorreu na Itália, no início do século XIX, podemos afirmar que a mentalidade científica contábil desenvolveu-se de maneira uniforme, na busca do entendimento do que se passava com a substância patrimonial, inserida nas células sociais. Na ótica de observar o registro e a conta como objetos de estudo, estava consolidada a idéia de que nada vale a informação se não sabemos o que fazer com a mesma e que a conta é um simples instrumento de registro e não o objeto de observação.

Na conquista de que o raciocínio de que a conta é apenas a informação sobre algo que se vai observar e não o próprio objeto de estudo de nosso conhecimento. Essa idéia sobre a matéria contábil, disciplinados muitos conceitos e encontradas muitas definições, construída estava à ponte entre o empirismo e o científico. Esse período pré-científico, iniciado, sem dúvidas, no século XVI, com a obra de Pietra, evoluído através de um contismo cada vez mais aprofundado, havia aplainado o terreno para que pensadores do período seguinte e as escolas e correntes de pensamento científico pudessem nascer.

A Contabilidade no Brasil iniciada na época colonial vem ao decorrer dos anos evoluindo burocrática e cientificamente. Sob novas normas, códigos no procedimento contábil, e mudanças desde a escola do Rio de Janeiro, em 1890 as diretrizes curriculares nacionais para os Cursos de Ciências Contábeis instituído em 2004, (IUDICIBUS, 2000).

Consideramos que, por constituir-se da teoria da contabilidade, o tratamento dado ao assunto dos princípios, de forma hierarquizada, é evidenciado como mais adequado e profundo. Pois, o conhecimento do que está sendo feito no Brasil pelos órgãos legais da

profissão é importantíssimo, inclusive para comparação com a abordagem que se considera mais completa.

Os princípios fundamentais no Brasil, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), na tentativa de unificar os princípios fundamentais de contabilidade em nível nacional, editou a Resolução n. 750 de dezembro de 1993, elencando os seguintes princípios fundamentais: da Entidade; da Continuidade; da Oportunidade; do Registro pelo valor original; da Atualização monetária; da Competência; da Prudência.

Os princípios fundamentais de contabilidade, aprovados pela Resolução CFC n. 750/93, de 29 de dezembro de 1993, requerem, para o seu amplo entendimento pelos usuários da informação contábil e para a perfeita compreensão pelos profissionais da contabilidade, um grau de detalhamento que não é possível abranger-se nos próprios enunciados. A conceituação dos princípios, segundo Iudicibus (2000, p. 90):

[...] os princípios fundamentais de contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à ciência da contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades.

Entende-se que a eficácia como base das células sociais, vale para o econômico, e para o social, é forma de compreender a contabilidade como forma holística e sua valorização, como nos parece convir para a sociedade futura, então, ela sendo plantada a base de uma história da prosperidade, como a do patrimônio eficaz a serviço de toda a humanidade, e para que a padronização de informações contábeis ocorresse, deveria se iniciar sob a praticidade, com a qualidade.

2.2 A Contabilidade nos Dias Atuais e suas Principais Mudanças nas suas Leis

Segundo o autor Iudicibus (2010), em 1977, logo após a revolução contábil do século passado no Brasil trazida pela edição da Lei das S.A. n. 6.404/76, a Fipecafi foi procurada pela CVM para editar o manual de contabilidade das sociedades por ações, já que praticamente tudo o que havia de novidade em matéria contábil nessa lei vinha sendo pesquisado e ensinado no departamento de contabilidade e atuaria da FEA/USP. E aquele manual nasceu em 1979, passando a servir como fonte de resultados profissionais de contabilidade, auditoria e análise de balanços, acabando por se transformar também em livro

didático e trabalho de referência. E com a criação da comissão consultiva de normas contábeis da CVM, essa autarquia passou a emitir um grande conjunto de normas já convergentes às do IASB, dentro dos limites que a Lei permitia, e aquele manual as foi incorporando ao longo de várias edições, e diversas outras também foram inseridas.

Com a edição das Leis n. 11.638/07 e 11.941/09, que esta transformando em lei a MP n. 449/08, e com a criação do CPC – comitê de pronunciamentos contábeis, em 2005, produziu-se, durante 2008 e 2009, enorme conjunto de novas normas, aprovadas pela CVM e pelo CFC e outros órgãos reguladores, agora com a convergência completa às normas internacionais de contabilidade – IASB. Com essa participação do conselho federal de contabilidade, expandiram as normas, que antes atingiam apenas as sociedades anônimas, e certas limitadas, para praticamente todas as entidades de fins lucrativos no Brasil. E com a adoção dos pronunciamentos técnicos, inclusive o específico de pequenas e médias empresas e não sobram empresas que não tenham que aplicar as normas contábeis emitidas pelo IASB e aqui replicadas pelo CPC. E essa está sendo a grande revolução contábil deste século no nosso país. Para Azevedo (2010, p. 32),

[...] é importante observar que a CVM (comissão de valores mobiliários) e as entidades reguladoras da área contábil (CFC) já editaram uma série de normas com vistas à regulamentação dos dispositivos da nova lei, o que permitira uma melhor e aprofundada análise dessa alteração.

A edição da Lei 11.638/07, da medida provisória n. 449/08 que se converteu na Lei 11.941/09, com a criação do CPC e da emissão de seus pronunciamentos técnicos, interpretações técnicas e orientações, a contabilidade brasileira está sofrendo uma outra revolução, provavelmente maior do que a anterior. Essas novas regras estão alinhadas com o mercado contábil internacional, e está caminhando para um processo de transparência compelindo as empresa em divulgarem as informações. Tais informações podem ser úteis para os clientes, fornecedores, sindicatos ou mesmo os clientes da companhia. A nova legislação contribui para a melhoria das práticas de governança, o que vai fomentar ainda mais o mercado de capitais, aliado à conquista do investimento vai atrair a atenção do investidor estrangeiro.

As alterações produzidas pela Lei n. 11.638/07 sobre a Lei n. 6.404/76 – S.A alcançam as Cias Abertas S/A, as Cias Fechadas S/A. e agora também com novidades vêm as sociedades de grande porte. As novas regras contábeis, introduzidas pela Lei n. 11.638/07, devem ser aplicadas obrigatoriamente pelas seguintes sociedades, isto porque essa lei trouxe alterações na Lei n. 6.404/76, a qual rege as sociedades por ações.

O art. 9º da Lei n. 11.638/07 dispõe que esta Lei entra em vigor no primeiro dia do exercício seguinte ao de sua publicação. Assim o art. 9º da lei estabeleceu a sua entrada em vigor no primeiro dia do exercício seguinte ao da sua publicação. Dessa forma, considerando que a Lei n. 11.638/07 foi publicada no DOU 28.12.2007, ela passou a vigorar para as demonstrações financeiras do exercício social iniciado a partir de 1º de janeiro de 2008.

A CVM entende que as alterações, relativas a demonstrações financeiras contidas na Lei n. 11.638/07, deverão produzir os seus efeitos iniciais sobre as demonstrações elaboradas para atendimento ao referido art. 176, cujo exercício se iniciou a partir de 01.01.08, independentemente da data do seu encerramento. E no caso das companhias que iniciaram o exercício antes de 1º de janeiro de 2008, as alterações da Lei n. 11.638/07 somente serão aplicáveis às demonstrações financeiras encerradas a partir de 2009, e o CFC - conselho federal de contabilidade esclareceu que, as demonstrações contábeis elaboradas na data de 31.12.2008 devem observar a última redação dada pela lei n. 11.941/2009 na estrutura do balanço patrimonial na Resolução CFC n. 1.159/2009. De acordo com Iudicibus (2010, p. 728):

[...] além de normatizar a adoção inicial das normas internacionais para as demonstrações consolidadas, a CVM (Deliberação n.610/09), e o CFC (Resolução n. 1.198/09) aprovaram o pronunciamento técnico do CPC 43, adoção inicial dos pronunciamentos técnicos CPC 15 A 40. Este outro pronunciamento trata das regras de transição relativas à adoção inicial dos pronunciamentos técnicos emitidos pelo CPC a partir de 2009 nos registros contábeis individuais das companhias.

Neste mesmo contexto, verifica-se que o papel da contabilidade como fornecedora de informações para tomada de decisão e promotora da eficácia em finanças está em discussão devido às implicações junto ao mercado de capitais. As demonstrações contábeis são fundamentais para análise da situação econômica financeira por seus usuários. A problemática analisada pode ser resumida na seguinte questão: quais são os principais impactos no balanço patrimonial a partir da Lei 11.638/07? As mudanças ocorridas na demonstração contábil denominada balanço patrimonial, com o advento da nova legislação societária e o ambiente internacional de negócios, com a legislação e normas regulamentadoras, trazem como resultado as mudanças que fazem parte de esforço pela convergência entre os padrões contábeis locais e internacionais. Conclui-se que esse impacto ocorrido no balanço patrimonial em razão das atualizações nas normas contábeis brasileiras é essencial, por conta da adequação do Brasil ao cenário contábil internacional. Segundo Silva Neto (2002, p. 87):

[...] o balanço apresenta a posição patrimonial e financeira e uma empresa em dado momento. A informação que esse demonstrativo fornece é totalmente estática e muito provavelmente, sua estrutura se apresentara relativamente diferente algum tempo após seu encerramento.

De acordo com a padronização internacional de normas, a moderna contabilidade, inserida em um mundo repleto de novas tecnologias e globalizada, está em constante atualização. Neste cenário é oportuna a análise das tendências da área contábil, uma ciência que tem a responsabilidade de fornecer dados cruciais para que empresas ou entidades possam avaliar o próprio crescimento, o desempenho, a situação financeira e patrimonial. E vale salientar que cabe também ao profissional da área contábil prestar contas e disponibilizar a comunidade e ao governo as informações contábeis periódicas das empresas.

2.3 A Contabilidade Pública

Conforme Angélico (2009), a Contabilidade Pública é uma dos ramos da contabilidade que possui seu campo de atuação centrado nas pessoas jurídicas de direito público, que são: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, que incluem também suas respectivas autarquias, suas fundações públicas e empresas públicas. Por ser um instrumento importante de controle financeiro, econômico e patrimonial de bens públicos, que pertence à coletividade de modo geral, não pertencendo a um determinado grupo de pessoas, ele são como empresas comerciais, em que a contabilidade pública é alvo não só de controle dos próprios órgãos de contabilidade e de controle interno da administração pública, mas também se submete ao controle externo que, em resumo é o controle da própria sociedade comum sobre o seu uso que é dado aos bens públicos, e além de submeter ao controle interno, que seja da própria administração pública e ao externo, que é a sociedade, a contabilidade pública se submete também ao regramento Jurídico, antes mesmo que a própria teoria contábil.

Na contabilidade pública, em que, aplicando normas de escrituração contábil, registra a previsão das receitas, a fixação das despesas e as alterações introduzidas no orçamento. Examina as operações de créditos, exerce controle interno, acompanhamento passo a passo da execução orçamentária, a fim de que ela se processe em conformidade com as normas gerais do direito financeiro. Para Angélico (2009, p. 107): “Contabilidade Pública é a disciplina que aplica, na administração pública, as técnicas de registros e apurações contábeis em harmonia com as normas gerais do Direito Financeiro”.

O campo da aplicação da contabilidade pública é restrito à administração pública nos seus três níveis de governos: Federal, Estadual, Municipais e correspondentes autarquias. Essa razão pela qual esta disciplina é de divulgação rara são poucos os técnicos especializados nessa área de aplicação da contabilidade. A contabilidade pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil e tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento em toda execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

A aplicação dos recursos públicos deve ser feita em estrito acordo com orçamentos e planos de investimentos que são padronizados pela legislação, além de contar com rotinas e métodos também determinados por normas jurídicas, onde os próprios demonstrativos contábeis são regulados por legislação específica, tendo seus modelos e a sistemática de elaboração normatizada em todas as esferas da administração. Desta forma, a contabilidade pública se vincula diretamente ao direito, tanto que, a própria Constituição Federal instituiu um capítulo exclusivo para a organização das finanças públicas. Neste contexto, Angélico (2009, p. 108), destaca:

[...] quando a disciplinas jurídicas, a contabilidade pública relaciona-se com direito constitucional, direito financeiro e direito fiscal ou tributário. As relações da contabilidade pública com disciplinas jurídicas alcançam ainda o direito municipal, comercial e direito administrativo.

Segundo a Constituição Federal de 1988, as finanças públicas serão reguladas por lei complementar sobre as finanças públicas, a dívida pública interna e externa, garantias, títulos da dívida pública, fiscalização financeira da administração direta e indireta, operações de câmbio por órgãos públicos e funções das instituições oficiais de crédito. Além disso, a legislação brasileira instituiu o orçamento como peça fundamental da contabilidade pública, servindo tanto como plano para a execução das políticas públicas, tanto como ferramenta de controle para a própria administração pública quanto para toda a sociedade.

Na Constituição Federal do Brasil, de 1988, são estabelecidas três peças orçamentárias, dentro da teoria do orçamento, na qual compõe o planejamento das ações da administração pública nos horizontes de curto e médio prazo. Essas peças orçamentárias são o Plano plurianual de Investimento (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Ambas as peças orçamentárias são a representação dos planos que

a administração pública precisa para a sociedade tanto nacional, estadual ou seja ela municipal, expressos na forma de prioridades de gastos, diretrizes de investimentos e também, na forma de obtenção dos recursos. E durante o período do exercício financeiro, o poder executivo pode solicitar ao legislativo o acréscimo das dotações orçamentárias. E esses acréscimos, quando autorizados pelo legislativo, serão, então adicionados ao orçamento corrente, por isso essas adições são chamadas de créditos adicionais.

Não são permitidas as concessões de créditos adicionais ilimitados, sendo necessário, portanto que a concessão sempre expresse seu valor, que não poderá ser superior à fonte de recurso hábil. A própria lei orçamentária anual pode incluir autorização para abertura de créditos adicionais até determinado montante, a fim de tornar mais ágil a gestão orçamentária e financeira. Segundo Kohama (2003, p. 210), conceitua créditos adicionais :

[...] são valores que se adicionam ou crescem ao orçamento, quer como reforço de dotações existentes, quer como dotações destinadas a cobertura de encargos provenientes da criação de novos serviços, ou ainda, para atender a despesas imprevisíveis e urgentes.

A Contabilidade Pública, que foi regulamentada pela Lei n. 4.320/64, é muito complexa em sua estrutura onde possui quatro sistemas básicos que fazem parte de seu componente que são eles: o Sistema Orçamentário, o Sistema Financeiro, Sistema Patrimonial e o Sistema de Compensação. No Brasil foi adotado o regime misto, ou seja, o regime de caixa e de competência, conforme dispõe no artigo 35 da Lei Federal n. 4.320/64.

O regime de caixa é aquele que, como norma geral, a receita é reconhecida no período em que é arrecadada e a despesa paga nesse mesmo período. Portanto regime de caixa é o que compreende, exclusivamente, todos os recebimentos e pagamentos efetuados no exercício, mesmo aqueles relativos a períodos contábeis anteriores.

Já o Regime de Competência, é aquele em que as receitas e as despesas são atribuídas aos exercícios de acordo com a real incorrência, isto é, de acordo com a data do fato gerador, e não quando são recebidos ou pagos em dinheiro. E nesta definição dos regimes contábeis, Kohama (2003, p. 51), destaca :

[...] nos termos atuais, fala-se e utiliza-se, até com muita ênfase, dos chamados princípios e convenções contábeis geralmente aceitos que, na realidade, também são chamados regimes contábeis de escrituração, que podem ser conceituados como premissas básicas acerca dos fenômenos econômicos refletidos pela contabilidade e que são a cristalização de análises e observações.

Observa-se o serviço público, faz parte da organização do poder político da comunidade e é organizado com a finalidade de harmonizar sua atividade, de forma que atinja

o objetivo de promover e satisfazer à prosperidade pública, ou seja, o bem comum de todos. O bem estar da comunidade, é pois, a organização de todos os seus bens particulares, e não a simples soma dos bens individuais, como faz crer o liberalismo, nem a absorção dos bens pelo estado, como induz o socialismo, residindo a missão do estado nessa tarefa organizadora e coordenadora.

Os serviços que competem exclusivamente ao estado são considerados “serviços públicos”, propriamente dito, pois a sua prestação visa satisfazer necessidades gerais da coletividade para que ela possa subsistir e desenvolver, enquanto os prestados por delegação consideram serviços de utilidade pública, em virtude de tais serviços visarem facilitar a existência do indivíduo da sociedade, pondo à sua disposição utilidades que lhe proporcionam mais comodidade, conforto e bem estar ao cidadão, (KOHAMA, 2003).

2.4 A Contabilidade Pública e o Impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal na Administração Pública

Segundo Marques (2005), a Contabilidade Pública no Brasil, surgiu com a vinda da Família Real Portuguesa que desenvolveu a atividade colonial inserindo um controle fiscal de forma sustentável para aquela época devido ao aumento dos gastos públicos.

Em 1808, junto ao Banco do Brasil, foi constituído o Erário Régio ou o chamado Tesouro Nacional e Público, onde as tesourarias de fazenda nas províncias eram compostas de um inspetor, um contador e um procurador fiscal que eram os responsáveis por toda a administração do que se arrecadava na parte financeira.

A definição do que é a contabilidade pública, como sendo o ramo da contabilidade que faz o registro, faz o controle e demonstra e faz à execução dos orçamentos dos atos e os fatos da Fazenda Pública, o patrimônio público e suas variações. A contabilidade pública estuda e registra os fatos administrativos das pessoas de direito público bem como as suas situações de seu patrimônio tendo como base três sistemas separados que são, o orçamentário, o financeiro e o patrimonial que abrange nas áreas tanto, Federal, Estadual, Municipal e Autarquias. E este é o principal instrumento de controle e fiscalização que o governo tem em mãos sobre todos os seus órgãos. Estes tem por obrigação na preparação de orçamentos que são aprovados em âmbito oficial, onde a contabilidade pública deve registrar estas transações atuando como os instrumentos para o acompanhamento destes mesmos registros dos orçamentos, (PEREIRA, 2006).

O setor público tem o desafio de verificar com responsabilidade ética, vários conjuntos de princípios e elementos que podemos considerar como uma estrutura base de governança. Neste princípio, Marques (2005, p.14), destaca:

[...] os fatores essenciais que contribuem para uma governança corporativa sólida, são os seguintes: estrutura administrativa; ambiente administrativo; administração de risco; conformidade e complacência; monitoramento e relato da avaliação de desempenho; responsabilidade de prestar contas; conformidade versus desempenho.

Para manter o equilíbrio das finanças públicas e regulamentar a nossa Constituição Federal, surgiu a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), de acordo com a Lei complementar n. 101, de 04 de maio de 2000, onde ela estabeleceu algumas normas gerais sobre as finanças públicas que foram impostas aos três níveis do governo, tanto para o Federal, Estadual e Municipal. Essa Lei de Responsabilidade Fiscal, dentre suas normas impostas, também exigiu a transparência dos governos em todas as suas etapas, no planejamento, no orçamento e na execução dos gastos. E desta forma a Lei de Responsabilidade Fiscal criou os relatórios básicos sendo eles emitidos bimestral, quadrimestral e anual.

Com a exigência de seus relatórios, a Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu art. 54, estabeleceu que no final de cada quadrimestre fosse emitido um relatório de gestão fiscal (RGF), pelos administradores titulares dos órgãos e poderes que são relacionados no seu art. 20, sendo publicado com no máximo 30 dias ao final de cada encerramento do quadrimestre, e deve ser visto ao público e por meio eletrônico. A Lei de Responsabilidade Fiscal também obriga dentro deste modelo Federativo que é parte importante aos olhos da população, que é a divulgação mensal na internet da lista daqueles que não obedeceram os limites que foram estabelecidos pelo Senado em caso de dívidas nos cofres públicos, (PEREIRA, 2010).

o propósito da LRF é elevar a transparência na gestão do gasto público, permitindo que os mecanismos de mercado e o processo político sirvam como instrumento de controle e punição dos governantes que não agirem de maneira correta. Ao mesmo tempo, espera-se que os bons administradores sejam premiados com o reconhecimento da população e do mercado, inclusive com maior acesso a crédito, (PEREIRA, 2010, p. 236).

Com essa idéia, compreende-se o quanto a contabilidade pública é de primordial importância para que se tenha o controle e organização na demonstração das contas públicas, sendo que, pela transparência que se torna fundamental nas finanças públicas, onde demonstra os atos de gestores e administrados de forma bem clara. E é por meio da contabilidade pública que se torna função social, onde se pode demonstrar a toda a sociedade de como e onde os recursos públicos estão sendo utilizados e quais suas prioridades.

Conclui-se que é muito importante o entendimento da estrutura governamental como forma do controle de qualquer administração, pois com essas devidas informações, o contador do órgão público terá grande suporte em mãos que poderá dar o auxílio que seja preciso para evitar as fraudes e os desvios do nosso dinheiro público através das normas impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal para o controle financeiro em modo geral para o crescimento do nosso País.

2.5 A Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF é um código de conduta para os administradores públicos de todo o País, que passa a valer para os três Poderes, tanto para o Executivo, o Legislativo e o Judiciário, e que envolve as três esferas de governo que são o Federal, o Estadual e o Municipal. E a LRF vai mudar a história da administração pública no Brasil, sendo que, por meio dela, todos os governantes passarão a obedecer a normas e limites para administrar as finanças na gestão fiscal, prestando contas sobre quanto e como gastam os recursos da sociedade, representando um marco para a administração pública brasileira, pois visa uma gestão responsável, eficiente, eficaz e, sobretudo transparente em prol da sociedade, possibilitando não só a aplicação de sanções àqueles que não cumprirem as determinações nela contidas, como também assegurando à sociedade o acompanhamento através da divulgação de todos os seus demonstrativos, (CRUZ, 2011).

Oficialmente chamada de Lei Complementar n. 101, aprovada em 04 de maio de 2000, ela surgiu em um momento de grande descrédito na gestão pública, diante de muitos exemplos de descalabro financeiro conduzido pelo excesso de endividamento público e elevadas despesas de custeio, sobretudo as despesas com pessoal e foi justificada pelo costume, onde na política brasileira daqueles gestores que promoveram obras de grande porte no final de seus mandatos deixando a conta arcada para seus sucessores, e assim dando ênfase a total falta de credibilidade do cidadão para com aqueles que governam nosso País. De acordo com Cruz (2011, p. 6):

[...] sobretudo, acredita-se que a punibilidade, o combate visível constante para as ações dos corruptores, independentemente de classe social, do prestígio detido pelo advogado defensor ou ligação familiar interferente poderão abreviar o engajamento e envolvimento do controle social. Opina-se que, com isso, a adolescência e a juventude das periferias em grandes ou pequenas cidades tenderão a voltar a acreditar no estado e sua estrutura.

A LRF, na verdade, introduziu uma nova cultura do gasto, ou melhor, uma nova cultura da gestão que possibilita valorar o equilíbrio fiscal como meta a ser perseguida, e para tanto, a lei apresenta diversos princípios, diversos parâmetros, entre os quais podemos destacar : o planejamento, a transparência, os limites de endividamento, o estabelecimento de mecanismos para concessão de renúncias fiscais e a prudência. Sendo assim, a LRF se ocupa de estabelecer padrões de boa governança, apresentando uma preocupação com dois agregados macroeconômicos que muito vêm pressionando as contas públicas no Brasil, que trata-se do endividamento público e as despesas de pessoal, sobretudo no que se refere ao aumento excessivo nas últimas décadas dos gastos com inativos e despesas de natureza previdenciária.

Quanto ao endividamento, a irresponsabilidade fiscal atingiu nas últimas décadas, níveis surpreendentes, sobretudo a dívida pública interna após o plano real, determinando um impacto muito grande nas contas públicas. Essa escalada do endividamento público comprometeu a estabilidade macroeconômica e as perspectivas de crescimento, porque o governo, ao restringir o financiamento do déficit público através do imposto inflacionário, optou pelo financiamento via dívida pública, aumentando assim, as taxas de juros no período. Essa política econômica, certamente comprometeu o crescimento econômico brasileiro, barrando um desenvolvimento sustentado. Essa situação demonstra que embora estejamos fazendo um enorme esforço de contingenciamento de despesas correntes, as despesas financeiras sufocam as contas públicas brasileiras. Diante desse diagnóstico, o estabelecimento de regras claras e rígidas para conter a escalada do endividamento público, bem como para a manutenção de uma relação estável da dívida, é imperiosa, sob pena de comprometermos de vez o crescimento econômico, além do que, o endividamento excessivo caracteriza-se como pacto sinistro entre gerações. Segundo Cruz (2011, p. 54), sobre o acompanhamento das despesas públicas, destaca:

[...] a exigência de declaração formal de adequação diante do PPA e da LDO, além da lei orçamentária anual, cria o comprometimento direto do ordenador pelo rigoroso acompanhamento do aumento das despesas. Como decorrência, o gerenciamento orçamentário e financeiro tem mais um elemento de checagem obrigatória antes de emitir qualquer empenho ou autorizar movimentações financeiras: verificar se implica ou não aumento de despesas.

Cruz (2011), afirma que a LRF buscou ensejar o planejamento na administração pública bem como determinar a busca de eficiência nos gastos públicos, não necessariamente gastando menos, mas sim gastando melhor ao passo que incentivou o aumento da arrecadação própria dos entes federados mediante a cobrança eficiente dos tributos de sua competência. E

isso tudo contribuirá para superávits primários que conduzirão para a estabilidade macroeconômica, além de determinar a imposição de limites para a dívida pública. Essa lei inova a contabilidade pública e a execução do orçamento público à medida que introduz diversos limites de gastos como foi dito, esse é um procedimento conhecido como gestão administrativa, seja ela para as despesas do exercício, de contingenciamento, limitação de empenhos, ou seja, para o grau de endividamento.

O poder Executivo, sendo o principal agente responsável pelas finanças públicas, a Lei de Responsabilidade Fiscal, os Poderes Legislativo e Judiciário também são submetidos à referida norma. A lei da LRF provocou uma mudança substancial na maneira como é conduzida a gestão financeira dos três níveis de governo. Assim, tornou-se preciso saber planejar o que deverá ser executado, pois além da execução deve-se controlar os custos envolvidos, cumprindo o programado dentro do custo previsto. Sua criação fez parte do esforço em reformas do estado promovido pelo governo federal para estabilizar a economia brasileira a partir da moeda do Plano Real.

Conforme Cruz (2011), o art. 48 da Lei Complementar de 101/2000, discorre a respeito da LRF, destaca que são instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso ao público: O Plano Plurianual de Governo; A Lei de Diretriz Orçamentária; A Lei Orçamentária Anual; O Relatório Resumido de Execução Orçamentária; O Relatório de Gestão Fiscal; A Prestação de Contas e o Respeetivo Parecer Prévio.

A LRF, também promoveu a transparência dos gastos públicos e obriga que as finanças sejam apresentadas detalhadamente ao tribunal de contas da União, do Estado e também dos municípios. Tais órgãos podem aprovar as contas ou não. E, em caso das contas serem rejeitadas, será instaurado investigação em relação ao poder executivo em questão, assim podendo resultar em multas ou mesmo na proibição da nova tentativa de disputar novas eleições. Neste caso o poder executivo sendo o principal agente responsável pelas finanças públicas, o foco da Lei de Responsabilidade Fiscal, sendo assim, os poderes legislativos e judiciários, também são submetidos à referida norma, e com isso a lei inova a contabilidade pública e a execução do orçamento público à medida que são introduzidos os diversos limites de gastos no governo, (CRUZ, 2011).

No segmento público as informações disponibilizadas pela contabilidade pública, são indispensáveis para uma boa administração pública na qual, a para a gestão é preciso gerar dados importantes que permitem aos controladores internos e externos o acesso rápido e de

fácil compreensão. E assim, com essa gama de informações precisas e claras que se institui a LRF, que foi normatizada para a grande necessidade da prestação de contas no setor público.

A LRF apresenta para o planejamento dos gastos públicos, a mesma base instituída pela Constituição Federal que fala do Plano Plurianual - PPA, da Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e a Lei Orçamentária Anual - LOA. O Plano Plurianual, que é a lei de periodicidade quadrienal, dá início no segundo ano de mandato do chefe do Poder Executivo e encerra no primeiro ano de mandato do sucessor, que foi instituído pelo art. 65 da Constituição Federal de 1988 que atua como agente normatizado e regulador do exercício econômico cuja função implica em fiscalizar, planejar e incentivar dentro do segmento do setor público, onde para o setor privado tem apenas a função de indicar o procedimento adotado pelo setor público.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias, de acordo com o art. 165 da Constituição Federal de 1988, se dá por instrumento de planejamento contendo metas e prioridades da administração pública para o exercício financeiro posterior, de elaboração da Lei Orçamentária Anual. A Lei apresenta alteração na legislação tributária que indica as mudanças que ocorreram na política tributária, as modificações da política de aplicação de agências financeiras oficiais de fomento, ou seja, mudanças na estrutura da política de pessoal. A LDO precisa estar em conformidade com a LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal sendo que ela integra aos anexos de metas fiscais e de riscos fiscais que foram estabelecidos nos § 1º e 3º do art. 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal. Este anexo das metas fiscais apresenta os valores correntes e constantes, das receitas e despesas, do resultado nominal e primário, e do valor integral da dívida pública. Embora o anexo de riscos fiscais disponha sobre a avaliação dos passivos contingentes e outros riscos que possam vir a atingir as contas públicas, e neste contém orientações que auxiliam a tomada de decisões para o gestor público, (PIRES, 2002).

O orçamento público é à base da gestão pública uma vez que é por meio deste que se projetam gastos e obtenção de receitas. O orçamento é uma lei que institui políticas para o exercício, e que deve obedecer ao Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias. Este entendimento sobre orçamento é fundamental para a compreensão da Lei Orçamentária Anual, pois por meio dela se define o orçamento.

Para o planejamento eficaz e eficiente do PPA, da LDO e a LOA, é de extrema importância e fundamento o entendimento sobre receitas e despesas públicas, onde a receita pública corresponde sobre as arrecadações feitas pelos cofres públicos, através de recebimento de dinheiro, de bens que representam valores que o governo possa ter o direito de

recebê-los. Com isso, a LRF, apresenta a contabilidade pública com o caráter controlador tanto do orçamentário quanto financeiro econômico, que atuando desta forma no controle da dívida pública, usa-se o perfil mais por parte gerencial. E sendo assim desta forma, a Lei de Responsabilidade Fiscal proporciona ao controlador externo, ou seja, o próprio cidadão de bem, o direito de verificar como a administração pública, apresenta suas informações sobre receitas e despesas em sua gestão, em obediência ao princípio da publicidade previsto no art. 37 da Constituição Federal de 1988, onde esta publicação ocorre por meio das informações que foram fornecidas pela contabilidade pública na qual por meio das suas demonstrações contábeis, o balanço.

Pires (2002, p. 401),

[...] afirma que o Balanço Patrimonial demonstrará a situação estática dos bens, direitos e obrigações e indicará o valor do Patrimônio Líquido num determinado momento. Em 2000, com a publicação da LRF, foi exigida da Contabilidade Pública maior evidência e transparência dos recursos públicos.

A obrigatoriedade de elaboração e publicação por parte dos governantes seja ela por meio eletrônico, de relatórios e demonstrativos contábeis, busca assegurar aos eleitores, credores, investidores e ao próprio cidadão, o acesso a essas informações essenciais ao controle e avaliação dos gastos públicos. E como instrumento de transparência, que elaborados por informações produzidas pela contabilidade governamental, a Lei estabeleceu, entre outros, o Relatório de Gestão Fiscal, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e as Prestações de Contas.

O Relatório de Gestão Fiscal – RGF indicará as medidas corretivas adotadas ou para se adotar, no caso se ultrapassar qualquer um dos limites. No último quadrimestre, o relatório deve conter os seguintes demonstrativos, segundo Pires (2002), que destaca:

- a) do montante das disponibilidades de caixa em 31 de dezembro;
- b) da inscrição em restos a pagar das despesas liquidadas, das empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa e das não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;
- c) do cumprimento disposto da LRF, no que se refere à liquidação da operação de crédito por antecipação de receita, com juros e outros encargos incidentes, até o dia 10 de dezembro de cada ano, além do atendimento à proibição de contratar tais operações no último ano de mandato do presidente, governador ou do prefeito municipal.

O Relatório Resumido de Execução Orçamentária devem conter informações básicas sobre a execução orçamentária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios,

servindo de instrumento de transparência na administração pública na medida em que, evidência a sociedade, as informações relevantes sobre a arrecadação e os gastos governamentais, com isso facilita de sobremaneira a atuação dos controles internos e externos.

O Relatório Resumido da Execução Orçamentária se compõem do Balanço Orçamentário e o Demonstrativo de Execução de Receitas e Despesas, devendo ser acompanhado dos Demonstrativos da Receita Corrente Líquida; das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social; das Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores Públicos; do Resultado Nominal; do Resultado Primário; dos Restos a Pagar por Poder e Órgão; das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino; e das Despesas com Saúde. Estes demonstrativos são elaborados tendo por base as informações registradas e mantidas em banco de dados pela Contabilidade Pública, que se apresenta como instrumental imprescindível no fornecimento dos dados e de transparência da execução orçamentária e financeira.

Buscando o fortalecimento da Contabilidade Governamental, os legisladores se preocupam em colocar no texto da lei determinações que pudessem melhorar e incrementar as informações produzidas pela contabilidade governamental. Vários artigos da LRF que introduziu alterações nas finanças públicas têm o reflexo diretamente na Contabilidade Pública, visto que para se atingir seu objetivo proposto pela lei surge com ela a necessidade de adaptação, criação e alterações de procedimentos de demonstrativos que são indispensáveis para a boa transparência na gestão fiscal.

As alterações contábeis relativas aos atos e fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial no âmbito da administração pública federal são realizadas por meio da edição de normativos pelo órgão central do sistema de Contabilidade Federal, ou seja, a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda - o STN, a quem foi dada competência legislativa para o desempenho dessa função de acordo com o art. 18 da Lei n. 10.180/2001 e § 2º do art. 50 da LRF.

Na harmonização da classificação da despesa pública, cabe ao órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, representado pela Secretaria do Tesouro Nacional, consolidar os balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, tendo vistas da elaboração do Balanço do Setor Público Nacional, conforme determina o inciso XI do art.5º do Decreto n. 3.589 de 2000. E após a edição da LRF, foi editada a Portaria n. 163 de 2001 que dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas para o âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

A fim de uniformizar os procedimentos de execução orçamentária dos entes da Federação, possibilitando o levantamento e análise das informações em nível nacional, a STN estabeleceu a classificação orçamentária das receitas e das despesas públicas a serem utilizadas por todos os entes, facultando o desdobramento das receitas segundo as peculiaridades de cada estado ou município, (MOTA, 2004).

A despesa, de acordo com sua natureza, deve ser classificada por todos os entes da federação em categoria econômica, grupo de natureza da despesa, modalidade de aplicação e elemento de despesa. Essas devidas particulares existentes em alguns estados e municípios, foi também facultado o desdobramento do elemento de despesa a fim de que fossem atendidas as suas necessidades de escrituração contábil e controle do orçamento.

O decreto referente à consolidação de balanços públicos e a referida portaria, estabelece uma estrutura orçamentária das despesas a ser adotada pelos entes da federação de forma a uniformizar as rubricas orçamentárias e a viabilizar a consolidação das Contas Nacionais. E quanto a essa referência, se traz o comentário feito por Mota (2004, p. 106), que destaca:

[...] deve-se ressaltar que o decreto n. 3.589/2000 trata especificamente da necessidade de consolidação de balanços públicos e não apenas de consolidação de contas públicas de receita e despesa, como foi o caso de muitas normas já mencionadas, tais como a Portaria Interministerial STN/SOF n. 163/2001 que teve o mérito de estabelecer uma estrutura padronizada para uso por parte de todos os entes públicos de receita e despesa orçamentária. Entretanto, nada estabeleceu quanto às contas de ativo e passivo do balanço patrimonial ou mesmo das rubricas comuns a outros demonstrativos contábeis.

A Lei n. 4.320/64 e a LRF, apesar de serem identificadas como principais normativos que regem a Contabilidade Pública no Brasil, possui poucos artigos passíveis de comparação. O item IX da Lei acima mencionada, que trata da contabilidade, apresenta dois artigos onde o assunto também é o objeto de registro da LRF. Essa ausência sobre os tópicos comuns ou que divergem entre os dois normativos, se repete praticamente em todo o seu texto legal. E dessa forma, apesar de abordarem diversos temas relacionados a aspectos contábeis, muitas vezes sendo bastante específicos, quase não se verifica a sobreposição das suas regras e normas voltadas para a contabilidade pública ente a LRF e a Lei n. 4.320/64.

Encontra-se na tabela abaixo, uma forma comparativa dos principais aspectos da Lei n. 4.320/64 e da Lei de Responsabilidade Fiscal que se trata da Contabilidade, e procuram identificar os pontos convergentes e conflitantes entre esses normativos.

ASSUNTO	LEI COMPLEM 101/00	LEI N. 4.320/64
Alcance dos normativos	Art. 1º, § 2º - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, incluem empresas estatais dependentes.	Art. 1º - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.
Observação: Os dois instrumentos são convergentes, no entanto, o alcance da LRF é mais abrangente que a lei 4.320/64, onde se trata também de empresas estatais dependentes.		
Periodicidade do orçamento	Art. 5º dispõem sobre a Lei Orçamentária Anual.	Art. 2º diz que a Lei do Orçamento obedecerá ao princípio da anualidade.
Observação: As duas leis convergem ao estabelecerem a periodicidade de um ano para o orçamento. Essa determinação exige que a contabilidade, também mantenha a sua escrituração de forma a evidenciar o orçamento anual.		
Vedações na consignação de créditos e dotações	Art.5º § 4º - É vedado consignar na Lei Orçamentária créditos com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada.	Art. 5º - A Lei de Orçamento não consignará dotações globais destinadas a atender indiferente a despesas de pessoal, material entre outras, ressalvo no disposto no art.20 e o parágrafo único.
Observação: Os dois dispositivos estabeleceram vedações para consignação de crédito e dotações na lei orçamentária. Nota-se no dispositivo a preocupação do legislador de que na lei orçamentária fosse claramente demonstrado em que o governante pretende aplicar os recursos e contribuem para uma maior transparência dos gastos públicos. Já, na escrituração contábil, para atender tanto a LRF tanto a Lei n. 4.320/64, deve ser efetivada pelos valores globais e suas especificações.		
Previsão ou estimativa da receita	Art. 12 diz que as previsões de receita verificam as normas técnicas e legais, e os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico e também da metodologia de cálculo de suas premissas.	Arts. 22, inciso III, 29 E 30 dizem que o projeto de Lei de Orçamento deverá ser composto de tabelas explicativas de receita e despesa, para fins de comparar a receita arrecadada nos últimos exercícios anteriores à elaboração da proposta.

ASSUNTO	LEI COMPLEM 101/00	LEI N. 4.320/64
Prestação de contas.	Arts. 56 e 57 – As contas prestadas pelos chefes do poder executivo incluirão também a dos presidentes dos órgãos dos poderes legislativos e judiciários, e do chefe do ministério público. Os tribunais de contas emitirão parecer prévio conclusivo sobre as contas no prazo de sessenta dias do recebimento, se outro não estiver estabelecido nas constituições estaduais ou nas leis orgânicas municipais.	Art. 82, § 1º - As contas do poder executivo serão submetidas ao poder legislativo, pois com parecer prévio do tribunal de contas ou órgão equivalente.
Observação: Há convergência entre os dois ao estabelecerem a competência dos tribunais de contas na emissão de parecer prévio sobre as contas do poder executivo. A ampliação da norma jurídica anteriormente existente quando a LRF estabeleceu em um de seus dispositivos que as contas do poder executivo incluíram também as contas dos outros poderes e do ministério público.		
Definição de dívida pública consolidada ou fundada.	Art. 29 – Dívida pública consolidada ou fundada é o montante total que apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortizar em prazo superior a doze meses.	Art. 98 – A dívida fundada compreende os compromissos de exigibilidade superior a doze meses, contraídos para atender o desequilíbrio orçamentário ou financeiro de obras e serviços públicos.
Observações: Os normativos convergem em parte quando registram o prazo acima de doze meses como parâmetro para a definição da dívida pública consolidada ou fundada. A LRF trouxe novas regras para a administração da dívida pública, entre elas as operações de crédito, onde receitas tenham constado do orçamento também compor a dívida fundada ou consolidada, ainda que o prazo seja inferior a 12 meses. Os dois normativos não impactam a contabilidade, sendo que a mesma já é estruturada de forma a receber registros no curto e no longo prazo.		
Formas de financiamento e obrigações do setor público.	Art. 50 – As operações de crédito, as inscrições em restos a pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiro, deverão ser escrituradas de modo que evidencie o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando natureza e tipo de credor	Art. 92, parágrafo único – O registro dos restos a pagar se faz por exercício e por credor, e segrega as despesas processadas das não processadas.

ASSUNTO	LEI COMPLEM 101/00	LEI N. 4.320/64
<p>Observações: não obstante da legislação mais recente estabelecer um maior detalhamento para a escrituração das obrigações do setor público, e é evidente a antiga preocupação do legislador de que o registro dos restos a pagar por credor permaneça em evidência e neste aspecto, há convergência entre os normativos e não há impacto na estrutura contábil, pois esta já estava estruturada de forma a individualizar os credores.</p>		
<p>Demonstrações das variações patrimoniais.</p>	<p>Art. 50 - A demonstração das variações patrimoniais deu destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos.</p>	<p>Art. 104 - A demonstração das variações patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultante ou independente da execução orçamentária, indicará o resultado patrimonial do exercício.</p>
<p>Observação: O artigo da LRF que estabelece a necessidade de destacar na DVP a origem e a destinação dos recursos provenientes da alienação de ativos tem perfeita acolhida pela Lei 4.320/64 quando esta define a obrigatoriedade de evidenciação na referida demonstração das alterações auferidas no patrimônio.</p>		
<p>Consolidação das contas públicas</p>	<p>Art. 51 - O Poder Executivo da União promove até o dia trinta de junho, a consolidação nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da federação relativas ao exercício anterior, e sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público.</p>	<p>Art. 111 - Cabe ao Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda a função de organizar e publicar o balanço consolidado das contas da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, suas autarquias, bem como quadro baseado em dados orçamentários.</p>
<p>Observação: Convergem os normativos ao estabelecerem a necessidade de consolidação das contas públicas, sendo que a legislação mais recente não apenas reforça uma obrigação já existente no mundo jurídico, como também preenche as lacunas deixadas na lei anterior principalmente no tocante ao estabelecimento de prazo para a realização dessa consolidação e na obrigatoriedade da divulgação desses dados.</p>		
<p>Penalidades ao descumprimento dos prazos para a consolidação das contas públicas.</p>	<p>Art. 51, § 2º - O descumprimento dos prazos estabelecidos para a consolidação e divulgação das contas dos entes da federação impede, até que a situação seja regularizada, que o ente receba transferência voluntária.</p>	<p>Art. 112, Parágrafo único - O pagamento, pela União, de auxílio ou contribuição a estados, municípios ou distrito federal, em que a concessão não decorra de imperativo constitucional, dependerá de prova do cumprimento dos prazos definidos pela própria lei para encaminhamento dos orçamentos do balanço.</p>
<p>Observação: Os normativos são coerentes ao registrarem a obrigatoriedade do cumprimento dos prazos estabelecidos na legislação para encaminhamento das informações necessárias à elaboração dos demonstrativos consolidados das contas públicas, com principal destaque sobre a proibição de realização de transferência voluntária aos entes que descumprirem esses prazos determinados.</p>		

Diante da finalidade e natureza da Lei de Responsabilidade Fiscal, pode-se perceber que não há vários aspectos contábeis tratados nesta Lei. Esse quadro acima mostra que bem como trazer alguns aspectos orçamentários que para atender a essa referida lei, a contabilidade foi meramente afetada.

Conforme Araujo (2009), os dois instrumentos legais, em comparação, identifica-se que houve mais aspectos convergentes entre as Leis n. 4.320/64 e a LRF do que aspectos conflitantes em essencial importância para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da Administração Pública, onde não obstante as melhorias técnicas que tem sido introduzida nos últimos anos pelo Governo Federal, pois muito ainda precisa ser feito para que as demonstrações contábeis elaboradas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios sejam mais confiáveis e dêem maior visibilidade à sociedade e ao cidadão sobre o que o governo faz com os recursos que arrecada. A participação dos Tribunais de Contas nesse processo, para atestar a fidedignidade dessas informações, é fundamental. E destaca-se que os pontos conflitantes foram necessários em virtude da necessidade em se adequar a legislação aos novos anseios da sociedade comum, e corrigir algumas situações de impropriedades das legislações anteriores a essa, dando maior transparência e controle aos gastos públicos, pois modestamente é preciso de um guia prático para a Contabilidade Pública, que dê orientação melhor aos administradores públicos e Contabilistas, para que possa haver resultados satisfatórios de uma cultura gerencial na administração pública, e alcançando o cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, e que ela floresça bases para uma sociedade mais democrática.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

De acordo com o projeto que deu origem à LRF, a nação brasileira tem em mãos instrumento legal que favorece as consideráveis transformações na forma de planejamento, execução e gestão de recursos, onde é voltada para o interesse do público e de passível controle da sistemática. O descaso e a desonestidade que andam lado a lado no emprego das receitas, e na ausência de políticas sociais conseqüentes, sempre são justificadas pela falta de recursos públicos, e o desinteresse da pesada carga tributária, não resta dúvida da relevância de uma legislação para regulamentar e disciplinar o assunto. E por outro lado, é preciso atribuir responsabilidades inclusive penais para aqueles governantes que não cumprem com

suas obrigações, ou seja, o mandato não confere aos gestores públicos o privilégio da impunidade ou a prerrogativa de isenção de controle e prestação de contas à própria sociedade.

A Lei Complementar nº 101/2000 trouxe inúmeras alterações e mudanças para a área governamental, e constituindo-se em importante instrumento legal de estabelecimento de normas voltadas para as finanças públicas, em que a maior contribuição está voltada para a transparência nos gastos públicos e para a responsabilidade na gestão fiscal.

Sob a perspectiva de análise, carecíamos de instrumentos definidores de princípios, regras e sanções, que enfatizam as responsabilidades do poder executivo, no estabelecimento da política fiscal e da correspondente gestão do orçamento da União, dos Estados e dos Municípios. Por isso, com essa persistência desses pontos, a Lei Complementar 101/2000, veio preencher a grande lacuna quanto a medidas punitivas contra a má gestão da administração pública, que poderá se deparar com problemas sérios, e for chamado para se responsabilizar por seus atos, e assim procedendo a LRF como este instrumento hábil e eficaz, pode-se construir um novo modelo de gestão pública nacional, ou caso contrário, poderá vir a ser mais um episódio falho para uma mudança e modernização administrativa e da transformação social.

A partir a vigência da LRF, o desequilíbrio orçamentário, o nepotismo, que resultam em gasto excessivo com pessoal, as operações irresponsáveis de crédito, o descuido com o patrimônio público, tudo passou a ser fiscalizado e de passível sanção. Através da efetiva aplicação dos quatro suportes que se apóia a LRF, que seja eles: o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilidade, onde se sustenta para a administração responsável e fundamentada em princípios éticos.

O estudo fez um levantamento da evolução histórica da Contabilidade Pública em um âmbito geral, onde explica a sua estrutura frente às necessidades do Estado, e também leva em questão o lado prático e teórico, os desafios, as oportunidades e as perspectivas da implantação correta de suas ferramentas. As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, que passaram por diversos estudos e alterações, levaram a gestão pública a uma ferramenta crítica e se embasa na tomada de decisões, e nesse processo evolutivo, nessas normas, tem encontrado barreiras para a sua implantação, pois sua aplicabilidade exige o comprometimento do gestor público para com a sociedade em geral.

Neste mesmo contexto a transparência na gestão pública, cria mecanismos que auxiliam no processo democrático brasileiro, dando abertura para a participação popular, participação esta que, antes quase inexistentes, e esta abertura onerava a administração

publica sem conseguir atingir seu alvo certo, a sociedade. Com isso podemos observar que a administração pública está se direcionando para uma das atividades de referência do governo brasileiro, mesmo obrigado pela Lei de Responsabilidade Fiscal, o incentivo a participação popular tem se alastrado em todo país, se tornando um ser ativo dentro das medidas que se envolvem na sua realidade ampliando o papel do cidadão inserido na sociedade, papel este que até em pouco tempo poderia ser visto como impossível manter relação desta proporção. E temos a consciência de que a lei, embora tenha a condição necessária, não é por si, suficiente para garantir a mudança de mentalidade e, em conseqüência para os propósitos de uma administração responsável.

Neste estudo, foi constatado que a Contabilidade Pública foi impactada com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, em foco aos aspectos que envolvem a consolidação de contas e a exigência do Relatório de Gestão Fiscal. Impactos na qual, no entanto, não alteram a estrutura conceitual da contabilidade, e que foi implementando novos procedimentos e técnicas contábeis, e a realização de ajustes nos procedimentos que já existem para que as informações produzidas e evidenciadas pela contabilidade governamental pudessem dar o auxílio aos gestores públicos para identificar os instrumentos e meios necessários ao cumprimento das normas estabelecidas pela referida lei. A comparação entre o principal instrumento que rege a Contabilidade Pública com a Lei de Responsabilidade Fiscal está voltada para a responsabilidade na gestão fiscal, e esses dois normativos apresentam diferenças quanto ao alcance das referidas legislações, que são pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, em questão da periodicidade do orçamento, previsão de receitas, prestação de contas, dívida pública, as obrigações do setor público, restos a pagar, ao cumprimento dos prazos para consolidação e a divulgação das contas destes entes federativos.

Este trabalho, dentro das expectativas, teve como direcionamento em sua realização, o alcance dos objetivos propostos, e foram atingidos pela identificação de pontos que impactaram a contabilidade pública, bem como a realização do quadro comparativo entre os pontos convergentes e conflitantes tratados dentro da Lei Complementar nº 101/2000 e a Lei nº 4.320/1964.

Concluimos que, na condição de operadores jurídicos e cidadãos, nos cabe exercer nossos direitos e deveres cívico de atuar no sentido de que, tal diploma legal encontre efetividade sempre participando, buscando informações, sendo anunciado à população e denunciando as distorções, e assim procedendo, estaremos contribuindo significativamente para garantir seriedade e responsabilidade no planejamento e acompanhando a aplicação dos recursos, além da transparência e eficiência na gestão, e a busca da identificação dos aspectos

contábeis abordados dentro da LRF, merecem maior atenção e aprofundamento de estudo perante a necessidade de escopo, onde os estudiosos da Contabilidade Governamental, possam realizar novos estudos quanto ao registro próprio da disponibilidade de caixa, aos demonstrativos financeiros e orçamentários das receitas e despesas da previdência em sua origem e à sua destinação, tendo em vista o interesse público, particularmente dos segmentos principais de famílias marginalizadas de nossa sociedade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **O essencial da contabilidade pública: teoria e exercícios de concursos públicos resolvidos**. São Paulo: Saraiva, 2009.

AZEVEDO, Osmar Reis. **Comentários às novas regras contábeis brasileiras**. 5. ed. São Paulo: IOB, 2010.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília : Senado, 1998.

_____. **A história da contabilidade no Brasil**. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/>>. Acesso em: 03 mar. 2012.

_____. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Lei que estabelece normas de finanças públicas voltadas para responsabilidade de gestão fiscal.

_____. **A história da contabilidade no Brasil e no mundo**. Disponível em: <www.webartigos.com/>. Acesso em: 03 mar. 2012.

_____. **Contabilidade atual**. Disponível em: <www.contabilidadeatual.com.br>. Acesso em: 11 mar. 2012.

_____. **Contabilidade revisada e atual**. Disponível em: <www.performanceonline.com>. Acesso em: 11 mar. 2012.

_____. **Mudanças na contabilidade**. Disponível em: <www.aplicus.com.br>. Acesso em: 12 mar. 2012.

_____. **Mudanças na Lei 6.404/76**. Disponível em: <www.editoraferreira.com.br>. Acesso em: 17 mar. 2012.

_____. **Contabilidade atual**. Disponível em: <www.webartigos.com>. Acesso em: 17 mar. 2012.

_____. **A lei de responsabilidade fiscal**. Disponível em: <www.direitodoestado.com>. Acesso em: 18 mar. 2012.

_____. **Introdução a contabilidade pública**. Disponível em: <www.wikibooks.org>. Acesso em: 23 mar. 2012.

_____. **Novas regras na lei 6.404/76**. Disponível em: <www.artigonal.com>. Acesso em: 23 mar. 2012.

CRUZ, Flavio da (Coord.). **Lei de responsabilidade fiscal comentada**: lei complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

IUDICIBUS, de Sergio (et al.). **Manual de contabilidade societária**. Fipecafi - atuariais e financeiras. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública**: teoria e prática. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MANHANI, Danilo Antonio. Despesa pública na lei de responsabilidade fiscal. **Jus Navigandi**, Teresina, a. 9, n. 542, 31 dez. 2004.

NEVES, Silvério das; VICECONTE, Paulo Eduardo V. **Contabilidade básica**. 14. ed. São Paulo: Frase, 2009.

OLIVEIRA, Álvaro Guimarães de. **Introdução à contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2002.

PEREIRA, Matias. **Manual de gestão pública contemporânea**. São Paulo: Atlas, 2010.

QUINTANA, Alexandre Costa (et al.). **Contabilidade pública**: de acordo com as novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor publico e a lei de responsabilidade fiscal. São Paulo: Atlas, 2011.

SÁ, Antonio Lopes de. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.