



Rios de Minas

Vale do Jequitinhonha



**II Conferência de
Controle Externo do Tribunal de
Contas do Estado de Minas Gerais**

1º Fórum de Governança TCEMG/TCU



Sala **Vale do**
Jequitinhonha



Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais

Presidente

Conselheira Adriene Barbosa de Faria Andrade

Vice-Presidente

Conselheiro Sebastião Helvecio Ramos de Castro

Corregedor

Conselheiro Wanderley Geraldo de Ávila

Conselheiros

Cláudio Couto Terrão
Mauri José Torres Duarte (Ouvidor)
José Alves Viana
Gilberto Pinto Monteiro Diniz

Conselheiros Substitutos

Licurgo Joseph Mourão de Oliveira
Hamilton Antônio Coelho

Ministério Público junto ao Tribunal de Contas

Procurador-Geral

Daniel de Carvalho Guimarães

Subprocuradora-Geral

Elke Andrade Soares de Moura Silva

Procuradores

Maria Cecília Mendes Borges
Glaydson Santo Soprani Massaria
Sara Meinberg Schmidt Andrade Duarte
Marcílio Barenco Correa de Mello
Cristina Andrade Melo

Chefe de Gabinete da Presidência

Bernadete Carvalho Soares de Aguiar

Diretora-Geral

Júnia Bretas Leôncio Gonçalves

Anais II Conferência de Controle Externo

COORDENAÇÃO

Natália Raquel Ribeiro Araújo

EDIÇÃO E REVISÃO

Anya Campos

COLABORADORES

Coordenadoria da Revista do TCE
Coordenadoria da Biblioteca Aloysio Alves da Costa
Assessoria de Jornalismo e Redação

DIAGRAMAÇÃO

Márcio Wander Moura Ferreira

ARTE

Assessoria de Publicidade e Marketing Institucional

Publicação do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais

Av. Raja Gabaglia, 1.315 — Luxemburgo — Belo Horizonte — MG — CEP: 30.380-435
Escola de Contas — Edifício anexo — (31) 3348-2494
Site: <www.tce.mg.gov.br>

Ficha Catalográfica

Conferência de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais

(2. : 2014 : Belo Horizonte)

Rios de Minas: Vale Jequitinhonha: Anais da II Conferência de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais / coordenado por Natália Raquel Ribeiro Araújo. - Belo Horizonte : TCEMG, 2014.

48 p.

Evento realizado pelo TCEMG de 20 a 21 de março de 2014.

O 1º Fórum de Governança TCEMG/TCU foi concomitante à Conferência.

ISBN: 978-85-68149-10-2

1. Controle externo 2. Tribunal de Contas 3. Congresso I. Título

II. ARAÚJO, Natália Raquel Ribeiro III. Minas Gerais. Tribunal de Contas

CDU 336.126.55.1

SUMÁRIO

- 9 | Novas regras de contabilidade: Siconfi x Sicom
Bruno de Sousa Simões
Denise Maria Delgado
- 13 | Novas regras de contabilidade pública:
marcos teóricos e legais
Geraldo Paulino da Silva
Márcia Prímola
- 19 | Contabilização dos consórcios públicos
Heriberto Henrique Vilela do Nascimento
- 22 | Sicom: instrumentos de planejamento
Márcio Gomes Rosa
- 27 | Sicom: acompanhamento mensal
Natália Aparecida Ferreira
- 31 | Regimes próprios de previdência social: controle e forma de
apreciação das contas pelos tribunais de contas
Maria Cecília Mendes Borges
- 42 | A nova contabilidade pública: contexto e desafios
Thiago Borges

Chegança do canoeiro

Poema de Cláudio Bento



Canoeiro canoeiro
O que que trouxe na canoa

Trouxe sal
Trouxe charque
Trouxe um raio de lua cheia

Trouxe ainda
Duas contas do colar da Mãe D'água
Pedrinhas de diamantes
Muito ouro de aluvião

Trouxe o canto beira-mar
Peixinhos de vários matizes
O incandescente brilho das estrelas cadentes

Canoeiro canoeiro
O que que trouxe na canoa

Trouxe prata
trouxe água-marinha
Um arco-íris de oito cores

Trouxe cachaça
Uma esteira de taboa
Rapadura de melaço
Trouxe muita coisa boa

Novas regras da contabilidade

Siconfi x Sicom

*Denise Maria Delgado¹
Bruno de Sousa Simões²*

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho se ocupará das novas regras da contabilidade relativas ao Sistema Informatizado de Contas dos Municípios – Sicom e ao Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – Siconfi.

É preciso esclarecer, inicialmente, que não há dicotomia nem complementariedade entre os dois sistemas. A base de dados, tanto para o Tesouro Nacional quanto para o Tribunal de Contas, é a mesma, qual seja as informações provenientes dos Municípios e dos órgãos e demais entidades que os orbitam. Nesse contexto, a ideia é que os Municípios encaminhem essas informações uma única vez e, com isso, atendam a todos os órgãos de controle e fiscalização. Trata-se, no entanto, de um projeto que está caminhando de forma paulatina.

2 O SICOM

O Sicom passou a ser utilizado em janeiro de 2012 e foi concebido como um instrumento de suporte ao controle concomitante. As informações contidas no Sicom subsidiam

¹ Analista de Controle Externo. Assessora da Assessoria para Desenvolvimento do Sistema de Apoio à Fiscalização Municipal. Bacharel em Ciências Econômicas. Extensão em Transporte e Tráfego (FUMEC). Especialista em Gestão Estratégica da Informação (UFMG). Especialista em Gestão Pública Contemporânea (PUC). Especialista em Controle Externo (PUC). Auditora Ambiental com certificado pela EARA/IEMA-Environmental Auditors Registration Association/ Institute of Environmental Management and Assessment, do Reino Unido.

² Graduado e Mestre em Economia pela Universidade Federal da Bahia. Atualmente, é Analista de Finanças e Controle da Secretaria do Tesouro Nacional, onde exerce o Cargo Gerente de Projeto do Núcleo de Consolidação e Transparência de Contas Públicas, na Coordenação Geral de Normas de Contabilidade Aplicada à Federação. Além disso, atua no desenvolvimento do Projeto SICONFI, lidera a criação da Taxonomia XBRL do SICONFI e é o Coordenador Técnico do GTSIS.

a prestação de contas anual dos Municípios, além de subsidiar o planejamento de ações de fiscalização, tornando-as mais efetivas, uma vez que esse sistema gera um banco de dados³ bastante consistente que será utilizado nas fiscalizações *in loco*, proporcionando um controle mais abrangente. Além disso, o Sicom se presta ao aperfeiçoamento da gestão.

A Resolução 7/2011 do TCEMG, que aprovou a implantação do Sicom, já previa os seguintes tipos de fiscalização: financeira/orçamentária, que é a usual e permite verificar a legalidade de uma ação; contábil, que é o próximo passo da fiscalização e possibilita a análise de eficiência, eficácia e efetividade da ação; e patrimonial, que é a tendência moderna e que permite auferir o custo benefício de uma ação ou de um programa. Essas são justamente as mudanças em curso na contabilidade pública, que ocorreram em razão da pressão da comunidade internacional para que os dados contábeis brasileiros estivessem de acordo com os parâmetros internacionais, proporcionando maior segurança para investidores estrangeiros, como empresas e instituições financeiras.

Além disso, trata-se de mudanças que estão de acordo com o que está previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, em razão da necessidade de a Administração Pública fornecer informações mais claras para a sociedade, uma vez que o objetivo da contabilidade é informar sobre resultados alcançados e aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio público e suas mutações, com a finalidade de apoiar a tomada de decisão, dar suporte à prestação de contas e instrumentalizar o controle social.

A Portaria 184/2008 do Ministério da Fazenda instituiu esse processo de convergência às normas e parâmetros internacionais o que significa, em termos práticos, que os jurisdicionados, os Tribunais de Contas e os órgãos de controle como um todo deverão se adequar aos novos modelos e demonstrativos que serão incorporados pelo Sicom.

3 O SICONFI

Dispõe o art. 51 da LC 101/2000 – LRF: “O Poder Executivo da União promoverá, 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 a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público.”

É importante esclarecer que somar não é consolidar. Para consolidar, é necessário, sim, somar as contas dos entes, mas é imprescindível que se subtraíam as relações cruzadas, evitando-se, assim, que os mesmos valores sejam computados em duplicidade.

Para uma correta consolidação, alguns requisitos são necessários: as informações contábeis devem ter sido apresentadas utilizando-se o mesmo método, que, de acordo com a nova contabilidade, deve ser o modelo patrimonial. Cada ente pode ter o seu sistema contábil, mas todos os sistemas devem ser coerentes com a nova contabilidade.

É interessante lembrar que instituições como o Banco Mundial, o Banco Interamericano e a Corporação Andina de Fomento investem recursos no setor público brasileiro. Muitos

³ Para que se tenha uma ideia do volume de dados que trafegam no Sicom, são, por exemplo, aproximadamente 4 milhões de empenhos e 50 mil licitações.

Municípios têm operações de crédito com essas instituições. Então, quando a qualidade da informação contábil no Brasil melhora, a análise dos investidores também melhora. Se fica demonstrado que o risco do investimento diminui, cresce a oferta de taxas de juros menores, entre outros benefícios.

Para se adequar à nova contabilidade, a Secretaria do Tesouro Nacional implantou, para acesso a partir de abril de 2014, o Siconfi, “ferramenta destinada ao recebimento de informações contábeis, financeiras e de estatísticas fiscais oriundas de um universo que compreende 5.564 Municípios, 26 Estados, o Distrito Federal e a União”⁴.

Com a nova ferramenta, serão coletadas somente contas anuais e em dois formatos, o Quadro dos Dados Contábeis Consolidados – QDCC para quem não implantou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP em 2013, a Declaração de Contas Anuais – DCA para quem implantou o PCASP em 2013. A diferença entre os dois formatos está na parte patrimonial, que, na DCA, é aderente ao PCASP.

A previsão dos dois formatos está na Portaria 86/2014 do Ministério da Fazenda, que trata da entrada em vigor no Siconfi. A Portaria 86/2014 é detalhada na Nota Técnica nº 2/2014/CCONF/SUCON/STN/MF-DF e ambas estão disponíveis no *site* do Tesouro Nacional.

O PCASP e as Demonstrações Aplicadas ao Setor Público – DCASP devem ser implantados até o final de 2014. As contas de 2014, coletadas em 2015, serão aderentes somente ao PCASP e DCASP, ou seja, somente pela DCA. Então, a partir de 2015 não haverá QDCC no Siconfi.

Os dados são inseridos em planilhas que podem ser salvas no computador e ser preenchidas aos poucos, sem o risco de se perderem os dados. Com a finalização do preenchimento, a planilha é carregada no Siconfi, que roda nela todas as validações. Se houver erro, o sistema indica onde ele está. Os documentos poderão ser assinados pelo prefeito, por meio de certificado digital e, estando assinados, estão automaticamente homologados porque já houve a validação pelo sistema, que pedirá que o contador confirme os dados enviados antes de o prefeito assinar os demonstrativos.

Os relatórios fiscais também serão entregues no Siconfi e haverá coleta da matriz de saldos contábeis, conjunto de informações de natureza contábil, orçamentária e gerencial reunido em um arquivo apenas, em base mensal. Quando esse arquivo é entregue, não há necessidade de entregar também o relatório, pois o próprio arquivo é a fonte para transformar a informação detalhada em relatórios.

O SICONFI não precisa ser baixado nem instalado e está disponível no endereço <https://siconfi.tesouro.gov.br>. Os Municípios já estão cadastrados e o cadastro dos prefeitos terá início pelo próprio sistema, mas será necessário que cada prefeito acesse o Siconfi com seu certificado digital para completar o cadastro.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Muitas vezes, os Municípios ficam insatisfeitos com as exigências cada vez mais numerosas com relação à prestação de contas públicas. É bom que se esclareça que não se trata de

⁴ Disponível em: <<https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/conteudo/conteudo.jsf?id=21>>.

exigências dos Tribunais de Contas ou do Tesouro Nacional e sim de leis. O Tesouro e os Tribunais de Contas apenas tentam reunir todas os dados necessárias da melhor maneira possível para que as leis sejam cumpridas e a sociedade seja beneficiada com informações completas e de compreensão o mais simples possível.

SUGESTÕES DE LEITURA

- BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 86, de 17 de fevereiro de 2014. Disponível em <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria%20STN_86_2014_Siconfi.pdf>.

- BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Nota Técnica nº 2, de 24 de fevereiro de 2014. Disponível em: <http://www.cnm.org.br/portal/images/stories/Links/2702014_nota_tecnica22014_Siconfi.pdf>.

Novas regras da contabilidade pública

Marcos teóricos e legais

Geraldo Paulino da Silva¹
Márcia Prímola²

1 INTRODUÇÃO

O objetivo deste trabalho é mostrar a evolução histórica da contabilidade pública, abordando alguns conceitos principais e marcos legais importantes nos cenários nacional e internacional. Pretende-se, também, abordar um pouco da experiência prática do Tribunal de Contas de Minas Gerais – TCE-MG na implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais.

2 MARCOS HISTÓRICOS E LEGAIS DA CONTABILIDADE PÚBLICA

Em 1808, foi criado o Erário Régio e instituído o Conselho da Fazenda. O Alvará de 28 de junho daquele ano dispôs que, para que o método de escrituração e formas de contabilidade

¹ Contador, graduado em Ciências Contábeis pela Face / UFMG. Especialista *lato sensu* em Contabilidade e Finanças Públicas pela PUC-Minas / TCEMG. Especialista *lato sensu* em Controle Externo pela PUC-Minas / TCEMG. Servidor concursado do TCEMG, desde 1990; atuou nas áreas de contabilidade, finanças, pagamento de pessoal e orçamento. Coordenador de contabilidade do Tribunal desde junho/2005 – equipe composta por 14 profissionais, dos quais 12 são contadores e 2 são profissionais de outras áreas. Responsável técnico e administrador de segurança do Sistema Integrado de Administração Financeira do Estado de Minas Gerais – SIAFI-MG, no âmbito do TCEMG. Membro do grupo de trabalho para promover estudos relativos às normas de contabilidade aplicada ao setor público, instituído por meio da portaria nº 121/PRES./12. Palestrante durante a I Conferência de Controle Externo do Tribunal, realizada em 18 e 19/04/2013. Instrutor do curso implementando os procedimentos contábeis patrimoniais no TCEMG – ministrado a servidores de diversas áreas do Tribunal, por meio da Escola de Contas e Capacitação Professor Pedro Aleixo, nos dias 16 e 18/10/12. Instrutor do curso Nova Contabilidade Pública Brasileira, ministrado a servidores do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, por meio da fundação Luís Eduardo Magalhães, de 24 a 26/09/12.

² Mestre em Ciências sociais pela PUC-Minas, pós-graduada em Ciências Contábeis pela Fundação Getúlio Vargas, graduada em Direito pela PUC-Minas, graduada em Ciências Contábeis pela PUC-Minas. Atualmente, é professora da PUC unidade São Gabriel e servidora do Tribunal de Contas, na Controladoria Interna do Tribunal. É membro da Academia Mineira de Ciências Contábeis desde 1994, tem experiência na área de Administração Pública atuando, principalmente, nas áreas de contabilidade e orçamento público, prestação de contas e controle no âmbito dos Tribunais de Contas.

da Fazenda Real não ficasse arbitrário e sujeito à maneira de pensar de cada um dos Contadores-Gerais, a escrituração deveria ser mercantil por partidas dobradas por ser a única seguida pelas nações mais civilizadas, tanto pela sua brevidade para o manejo de grandes somas como por ser a mais clara e a que menos lugar dava a erros e subterfúgios nos quais se escondessem a malícia e a fraude dos prevaricadores

O mesmo Alvará previa que cada uma das Contadorias-Gerais contaria com um diário, um Livro Mestre e um Memorial ou Borrador, além de mais um Livro Auxiliar ou Conta Corrente para cada um dos rendimentos das Estações de Arrecadação, tesourarias, recebedorias, contratos ou administrações da Fazenda Real. E isso que, para sem delongas, se visse logo o estado da conta de cada um dos devedores ou exatores das rendas da Coroa e dos Fundos Públicos.

O Alvará também impôs que os livros de escrituração fossem inalteráveis, sendo que, para aumentar ou diminuir qualquer número, era necessário consultar o presidente sobre a necessidade de fazê-lo.³

Note-se que a questão da arbitrariedade no registro contábil, que é tratada nas Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC T 16.5, já era preocupante em 1808. Para um registro contábil correto e confiável é indispensável que guarde comparabilidade, confiabilidade, fidedignidade, verificabilidade, utilidade e oportunidade.

A NBC T 16.5 surge, justamente, para tentar estabelecer um padrão e um método de escrituração. É interessante perceber que alguns livros citados no Alvará de 1808 conservam seus nomes na atualidade como os livros Diário, Razão e Conta Corrente, que constam na NBC T 16.5, embora não estejam previstos na Lei 4.320/64. Assim, vários Municípios estão obrigados a manter esses livros em virtude de instruções normativas do TCE-MG, mas, no âmbito dos Estados, por exemplo, não há essa obrigatoriedade em razão da sua não previsão pela Lei 4.320/64.

A preocupação revelada no Alvará de 1808 de manter as contas públicas sempre em dia para consultas eventuais relaciona-se às questões da tempestividade e da oportunidade dos registros, também abordadas hoje na NBC T 16.5. A inalterabilidade dos registros contábeis continua sendo uma preocupação atual também prevista na NBC T 16.5, que dispõe sobre a possibilidade de livros contábeis eletrônicos desde que a segurança dos dados esteja garantida.

Em 1824, a Constituição do Império previu que a receita e a despesa do Império da Fazenda Nacional seriam encarregadas ao Tribunal do Tesouro Nacional que, em diversas estações

³ Texto Original: DO METHODO DA ESCRIPTURAÇÃO E CONTABILIDADE DO ERARIO

I. Para que o methodo de escripturação, e formulas de contabilidade da minha Real Fazenda não fique arbitrario, e sujeito à maneira de pensar de cada um dos Contadores Geraes, que sou servido crear para o referido Erario: ordeno que a escripturação seja a mercantil por partidas dobradas, por ser a única seguida pelas Nações mais civilisadas, assim pela sua brevidade para o manejo de grandes sommas, como por ser a mais clara, e a que menos logar dá a erros e subterfugios, onde se esconda a malícia e a fraude dos prevaricadores.

II. Portanto haverá em cada uma das Contadorias Geraes um Diario, um Livro Mestre, e um Memorial ou Borrador, além de mais um Livro auxiliar ou de Contas Correntes para cada um dos rendimentos das Estações de Arrecadação, Recebedorias, Thesourarias, Contratos ou Administrações da minha Real Fazenda. E isto para que sem delongas se veja, logo que se precisar, o estado da conta de cada um dos devedores ou exactores das rendas da minha Coroa e fundos publicos.

III. Ordeno que os referidos livros de escripturação sejam inalteraveis, e que para ella se não possa augmentar ou diminuir nenhum, sem se me fazer saber, por consulta do Presidente, a necessidade que houver para se diminuir ou accrescentar o seu numero.

devidamente estabelecidas por lei, regularia a sua administração, arrecadação e contabilidade da mesma forma que o fazem as tesourarias e autoridades das Províncias do Império.⁴

Em 1827, o imperador solicitou à Assembleia Legislativa a organização de um sistema de contabilidade e, em 1831, a Lei de 4 de outubro, com 118 artigos, deu nova estrutura e organização ao Tesouro Nacional e às Tesourarias das Províncias, com um enfoque administrativo de organização do próprio sistema e da estrutura que ficaria responsável pelo planejamento e pelo acompanhamento dos registros. Tratou-se mais de uma organização administrativa dessas Casas que propriamente de aspectos contábeis.

Em 1832, o Decreto de 16 de julho, com 191 artigos, estabeleceu a organização em todas as Alfândegas das Províncias. E, em 1850, o Decreto 736 de 20 de novembro reformulou o Tesouro Nacional e as Tesourarias das Províncias, estabelecendo as atribuições da Diretoria-Geral da Contabilidade.

De acordo com o art. 20 do Decreto 736/1850, eram competências da Diretoria-Geral de Contabilidade: tomar, anualmente, de todos os empregados das Cortes e da Província do Rio de Janeiro, encarregados da administração e do dispêndio de dinheiro nacional e de outros valores; tomar as contas das Agências Brasileiras em Londres ou de qualquer outra estabelecida em país estrangeiro, além de rever as que fossem tomadas pelas Contadorias da Marinha de Guerra, pelas Tesourarias das Províncias, pela Administração do Correio e suas agências; fazer a escrituração parcial da Corte e da Província do Rio de Janeiro e a central de todo o Império; organizar os orçamentos e balanços gerais; fazer todo o expediente relativo à escrituração e contabilidade; escriturar o Grande Livro da Dívida Pública; liquidar as dívidas ativas e passivas da Nação e fazer todo o trabalho concernente ao ativo e ao passivo; fazer o assentamento do pessoal ativo e eclesiástico e do inativo do Império, qualquer que fosse o Ministério a que pertencessem⁵.

Com o Decreto 736/1850, tem início a consideração do período de um ano como exercício financeiro para fins de fiscalização das contas públicas. Essa fiscalização está prevista nos artigos 70 e 71 da Constituição Federal de 1988.

A preocupação com o equilíbrio das contas públicas evidenciada no art. 20 do Decreto 736/1850 (liquidar as dívidas ativas e passivas da Nação e fazer todo o trabalho concernente ao ativo e ao passivo) está prevista na Lei Complementar 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.

⁴ Texto original: Art. 170. A Receita, e despesa da Fazenda Nacional será encarregada a um Tribunal, debaixo de nome de "Thesouro Nacional" aonde em diversas Estações, devidamente estabelecidas por Lei, se regulará a sua administração, arrecadação e contabilidade, em reciproca correspondencia com as Thesourarias, e Autoridades das Provincias do Imperio.

⁵ Texto Original: Art. 20. A Directoria Geral da Contabilidade terá a seu cargo:

§ 1º Tomar annualmente as contas de todos os Empregados da Côte e Provincia do Rio de Janeiro encarregados da arrecadação e dispêndio de dinheiros nacionaes, e outros valores; as da Agencia Brasileira em Londres, e de qualquer outra que haja de estabelecer-se em Paiz estrangeiro; e bem assim rever as que forem tomadas pelas Contadorias de Marinha e Guerra, pelas Thesourarias das Provincias, e pela Administração do Correio ás suas Agencias.

§ 2º Fazer a escripturação parcial da Côte e Provincia do Rio de Janeiro, e a central de todo o Imperio.

§ 3º Organisar os Orçamentos e Balanços geraes.

§ 4º Fazer todo o expediente relativo á escripturação e contabilidade.

§ 5º Escripturnar o Grande Livro da Divida Publica.

§ 6º Liquidar a Divida activa e passiva da Nação, e fazer todo o trabalho concernente ao activo e passivo della.

§ 7º Fazer o assentamento do pessoal activo civil, e ecclesiastico, e do inactivo do Imperio, qualquer que seja o Ministerio a que pertenção.

Com esse breve histórico, fica claro que as preocupações atuais da contabilidade pública, na verdade, já existiam, pelo menos de forma embrionária, desde o Império e foram sendo trabalhadas por uma série de leis que, nos dias atuais, convergem para os padrões internacionais e para a separação entre o mundo orçamentário e mundo patrimonial.

2.1 Contabilidades patrimonial

A contabilidade patrimonial possibilita a padronização necessária à uma adequada consolidação nacional.

Uma das novidades trazidas pela contabilidade patrimonial diz respeito à classificação de ativos e passivos. De acordo com a Lei 4.320/64, o ativo e o passivo eram classificados em financeiro e não financeiro, com a finalidade de se apurar o *superavit* financeiro. Tal classificação ainda permanece por ser importante na abertura de créditos adicionais.

No novo plano de contas, os ativos e passivos passam a ser classificados em circulantes e não circulantes, classificação próxima à utilizada na área privada. O controle de *superavit* financeiro continua existindo com outra novidade que é a criação de atributos: atributo P e atributo F –permanente ou financeiro.

Para implantar essas mudanças, é necessário que os gestores conheçam bem os ativos e os passivos e que tenham um bom controle de materiais, estoques e almoxarifados. Todo o trânsito de materiais deve ser registrado num sistema de controle de estoque.

Os créditos tributários e os não tributários devem ser efetivamente contabilizados. É necessário, também, que haja um rígido controle sobre os bens móveis, imóveis e intangíveis, devendo-se registrar, efetivamente, a sua depreciação, amortização e exaustão.

Outra novidade é a figura da liquidação, que deve receber os registros das obrigações já concretizadas, mas ainda não pagas. De acordo com o modelo patrimonial, o fato gerador pode ocorrer antes do empenho e transitar até a fase da liquidação da despesa.

Para que a Administração Pública esteja apta à prestação de contas em conformidade com a contabilidade patrimonial, é necessário que se façam inventários de bens móveis, conciliando os saldos contábeis com os saldos do sistema de controle patrimonial. É preciso identificar eventuais fragilidades e disfunções desse sistema. Os bens devem ser classificados e identificados, e deve-se averiguar se seus valores estão realmente adequados. Os bens de terceiros devem ser assim identificados e o sistema deve ser aprimorado, caso necessário.

Existem várias fontes externas para avaliação do valor de mercado de bens, como a tabela Fipe, para automóveis, o IPTU, para preço do metro quadrado dos imóveis, entre outras. Municípios que possuam bens similares também podem servir de fonte de avaliação. Atualizados os valores, eles podem ser levados diretamente ao patrimônio líquido por meio de ajustes de exercícios anteriores.

Para que os inventários de bens estejam realmente corretos, é possível requerer informações aos cartórios de registro de imóveis para que se tome conhecimentos de eventuais gravames e ônus reais porventura existentes. O estabelecimento da data de corte para reavaliação e depreciação também é importante.

Com relação aos créditos tributários e não tributários, primeiramente, é preciso ter um cadastro de contribuintes, inventariar esses bens e verificar em que situação eles estão em termos de cobrança administrativa. Se, por exemplo, já foram inscritos em dívida ativa, é necessário, também, revisar os créditos já contabilizados, atualizar seu valor, identificar os créditos não contabilizados e probabilidade de perda.

Ressalte-se, em qualquer das situações aqui mencionadas, a importância das notas explicativas.

3 A EXPERIÊNCIA DO TCE-MG NA IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS

Em 2012, o TCE-MG formou um grupo de estudos e promoveu um treinamento sobre os procedimentos a serem adotados para implantação do método contábil patrimonial. Em 2013, alguns servidores do TCE-MG visitaram o Tribunal de Contas da União – TCU e do Distrito Federal – TCDF a fim de conhecerem o processo de implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais naquelas instituições. Além disso, foram promovidas várias reuniões e diversos seminários para a capacitação na nova contabilidade e o resultado foi a elaboração de um conjunto de notas explicativas sobre registros contábeis.

O Estado de Minas Gerais, em 2013, passou a trabalhar com os dois planos de contas, o antigo e o novo, que, na época, ainda não era obrigatório. Para não haver prejuízo da informação, o TCE-MG passou a trabalhar, já em 2013, com o novo plano adotado pelo Estado de Minas Gerais.

Para efetivar a mudança pretendida, determinou-se que a responsabilidade pelos dados contábeis de cada área caberia ao respectivo gestor, ou seja, as informações sobre os bens móveis, por exemplo, caberiam à Coordenadoria de Patrimônio, ficando facultada a instituição de uma comissão formal de servidores, e os registros da fase “em liquidação” cabem ao almoxarifado.

Foi determinado, também, que o setor de contabilidade prestaria suporte técnico aos outros setores por meio de acompanhamento, orientação e atuação em paralelo. Além disso, determinou-se que o controle interno acompanharia tudo e faria a validação e a crítica do trabalho feito pelas diversas áreas.

Em novembro de 2012, já pensando na implantação do novo sistema contábil, foi feito um inventário para o encerramento do exercício. Nesse inventário, os bens foram classificados em bom, regular ou precário e foi estabelecido o dia 1º de janeiro de 2011 como data de corte para reavaliação dos bens. Assim, todos aqueles bens que haviam sido adquiridos até 31 de dezembro de 2010 passaram pelo processo de reavaliação. Aqueles que foram adquiridos a partir de 2011 não precisaram passar pelo processo de reavaliação uma vez que sofreriam diretamente a depreciação.

O parâmetro de reavaliação do preço dos bens foi um bem similar novo (70%, 50% e 30% do valor do bem novo conforme as classificações bom, regular e precário). Foram feitas pesquisas na internet envolvendo a área de compras. A vida útil e o valor residual do bem foram

determinados de acordo a macrofunção Siafi 020330 do governo federal. O método de depreciação escolhido foi o das cotas constantes, sendo que se adotaram critérios diferenciados para bens de informática, acervo bibliográfico e obras de arte. Os veículos foram avaliados de acordo com a tabela Fipe.

Nos casos dos bens imóveis, foi feita a avaliação pelos servidores da área de engenharia com ajuda de profissionais do mercado, observando-se as características específicas de um prédio público.

Quanto às demandas judiciais, foram feitos levantamentos, avaliações e classificações conforme a natureza, o risco envolvido e a relação das partes com o Tribunal.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A governança no setor público compreende, essencialmente, os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vista à condução de políticas públicas e à prestação de serviço de interesse da sociedade.

Trata-se a governança de um conceito diretamente relacionado à contabilidade porque é impossível pensar em controle, avaliação e monitoramento de gestão sem que haja registros e informações contábeis confiáveis. Além disso, o balanço consolidado nacional, possibilitado pela contabilidade patrimonial, facilitará a comparabilidade entre o Brasil e outros países, entre Municípios diferentes, entre Secretarias de Municípios distintos, o que proporcionará a aplicação efetiva do princípio de eficiência e, aí sim, a Administração Pública dará à sociedade um retorno mais adequado sobre a utilização dos recursos públicos.

SUGESTÃO DE LEITURA

- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional; BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: aplicado à União, estados, Distrito Federal e municípios: válido para o exercício de 2012. 4. ed. Brasília: [s.n.], 2011. 819 p. (Série manuais).

Contabilização dos consórcios públicos

Heriberto Henrique Vilela do Nascimento¹

1 INTRODUÇÃO

O foco deste trabalho está na contabilidade voltada aos consórcios públicos levando-se em consideração a Lei 4.320/64, que estatuiu normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, uma vez que todos os consórcios públicos são entendidos como integrantes das Administrações indiretas dos Entes consorciados, sejam eles o consórcio público de direito público e o consórcio público de direito privado.

2 LEGISLAÇÃO RELATIVA AOS CONSÓRCIOS

Do ponto de vista da natureza jurídica, os dois tipos de consórcios, consórcio público de direito público e consórcio público de direito privado, são distintos, pois o primeiro tem natureza jurídica de autarquia interfederativa e o segundo, de associação. A autarquia interfederativa tem mais poderes em relação à associação, sendo autorizada, por exemplo, a desapropriar e cobrar taxas. No entanto, sob o aspecto contábil, não há qualquer distinção. Então, além de obedecerem à Lei 11.107/2005, que dispõe sobre normas gerais para contratação de consórcios públicos e serem regulamentados pelo Decreto 6.017/2007, ambos os tipos de consórcios devem atender à lei 4.320/64 no que diz respeito à execução das receitas e despesas, além de seguirem a Lei Complementar 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF e a Portaria Interministerial 163/2001, que dispõe sobre normas gerais de consolidação das contas públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

¹ Analista de Finanças e Controle da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda; Gerente de Normas e Procedimentos Contábeis da Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação; Gerente responsável pela elaboração do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), que aborda as normas e procedimentos contábeis adotados pela União, Estados e Municípios; Contador – Universidade de Brasília (UnB); Especialista em Contabilidade Pública – Universidade de Brasília (UnB); Gestor do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI; Instrutor e Palestrante em Contabilidade Aplicada ao Setor Público e Administração Orçamentária e Financeira e Coordenador de Cursos de Especialização em Contabilidade Pública.

Além das citadas leis, os consórcios obedecem, também, ao disposto na Portaria 72/2012 da Secretaria do Tesouro Nacional, que estabeleceu as normas gerais de consolidação das contas dos consórcios públicos a serem observadas na gestão orçamentária, financeira e contábil, em conformidade com os pressupostos da responsabilidade fiscal.

3 A LEI 11.107/2005

As regras afetas à contabilidade dos Consórcios Públicos estão previstas nos artigos 8º e 9º da Lei 11.107/2005:

Dispõe o art. 8º, *caput*: “Os Entes consorciados somente entregarão recursos ao consórcio mediante contrato de rateio”. No contrato de rateio, o consórcio público deve ter seu próprio orçamento, que será financiado pelos Entes consorciados. Essa, contudo, não é a única forma de financiamento dos consórcios. O consórcio pode arrecadar recursos por meio da prestação de serviços e da participação em processos de licitação de um Ente consorciado ou não, caso vença o certame.

O art. 8º, § 1º dispõe que “O contrato de rateio será formalizado em cada exercício financeiro e seu prazo de vigência não será superior aos das dotações que o suportam”. E o § 2º dispõe que “É vedada a aplicação dos recursos entregues por meio do contrato de rateio para o atendimento de despesas genéricas”, o que está previsto no princípio da especificação do orçamento, cuja importância reside no fato de que o consórcio público faz parte dos Entes consorciados. Então, quando um Ente transferir recursos para o consórcio, deve discriminar cada grupo de despesa por natureza, sendo que os recursos legalmente vinculados a uma finalidade específica não podem ser utilizados para outra destinação ainda que em exercício diverso (art. 8º, § único, LRF).

Conforme o disposto no § 3º do art. 8º “Os Entes isolados ou em conjunto, bem como o consórcio público são partes legítimas para exigir o cumprimento das obrigações previstas no contrato de rateio”. A mesma abordagem pode ser encontrada na Lei 4.320/94, que exige o empenho antes da assinatura de qualquer contrato. De acordo com o § 4º “O consórcio público deve fornecer as informações necessárias para que sejam consolidadas, nas contas dos Entes consorciados, todas as despesas realizadas com os recursos entregues em virtude de contrato de rateio”.

O desenho contábil dos consórcios públicos e sua relação com os Entes consorciados é voltada para a necessidade de consolidação fiscal, que significa a dosagem dos impactos das despesas de cada Ente consorciado, como despesa com pessoal, nos limites exigidos para gastos com saúde e educação de cada Ente. Isso significa que os efeitos fiscais dos consórcios devem ser levados aos Entes consorciados, ou seja, o Ente entrega recursos para o consórcio e o consórcio deve devolver suas informações contábeis para que sejam replicadas na contabilidade e nos relatórios dos Entes.

Finalmente, o § 5º dispõe que “poderá ser excluído do consórcio o Ente que não consignar em sua lei orçamentária ou em créditos adicionais, dotações suficientes para suportar as despesas assumidas por meio de contrato de rateio”.

O art. 9º dispõe que “A execução das receitas e despesas do consórcio público deverá

obedecer às normas de direito financeiro aplicáveis às entidades públicas”. O consórcio público, como dito, adota as normas de contabilidade pública, ou seja, empenha, liquida, obedece à classificação por natureza da receita e da despesa etc.

Conforme o § único do art. 9º “O consórcio público está sujeito à fiscalização contábil, operacional e patrimonial pelo Tribunal de Contas competente para apreciar as contas do Chefe do Poder Executivo, representante legal do consórcio, inclusive quanto à legalidade, legitimidade e economicidade das despesas, atos, contratos e renúncia de receitas, sem prejuízo do controle externo a ser exercido em razão de cada um dos contratos de rateio”.

Vale ressaltar que, embora, no caso de um consórcio entre vários Estados, o Tribunal de Contas responsável pela fiscalização seja o do Estado que representa legalmente o consórcio, nada impede que os demais Tribunais de Contas fiscalizem os recursos que foram transferidos dos Estados consorciados para o consórcio. A tomada de contas ordinária será enviada para um único Tribunal, mas a tomada de contas especial dos recursos que foram transferidos pode ser realizada por qualquer Tribunal responsável pelo controle externo dos Entes consorciados.

Os consórcios contam com um corpo diretivo responsável por levantar as demandas, planejar ações para o ano seguinte e elaborar o orçamento, que é um instrumento não legislativo. De acordo com esse levantamento, uma proposta orçamentária é submetida a um conselho deliberativo formado pelos Entes consorciados. O conselho devolve a proposta orçamentária e a aprova mediante um ato normativo próprio.

É importante lembrar que o processo orçamentário do consórcio deve acontecer antes do processo orçamentário dos Entes para que o orçamento dos Entes contemple os valores de que os consórcios realmente necessitam. No final do ano, com o orçamento aprovado, o contrato de rateio é assinado, conferindo segurança de gestão ao consórcio.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Quando se tratar de despesa relativa à saúde, educação e pessoal, elas serão consideradas executadas quando forem executadas efetivamente pelo consórcio e não quando os recursos forem transferidos dos Entes consorciados para o consórcio. Caso o consórcio não preste as informações sobre o uso dos recursos transferidos para saúde, educação e pessoal, o Ente será penalizado porque considerar-se-á que nada foi executado para educação e saúde e que tudo foi executado para pessoal.

Do que foi aqui exposto, fica claro que a principal obrigação dos consórcios é a de prestar informação de suas execuções para os Entes, o que inclui elaborar, bimestralmente, o relatório resumido de execução orçamentária – RREO; quadrimestralmente, o relatório de gestão fiscal – RGF e elaborar as demonstrações contábeis da Lei 4.320/64. Cabe também aos consórcios publicar, em seu *site*, todos os demonstrativos de sua responsabilidade.

SUGESTÃO DE LEITURA

- CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Consórcios públicos lei nº 11.107, de 06.04.2005, e decreto nº 6.017, de 17.01.2007**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. 232 p.

Sicom

Instrumentos de planejamento

Márcio Gomes Rosa¹

1 INTRODUÇÃO

Na atualidade, os órgãos públicos de um modo geral têm se preocupado muito com o orçamento e deixado de lado um planejamento que seja adequado à realidade de cada Município. Nesse contexto, este trabalho pretende apresentar o Sistema Informatizado de Contas do Município – Sicom com foco no histórico do surgimento e aperfeiçoamento dos instrumentos do planejamento público.

Até 1995, os jurisdicionados apresentavam suas prestações de contas em meio físico. A quantidade de documentos a serem conferidos e protocolados gerava sobrecarga de trabalho tanto para os servidores do Tribunal de Contas quanto para os próprios gestores públicos. Então, naquele ano, as prestações de contas passaram a ser entregues em disquete e os respectivos documentos, como os balancetes, eram guardados pelos responsáveis nos Municípios, inaugurando, assim, a fase das inspeções *in loco*.

Em 2000, foram implantados o Sistema de Apoio ao Controle Externo Lei de Responsabilidade Fiscal – Siace/RLF e o Sistema de Apoio ao Controle Externo Prestação de Contas – Siace/PCA, substitutos da entrega por disquetes, como medida de adequação da prestação de contas aos ditames da Lei Complementar 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal. Em 2011, foi implantado o Sicom cujo objetivo precípua era o de reduzir o custo do controle externo.

O Sicom é um sistema que recebe dados e gera um banco que armazena todas as informações que o TCE buscava *in loco*. No futuro, o Sicom substituirá o Siace/PCA e o Siace/LRF e, possivelmente, processará as informações em tempo real.

¹ Auxiliar Instrutivo no TCEMG de 1990 a 1992. Analista de Controle Externo do TCEMG desde 07/10/1992 lotado na 9ª Coordenadoria de Fiscalização dos Municípios. Graduado em Ciências Econômicas pela PUC-Minas. Especialista em Controle Externo pela PUC-Minas e em Direito Público pela Fead – Centro de Gestão Empreendedora.

2 A HISTÓRIA DO PLANEJAMENTO NO BRASIL

A história do planejamento governamental no Brasil pode ser dividida em dois períodos, o anterior e o posterior à Constituição de 1988.

No período anterior à Constituição de 1988, o ato de planejar a ação governamental não era tratado com a devida importância por parte dos gestores públicos. Após a Constituição, o Brasil entrou no período da modernidade administrativa no que diz respeito ao trato da coisa pública.

Até 1950, a ação do gestor público era meramente imediatista e intuitiva, ou seja, não havia nenhum instrumento de planejamento. Toda ação governamental era pautada pelo entendimento pessoal do agente sobre o interesse público. Ou seja, o agente adotava políticas públicas que, muitas vezes, favoreciam a si próprio, em detrimento daquelas que favoreceriam o cidadão. Naquela época, a experiência em planejamento era apenas de caráter específico, visando à solução de problemas localizados, como, por exemplo, a questão da seca do nordeste.

Na década de 1930, as ações de planejamento já eram voltadas para a criação de órgãos que recebiam recursos consignados em orçamento, objetivando resolver problemas de uma determinada área. Em 1932, foi criado o Ministério da Educação e Saúde; em 1933, o Instituto Nacional do Café, do Açúcar e do Alcool, o Conselho Nacional do Petróleo e o IBGE. Todos esses órgãos recebiam recursos geridos a partir de programas e ações previamente definidos. Na década de 1940, durante o governo Dutra, foi criado o Salte, plano econômico cujo objetivo era estimular o desenvolvimento de setores como saúde, alimentação, transporte e energia. Com o Salte, tem início uma ação planejada muito mais ampla de governo no que diz respeito às questões sociais, embora o plano tivesse conotações econômicas.

O Salte foi financiado com recursos dos Estados e, a partir daí, os planejamentos governamentais passaram a ser concebidos para atender às exigências dos organismos financeiros internacionais, o que acabou trazendo uma inovação técnica porque tais planejamentos seguiam padrões internacionais.

A partir da década de 1950, houve o grande salto no planejamento público. O governo de Juscelino Kubitschek foi o primeiro governo brasileiro a implantar o chamado Plano de Metas, que envolvia vários setores da Administração e tinha o objetivo de combater a pobreza, uma das principais demandas sociais da época. A implantação da indústria automobilística, a infraestrutura de transporte ferroviário, a estruturação da educação, a expansão da energia elétrica, a prospecção de petróleo e a mudança da capital do Rio de Janeiro para Brasília fizeram parte desse Plano.

No regime militar, a ideia de planejamento governamental é fortalecida em virtude da implantação de um Estado burocrático, centralizador e autoritário por meio do qual os planos governamentais começaram a ser elaborados a partir de um governo central. Iniciou-se, então, a elaboração dos Planos Nacionais de Desenvolvimento, que têm como exemplos as seguintes ações: construção da Transamazônica, da usina hidrelétrica de Itaipu e da ponte Rio-Niterói.

Os fatores que contribuíram diretamente para a implantação de uma visão de planejamento na gestão pública brasileira foram o enfraquecimento das oligarquias rurais, que levou à necessidade de o Estado buscar enriquecimento por meio da industrialização; a crise econômica mundial de 1929 com a quebra da bolsa de valores de Nova Iorque, que levou à superprodução e ao desemprego; a instituição do Estado Socialista Soviético, o que muito contribuiu para a questão do reforço do planejamento governamental, uma vez que o Estado soviético era autoritário, centralizador e planejava toda sua produção industrial e distribuição da renda nacional, modelo que foi copiado pelo Brasil, exatamente pelos critérios rígidos que os determinavam; fortalecimento do capitalismo pós a crise de 1929, o que gerou o fortalecimento do Estado e sua intervenção na economia como Estado empregador, criando um ciclo econômico de crescimento; e, finalmente, o processo de urbanização da população brasileira, com a ampla migração do homem do campo para cidade.

Na década de 1980, o país assistiu a um retrocesso na evolução da ideia de planejamento governamental em razão da dívida externa, considerada impagável à época. É que o montante da dívida fazia com que a taxa de juros crescesse, gerando a hiperinflação, que corroía, diariamente, o poder aquisitivo da moeda, fazendo com que o dinheiro arrecadado desse ser investido imediatamente, o que prejudicava grandemente o processo de planejamento do governo. A hiperinflação levou, também, à falta de tecnologia de ponta, sucateando a indústria e reduzindo a qualidade do produto brasileiro. Outra causa do retrocesso no planejamento público foi a má distribuição da renda, que criou nichos de miséria, colocando um alto percentual da população abaixo da linha da pobreza. A deficiência na distribuição de renda afetou, logicamente, a demanda, o consumo e a própria arrecadação do Estado, que passou a não dar importância para o social.

O processo de hiperinflação gerou uma série de planos e tentativas de estabilização da moeda e combate à inflação, que, na sua grande maioria, fracassaram. O Plano Cruzado, o Plano Cruzado II, o Plano Collor, entre outros, não tiveram êxito. A prioridade, à época, era a estabilização econômica, então a questão do planejamento do gasto público ficou relegada a segundo plano.

A retomada do planejamento governamental se deu em 1988, com a nova Constituição, que acarretou mudanças políticas e estruturais. O Brasil saiu de uma ditadura militar de mais 20 anos para entrar em um regime democrático e que oferece uma série de dispositivos que tratam da questão social e do combate à pobreza. A nova Constituição cria, ainda, os chamados instrumentos de planejamento governamental como o Plano Plurianual – PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e a Lei Orçamentária Anual – LOA.

O próximo passo na direção do planejamento público foi a aprovação da LC 101/2000, que prevê a gestão fiscal responsável por meio de um rigoroso controle dos gastos públicos, impondo a obrigatoriedade de o gestor público governar a partir de um planejamento com base científica e o mais próximo possível da realidade de cada Ente.

É importante observar que, a partir de 1990, o Brasil vive num cenário econômico que favorece a retomada da teoria do planejamento governamental. Fazem parte desse cenário o fim da era da hiperinflação; as privatizações, que desoneraram o Estado, permitindo

a inclusão, nos orçamentos públicos, de recursos em investimentos de cunho social; a estabilização da moeda e a ascensão das camadas mais pobres da população, gerando uma cesta de consumo com uma maior variedade de itens.

3 PLANEJAMENTO PÚBLICO

De acordo com o dicionário Michaelis, “Planejamento é a determinação futura de um objetivo a que se quer chegar”. Então, para planejar, é necessário que se tenha um diagnóstico do que está acontecendo no presente e se projete uma imagem, a partir desse diagnóstico, de onde se deseja chegar no futuro. Nesse diagnóstico, analisa-se quais são os recursos materiais, financeiro e humanos disponíveis.

Planejamento é, também, uma sequência temporal de passos a serem dados, de regras a serem observadas para atingir uma meta preestabelecida, denominada meta estratégica. Ou seja, o planejamento é uma sequência de ações que são executadas ao longo do tempo com o objetivo de se atingir uma meta.

Existem três tipos de planejamento na doutrina administrativa: estratégico, tático e operacional.

Planejamento estratégico é um plano de longo prazo em que o gestor vai definir programas e ações para atingir os objetivos de sua proposta política. O plano estratégico conta, então, com um programa-mestre e uma série de ações a ele relacionadas que são integradas e, às vezes, envolvem diversos órgãos.

Planejamento tático é um planejamento de médio prazo e setorial. A partir do planejamento estratégico, os setores de cada órgão vão se mobilizar para criar programas e ações a fim de atingir os objetivos do planejamento estratégico. O planejamento setorial inclui, por exemplo, os planos das Secretarias de Educação, de Assistência Social, de Saúde, de Transportes Urbanos.

Planejamento operacional é o planejamento de curto prazo e que coloca em prática os programas e ações previstos no planejamento estratégico.

Pode-se dizer, doutrinariamente, que o PPA é o planejamento estratégico, a LDO, o tático e a LOA, o operacional. Na prática, a LDO mistura planejamento tático e operacional. No PPA, está definido o que fazer e, na LDO, como fazer.

Todos os dados constantes no PPA, LDO e LOA devem ser inseridos no Sicom, que pode ser considerado uma evolução no manejo dos planejamentos públicos, facilitando o controle dos gastos da Administração tanto pelos Tribunais de Contas quanto pelo cidadão.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Sicom recebe os chamados instrumentos de planejamento e segue exatamente o que está previsto no rol² de dispositivos legais que regem a gestão dos recursos públicos. Para

² CF/88, Lei 4320/64, Lei 8.666/93, LC 101/2000 e normas da Secretaria do Tesouro Nacional

que as leis sejam cumpridas e o Sicom alimentado da maneira correta, é necessário que haja consonância entre PPA, LDO e LOA e o PPA deve ser elaborado com uma base científica, analisando-se as ocorrências de, pelo menos, três exercícios anteriores, além da vontade popular, pautando-se nas experiências do passado, para projetar tendências para o futuro.

Trata-se o Sicom de um instrumento de suporte ao controle comunicante de obtenção de dados que permite conhecer a necessidade e a realidade dos órgãos além de subsidiar o planejamento de ações mais específicas. Esse sistema substitui as inspeções *in loco* e o Siace. A instalação é desnecessária porque o sistema fica disponível no portal do TCEMG e o jurisdicionado gera informação no formato que o próprio Tribunal de Contas define.

Em 2011, o Sicom foi instituído por meio da Resolução 07/2011 e entrou em operação em ambiente experimental e alguns jurisdicionados foram convidados a participar alimentando o sistema. Em 2012, as remessas de dados passaram a ser obrigatórias para todos os jurisdicionados.

No caso de dúvidas sobre o Sicom, os jurisdicionados deverão entrar em contato com a Central de Relacionamento com o Jurisdicionado – CRJ. A regra geral é que a resposta seja dada em 48 horas.

SUGESTÃO DE LEITURA

- MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Instruções de preenchimento dos arquivos sicom**. Versão 1.4 módulo acompanhamento mensal. Disponível em: <<http://portalsicom1.tce.mg.gov.br/wp-content/uploads/2014/03/regras.pdf>>.

Sicom

Acompanhamento mensal

Natália Aparecida Ferreira¹

1 INTRODUÇÃO

Para que o gestor encaminhe o acompanhamento mensal das contas públicas por meio do Sistema Informatizado de Contas do Município – Sicom, a remessa do instrumento de planejamento já deve ter sido realizada obrigatoriamente. Isso porque, quando, na fase de execução orçamentária, forem informados os códigos das ações e dos programas, o Sicom verificará se esses códigos existem, também, no planejamento ou na inclusão de programas, no módulo em separado, e se essa inclusão ocorreu após o envio do módulo do instrumento de planejamento.

Sendo feito com sucesso o envio do instrumento de planejamento, função de responsabilidade do chefe do Executivo, os órgãos já estão aptos a fazerem a remessa do acompanhamento mensal. Este trabalho se ocupará desse acompanhamento, por quem são responsáveis os gestores dos órgãos definidos na Instrução Normativa 10/2011 do TCEMG, que são os presidentes das Câmaras, das autarquias e das fundações e os gestores dos Regimes Próprios de Previdência Social e das empresas estatais dependentes.

2 ALTERAÇÕES NO SICOM EM 2014

No envio mensal de documentos, só é possível enviar arquivos do mês atual se os anteriores já tiverem sido enviados. O mesmo acontece na substituição dos arquivos. Se, por exemplo, houver a necessidade de substituir arquivos do mês de março, os meses de janeiro e fevereiro devem ser reenviados, uma vez que os saldos apresentados em determinado mês

¹ Analista de Controle Externo. Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Minas Gerais. Especialista em Direito Público (Pós-Graduação *Lato Sensu*) pelo Centro Universitário Newton Paiva. Professora de Auditoria Operacional (Escola de Contas/2012).

interferem nos meses seguintes. No caso das receitas, existe a possibilidade de se remanejarem aquelas que foram classificadas incorretamente sem ter que, obrigatoriamente, reenviar os dados, evitando-se o efeito cascata de reenvio de todas as informações dos meses anteriores.

O prazo de envio dos documentos é de 40 dias após o encerramento do mês. Então, a data limite será diferente a cada mês. Para facilitar o trabalho dos responsáveis pelo envio, deve-se consultar a Agenda do Gestor, que fica disponível no Portal do Tribunal de Contas.

Algumas alterações importantes para preenchimento do Sicom em 2014 com relação a 2013 devem ser consideradas. A primeira delas diz respeito ao uso da vírgula para indicar as casas decimais. Até 2013, o Sicom considerava os dois últimos números como casas decimais sem que houvesse vírgula antes deles. A partir de 2014, o responsável pelo preenchimento deve colocar essa vírgula.

Outra alteração importante relaciona-se aos arquivos em branco, que não mais serão aceitos. Caso o órgão não tenha determinada informação, deve informar o registro 99, que equivale a uma declaração do responsável de que ele realmente não conta com a informação daquele arquivo.

O arquivo para cadastro de pessoas também é uma mudança que merece atenção. Nele devem ser incluídas todas as pessoas, físicas e jurídicas, bem como o número do CNPJ/CPF ou do correspondente documento de estrangeiro, se for o caso. Os demais dados cadastrais, que eram preenchidos em arquivos, foram excluídos e o Tribunal os acessa diretamente no banco da Receita Federal. As pessoas são cadastradas uma única vez e é possível fazer alterações dos dados se necessário. É importante lembrar que o ordenador de despesa por delegação não pode ser o gestor, que já é o ordenador natural.

As receitas arrecadadas devem ser informadas pelos valores brutos e as respectivas deduções serão detalhadas. Caso haja alterações nas leis orçamentárias, o Executivo deve informar os novos percentuais e não o valor da alteração. Então, se a Lei Orçamentária Anual – LOA de um Município previa um limite de 10% para créditos suplementares e houve um acréscimo de 5% nesse valor, o gestor deve informar os 15% e não somente os 5% acrescentados porque, caso isso ocorra, o Sicom entenderá que o limite para créditos suplementares diminuiu de 10% para 5%. É importante lembrar que só o Executivo cadastra as alterações orçamentárias no Sicom.

E, quanto às alterações orçamentárias, houve uma mudança relevante em seu cadastro, qual seja, os decretos foram retirados dos arquivos das leis e, agora, são cadastrados diretamente em alterações orçamentárias. Então, o decreto é cadastrado, e, logo abaixo, os detalhes desse decreto são descritos, deixando claro o que está sendo alterado, suplementado, criado, remanejado ou transferido. Foram criados, também, campos específicos para distinguir o tipo de alteração feito no crédito, se acréscimo ou dedução. Sempre que a abertura do crédito for por anulação ou se houver remanejamento, transposição ou transferência, é necessário informar tanto a dotação que está sendo suplementada ou criada quanto a dotação que está sendo anulada.

No que diz respeito às licitações, o gestor deve informar se houve regulamentação da Lei Complementar 123/2006, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa

de Pequeno Porte. Se houve a regulamentação, o texto da respectiva lei municipal deve ser inserido no sistema. Alguns erros são comuns no momento de cadastrarem-se os processos licitatórios, como, por exemplo, informar o prefeito como responsável por todas as fases da licitação e deixar de preencher um campo porque ele não é obrigatório. Quando isso ocorre, o SICOM entende que o Município não tem aquela informação. Então, se houver a informação requerida, sua inserção no sistema é obrigatória.

No arquivo de contratos, o Tribunal orienta que sejam encaminhados, no próprio mês, todos os contratos assinados naquele período, mas, da mesma forma que nas licitações homologadas em que ainda não houve contratos assinados, é possível encaminhar contratos assinados em meses anteriores enquanto não houver empenho.

O registro dos termos aditivos ficou mais claro. O gestor, agora, primeiro e num campo separado, informa se o termo aditivo está realizando um acréscimo ou um decréscimo de valor do contrato ou se não está alterando o valor do contrato. E, em outro campo separado, é informado o tipo de termo aditivo, ou seja, que tipo de alteração gerou o acréscimo, decréscimo, ou qual foi a alteração que não gerou mudança do valor. Pode ter havido aumento no número de itens, aumentando o valor do contrato, ou pode, simplesmente, ter havido prorrogação do prazo, sem aumento do seu valor.

O cadastro das contas bancárias também foi alterado e, da mesma forma que o cadastro de pessoas, é feito uma única vez. Cada conta ganha um código que servirá de referência todas as vezes que ela for mencionada. Ao cadastrar a conta, o Sicom solicita a informação sobre se tal conta relaciona-se a um convênio ou contrato de repasse e, em caso afirmativo, fará o vínculo entre os dois. Se houver necessidade, os dados da conta poderão ser alterados por meio do código de referência e o encerramento da conta, que antes era um campo dentro do registro, tornou-se um registro separado. É importante lembrar que o Sicom permite que se informe mais de uma fonte de recurso para a mesma conta bancária desde que o saldo de cada fonte seja segregado da maneira correta.

Sobre o repasse da Câmara, vale a pena ressaltar que não se trata de receita orçamentária, mas de transferência financeira e, assim, deve ser registrado no Sicom com o subtipo “repasse à Câmara”.

3 CONVÊNIOS E CONTRATOS DE REPASSE

O envio dos arquivos pelos gestores de consórcios está suspenso. Atualmente, o envio desses arquivos cabe ao prefeito.

A Portaria 72/2012 da Secretaria do Tesouro Nacional, que trata das novas regras com relação à consolidação das contas dos consórcios, dispõe que cada consórcio deve prestar contas, mensalmente ou no período de geração dos relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal, para cada Ente consorciado e para o chefe do Poder Executivo do Ente consorciado. Então, ainda que o recurso tenha sido repassado por uma autarquia, esse consórcio tem que prestar contas dos recursos de rateio para o Executivo, responsável pela consolidação das informações para fins de publicação. De qualquer forma, deve-se ter claro que o orçamento do

consórcio não integra o orçamento do Município e que só será incluída no Sicom a parcela da execução orçamentária do contrato de rateio daquele Ente.

Os convênios e os contratos de repasse em que os Municípios então recebendo recursos, ganharam um arquivo novo no Sicom. O objetivo desse arquivo é vincular tal informação à disponibilidade financeira para que se chegue, aproximadamente, a um *superavit* financeiro por fonte de recursos. Quando se afirma que há um *superavit* financeiro de um determinado convênio, esse *superavit* só pode ser utilizado para aquele convênio e não para outro, ainda que sejam convênios para a mesma área. Assim, por exemplo, se existe um código de fonte “convênio para saúde”, mas o Município é beneficiário em vários convênios na área da saúde, não é possível que se faça vinculação pelo código de fonte, sendo necessário que se detalhe cada convênio para cada contrato de repasse específico.

Os gestores devem encaminhar todos os contratos de repasse e convênios que estejam vigentes e tenham sido assinados a partir de 2012, mas o ideal é que todos os convênios e contratos de repasse ainda vigentes, mesmo os assinados antes de 2012, ano da implantação do SICOM, sejam encaminhados.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As dúvidas sobre o SICOM podem ser esclarecidas pela Central de Relacionamento com o Jurisdicionado – CRJ. O caminho para acessar a Central é, após acessar o portal do TCE-MG, clicar em “fale com o TCE” no título “serviços”, selecionar “jurisdicionado”. Na janela *pop-up* aberta, basta selecionar “sistemas”, ação que levará diretamente à página do CRJ. As dúvidas encaminhadas serão respondidas por *e-mail*.

SUGESTÃO DE LEITURA

- MINAS GERAIS, Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Módulo de acompanhamento mensal 2015**. Disponível em <http://portalsicom1.tce.mg.gov.br/leiautes/modulo-acompanhamento-mensal-2015/>

Regimes próprios de previdência social: controle e forma de apreciação das contas pelos tribunais de contas

Maria Cecília Mendes Borges¹

Resumo: O artigo faz uma análise sobre os regimes próprios de previdência social (RPPSs), especialmente aqueles instituídos nos municípios do Estado de Minas Gerais, e de seu controle e fiscalização pelos tribunais de contas. Este estudo pretende mostrar a relevância dos referidos institutos, bem como o controle de seu desempenho para a sociedade, o Estado, os servidores públicos, enfim, para toda a coletividade.

1 INTRODUÇÃO

Prestar contas à sociedade é dever de qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos, assim dispõe o parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal de 1988².

Ressalte-se que a prestação de contas é uma resposta à delegação de gestão conferida aos responsáveis pelos recursos públicos. Dessa forma, a prestação de contas, além de representar o cumprimento de um dever legal, é um direito do gestor, pois consiste em um dos melhores mecanismos de transparência.

Por outro lado, quando se tratar de contas de gestão, estabelece a CF/88 (art. 71, II) que o julgamento compete ao Tribunal de Contas da União. Por simetria, essa competência se estende aos tribunais de contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como aos tribunais de contas dos municípios, nas unidades federativas onde estes existirem (art. 75, *caput*, da CF/88)³.

¹ Mestre em Direito Administrativo pela UFMG. Procuradora do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.

² BRASIL. Constituição (1988).

³ FURTADO, 2012, p. 615.

2 PRINCIPAIS NORMAS APLICÁVEIS ÀS CONTAS EM QUESTÃO

A instituição, pelos municípios, de um regime próprio de previdência social para seus servidores é autorizada pelo art. 149, § 1º, da Constituição Federal, o qual, em sua redação atual, dispõe o seguinte:

Art. 149. [...]

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 41, 19.12.2003)

Além disso, a Constituição Federal, em seu art. 40, estipula as regras gerais sobre o regime previdenciário dos servidores públicos. Convém advertir que tal dispositivo foi objeto de alterações por meio das Emendas Constitucionais n. 20/1998, n. 41/2003 e n. 47/2005, motivo pelo qual a redação atual do art. 40 encontra-se bastante alterada em relação à original, tendo em vista a nova estruturação previdenciária trazida pelas mencionadas emendas constitucionais.

Por sua vez, no intuito de consolidar a nova estruturação previdenciária trazida pela Emenda Constitucional n. 20/98, foi promulgada a Lei n. 9.717/98⁴, a qual

Dispõe sobre as regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal e dá outras providências.

Vale destacar que, segundo o art. 1º da Lei n. 9.717/98, os RPPSs “deverão ser organizados, baseados em normas gerais de contabilidade e atuária, de modo a garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial”. O equilíbrio financeiro diz respeito à garantia de equivalência entre as receitas auferidas e demais ativos e as obrigações do RPPS em cada exercício financeiro. Já o equilíbrio atuarial refere-se à garantia de equivalência, a valor presente, entre o fluxo das receitas estimadas e demais ativos e as obrigações projetadas, apuradas atuarialmente, a longo prazo. Para melhor entender o dispositivo, é conveniente reproduzir a seguinte lição, (no que tange ao papel da contabilidade e da atuária aplicadas à previdência):

A contabilidade visa à correta apresentação do patrimônio e à identificação das causas de suas variações (positivas e negativas). Aplicada à previdência, a contabilidade tem o papel de evidenciar a capacidade econômico-financeira do Estado em manter o indivíduo que teve contato com o risco objeto de proteção. A atuária aplicada à previdência tem a finalidade de avaliar tecnicamente a capacidade financeira do regime previdenciário em cumprir suas obrigações previdenciárias com os seus associados e dependentes.⁵

⁴ BRASIL. Congresso Nacional. *Lei n. 9.717*, de 27 de novembro de 1998.

⁵ BRIGUET *et al.*, 2007, p. 146.

Com o intuito de atingir essa finalidade, qual seja, garantir o equilíbrio financeiro e atuarial, a Lei n. 9.717/98 prevê ainda, em seu art. 1º, uma série de critérios a serem observados. Entre esses critérios, a lei estabelece as fontes de custeio para o financiamento do plano; prevê cobertura exclusiva a servidores públicos titulares de cargos efetivos; dispõe, como condição prévia, antes de organizar o plano de custeio e de benefícios, a realização de avaliação atuarial, que deve ser revisada em cada balanço; estabelece as diretrizes gerais para os registros contábeis; etc. *Vide*, na íntegra, os critérios estabelecidos na mencionada lei:

Art. 1º Os regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal deverão ser organizados, baseados em normas gerais de contabilidade e atuária, de modo a garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial, **observados os seguintes critérios:**

I — realização de **avaliação atuarial inicial e em cada balanço** utilizando-se parâmetros gerais, para a organização e revisão do plano de custeio e benefícios; (Redação dada pela Medida Provisória n. 2.187-13, de 2001);

II — **financiamento mediante recursos provenientes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e das contribuições do pessoal civil e militar, ativo, inativo e dos pensionistas, para os seus respectivos regimes;**

III — as contribuições e os recursos vinculados ao Fundo Previdenciário da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e as contribuições do pessoal civil e militar, ativo, inativo, e dos pensionistas, somente poderão ser utilizadas para pagamento de benefícios previdenciários dos respectivos regimes, ressalvadas as despesas administrativas estabelecidas no art. 6º, inciso VIII, desta Lei, observado os limites de gastos estabelecidos em parâmetros gerais; (Redação dada pela Medida Provisória n. 2.187-13, de 2001)

IV — **cobertura de um número mínimo de segurados**, de modo que os regimes possam garantir diretamente a totalidade dos riscos cobertos no plano de benefícios, **preservando o equilíbrio atuarial** sem necessidade de resseguro, conforme parâmetros gerais;

V — **cobertura exclusiva a servidores públicos titulares de cargos efetivos** e a militares, e a seus respectivos dependentes, de cada ente estatal, **vedado o pagamento de benefícios, mediante convênios ou consórcios** entre Estados, entre Estados e Municípios e entre Municípios;

VI — **pleno acesso dos segurados às informações relativas à gestão do regime** e participação de representantes dos servidores públicos e dos militares, ativos e inativos, nos colegiados e instâncias de decisão em que os seus interesses sejam objeto de discussão e deliberação;

VII — **registro contábil individualizado das contribuições de cada servidor e dos entes estatais**, conforme diretrizes gerais;

VIII — identificação e **consolidação em demonstrativos financeiros e orçamentários de todas as despesas fixas e variáveis com pessoal inativo civil, militar e pensionistas**, bem como dos encargos incidentes sobre os proventos e pensões pagos;

IX — **sujeição às inspeções e auditorias de natureza atuarial, contábil, financeira, orçamentária e patrimonial dos órgãos de controle interno e externo;**

X — **vedação de inclusão nos benefícios**, para efeito de percepção destes, de parcelas remuneratórias pagas em decorrência de local de trabalho, de função de confiança ou de cargo em comissão, exceto quando tais parcelas integram a remuneração de contribuição do servidor que se aposentar com fundamento no art. 40 da Constituição Federal, respeitado, em qualquer hipótese, o limite previsto no § 2º do citado artigo; (Redação dada pela Lei n. 10.887, de 2004);

XI — vedação de inclusão nos benefícios, para efeito de percepção destes, do abono de permanência de que tratam o § 19 do art. 40 da Constituição Federal, o § 5º do art. 2º e o § 1º do art. 3º da Emenda Constitucional n. 41, de 19 de dezembro de 2003. (Incluído pela Lei n. 10.887, de 2004)

A fim de assegurar a correta destinação dos recursos dos regimes próprios — no que tange à utilização de conta bancária distinta, à forma de aplicação dos recursos arrecadados, às vedações aplicáveis a este quesito, às vedações de utilização dos recursos do RPPS para empréstimos de quaisquer naturezas, à obrigatoriedade de autorização legal, tanto para a constituição quanto para a extinção do fundo previdenciário, entre outros aspectos —, revela-se oportuno verificar o que dispõe o art. 6º da mencionada lei:

Art. 6º [...]

Parágrafo único. Aplicam-se, adicionalmente, aos regimes próprios de previdência social dos entes da Federação os incisos II, IV a IX do art. 6º. (Redação dada pela Medida Provisória n. 2.187-13, de 2001)

[...]

II — existência de conta do fundo distinta da conta do Tesouro da unidade federativa;

IV — aplicação de recursos, conforme estabelecido pelo Conselho Monetário Nacional;

V — vedação da utilização de recursos do fundo de bens, direitos e ativos para empréstimos de qualquer natureza, inclusive à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a entidades da administração indireta e aos respectivos segurados;

VI — vedação à aplicação de recursos em títulos públicos, com exceção de títulos do Governo Federal;

VII - avaliação de bens, direitos e ativos de qualquer natureza integrados ao fundo, em conformidade com a Lei 4.320, de 17 de março de 1964 e alterações subsequentes;

VIII — estabelecimento de limites para a taxa de administração, conforme parâmetros gerais;

IX — constituição e extinção do fundo mediante lei.

No que se refere às diversas competências atribuídas à União em matéria previdenciária, vale destacar o que dispõe o art. 9º da Lei n. 9.717/98:

Art. 9º Compete à União, por intermédio do Ministério da Previdência e Assistência Social:

I — a orientação, supervisão e o acompanhamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos e dos militares da União,

dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e dos fundos a que se refere o art. 6º, para o fiel cumprimento dos dispositivos desta Lei;

II — o estabelecimento e a publicação dos parâmetros e das diretrizes gerais previstos nesta Lei.

III — a apuração de infrações, por servidor credenciado, e a aplicação de penalidades, por órgão próprio, nos casos previstos no art. 8º desta Lei. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001)

Parágrafo único. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios prestarão ao Ministério da Previdência e Assistência Social, quando solicitados, informações sobre regime próprio de previdência social e fundo previdenciário previsto no art. 6º desta Lei. (Incluído pela Medida Provisória n. 2.187-13, de 2001)

Portanto, em razão do mencionado dispositivo, além das leis municipais que versam sobre o tema, devem ser observadas as orientações normativas, as portarias e os demais atos normativos pertinentes, exarados pelo Ministério da Previdência Social.

Assim sendo, o arcabouço normativo até agora apresentado permite a realização de uma análise crítica sobre a forma como as contas de gestão são apresentadas, processadas e julgadas no âmbito dos tribunais de contas. É isso que se passa a fazer a seguir.

3 ANÁLISE SOBRE A FORMA COMO OS TRIBUNAIS DE CONTAS ESTADUAIS, POR VIA DE REGRA, APRECIAM AS CONTAS DOS RESPONSÁVEIS POR RPPS DE ENTES SUJEITOS A SUA JURISDIÇÃO

Conforme mencionado, a competência para julgamento das contas de gestão dos responsáveis pelos RPPSs no âmbito estadual e municipal foi, por analogia, reservada aos tribunais de contas que os jurisdicionem (arts. 71, II, e 75, *caput*, da CF/88).

Nesse contexto, é oportuno mencionar também que, no exercício do seu poder regulamentar, os tribunais de contas estaduais e, notadamente, o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais expedem instruções normativas a fim de disciplinar a apresentação das contas dos responsáveis pelos RPPSs dos municípios. Tais diplomas normativos disciplinam tanto a forma quanto as demonstrações contábeis e os documentos que devem ser enviados à Corte de Contas e, ainda, boa parte dos procedimentos a serem verificados na condução dos feitos dessa natureza, os quais devem ser estritamente observados pelos gestores dos RPPSs.

Tendo por base as diretrizes fixadas nas instruções normativas do TCEMG para determinados exercícios financeiros, pode-se concluir que se trata de um exame formal das contas, o qual se restringe às exigências da legislação e à conformidade contábil.

Ocorre que, especificamente no tocante às contas dos responsáveis pelos RPPSs dos municípios, o emprego de tal metodologia demanda maior cautela, uma vez que, além de o funcionamento dos regimes próprios de previdência ser algo extremamente complexo, a má gestão desses regimes e principalmente dos recursos a eles vinculados implica graves consequências para o ente público e, em decorrência destas, também para toda coletividade.

Dessa forma, é imprescindível a independência dos fundos e entidades de previdência

em relação às contas públicas. Além disso, alguns cuidados se fazem necessários, visando ao equilíbrio do regime previdenciário. Assim, é preciso ter em conta que:

[...] a constituição destes fundos deve ser acompanhada, em primeiro lugar, de uma adequada base atuarial, conforme determinavam as novas regras previdenciárias com o desenho de fundos de capitalização individual com contribuição definida. Em segundo lugar, por um **sólido esquema de financiamento dos custos de transição**, que deve contar, de preferência, com recursos oriundos das privatizações de empresas estaduais.

Em terceiro lugar, deve ser **assegurado o profissionalismo na administração das reservas, de modo a se garantir patamares satisfatórios de rentabilidade com baixo risco.**

Por fim, **é necessária a completa independência dos fundos de previdência em relação às contas públicas, de forma que não seja possível nem a utilização das reservas previdenciárias para outros fins, observado o disposto no art. 6º, inciso V da Lei n. 9.717, de 27 de novembro de 1998**, que 'veda a utilização de recursos do fundo de bens, direitos e ativos para empréstimos de qualquer natureza, inclusive à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a entidades da administração indireta e aos respectivos segurados'.⁶ (grifo nosso)

Contudo, têm-se observado na experiência brasileira inúmeras falhas na gestão dos RPPSs, entre as quais podem ser destacadas a ausência ou insuficiência de fiscalização; a falta de punição dos maus gestores e a falta de transparência na aplicação dos ativos. Veja-se:

[...] pouca fiscalização, passando pelo ínfimo capital humano fiscalizador; grandes investimentos em setores de muito risco; falta de punição aos maus gestores; falta de transparência na realização dos negócios pelas corretoras e administradoras; imprevisão de uma rentabilidade mínima [...]; e, principalmente, a impotência dos trabalhadores na gestão e/ou fiscalização dos atos de seus dirigentes.⁷

Como consequências desse desequilíbrio, é possível, exemplificativamente, apontar crescente comprometimento do limite prudencial para despesas com pessoal fixado pela Lei Complementar n. 101/00⁸; impossibilidade de realização de investimentos em áreas prioritárias para a sociedade, como saúde, educação e segurança; impossibilidade de adoção de políticas de desenvolvimento mais robustas; dificuldade em manter o equilíbrio financeiro e atuarial do RPPS.

Verificadas, pois, algumas hipóteses em que os recursos do fundo previdenciário não são suficientes para cobrir os benefícios a que os filiados fariam jus e suas possíveis consequências,

⁶ ARRUDA, 1999, p. 53.

⁷ ESTEVES, 2008, p. 130.

⁸ BRASIL. Congresso Nacional. *Lei complementar n. 101*, de 4 de maio de 2000.

é preciso ter em conta, então, que a Lei n. 9.717/98 traz hipóteses em que o ente instituidor de RPPS passa a ser responsável pelo pagamento de benefícios previdenciários.

O art. 2º, § 2º, prevê que “a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são responsáveis pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras do respectivo regime próprio, decorrentes do pagamento de benefícios previdenciários”. Já o art. 10 estipula o seguinte:

No caso de extinção de regime próprio de previdência social, a União, o Estado, o Distrito Federal e os Municípios assumirão integralmente a responsabilidade pelo pagamento dos benefícios concedidos durante a sua vigência, bem como daqueles benefícios cujos requisitos necessários a sua concessão foram implementados anteriormente à extinção do regime próprio de previdência social.

No que tange à responsabilidade por atos praticados em desacordo com o regime jurídico fixado para os RPPSs, a Lei n. 9.717/98 assim dispõe:

Art. 8º Os dirigentes do órgão ou da entidade gestora do regime próprio de previdência social dos entes estatais, bem como os membros dos conselhos administrativo e fiscal dos fundos de que trata o art. 6º, respondem diretamente por infração ao disposto nesta Lei, sujeitando-se, no que couber, ao regime repressivo da Lei no 6.435, de 15 de julho de 1977, e alterações subseqüentes, conforme diretrizes gerais.

Importa então considerar que a má gestão do RPPS acaba por impactar negativamente o desenvolvimento futuro do próprio ente. Isso porque, convém repisar, por força do art. 2º, § 2º, da Lei n. 9.717/98, “a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são responsáveis pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras do respectivo regime próprio, decorrentes do pagamento de benefícios previdenciários”.

Assim, parcela significativa do orçamento futuro da entidade federativa pode vir a ser comprometida com o pagamento de benefícios previdenciários que, a rigor, deveriam ser cobertos por recursos que, embora arrecadados por um considerável período de tempo, não cumprirão a finalidade a que se destinaram em face da prática de más condutas gerenciais.

Como se tem observado na experiência brasileira⁹, as inúmeras falhas na gestão dos RPPSs - tais como pouca fiscalização e falta de devida sanção, falta ou controle deficiente, investimentos em setores de alto risco ou sem base em critérios técnicos, falta de transparência e imprevisão na realização de negócios — implicam graves consequências para o ente público e, por conseguinte, para toda a coletividade e para todos os servidores públicos envolvidos. Esse cenário pode ensejar, inclusive, a extinção dos referidos órgãos e entes, em razão da má gestão de regimes próprios¹⁰, conclusão que se pode chegar até mesmo pela prevalência do regime geral. “Essas e outras irregularidades colocam em risco o Regime Próprio de Previdência”¹¹.

⁹ ESTEVES, *op. cit.*, 2008, p. 130.

¹⁰ MATAIS, “O Estadão”, 11 nov. 2013. Caderno política, p. 4.

¹¹ *Ibidem*, p. 4.

Esse cenário tem se revelado contrário até mesmo ao próprio sentido da palavra *previdência*, que significa ver antecipadamente, pressupor.

Em razão disso, reveste-se de extrema relevância que os tribunais de contas cumpram tanto a sua função pedagógica, a fim de contribuir para o aprimoramento das técnicas de gestão dos recursos previdenciários, quanto o seu papel fiscalizador, de modo que se coibam desvios.

Tendo por base o que consta dos autos e dos apontamentos apresentados pela unidade técnica em processos de prestação de contas de gestão, nos casos concretos, eventuais irregularidades verificadas devem ser analisadas para fins de considerar a regularidade ou não das contas. Isso porque, ainda que não revestidas de elevada gravidade, as falhas constatadas podem não ser consideradas meramente formais, sendo certo ainda que o não envio de informações e documentos obrigatórios configura ausência de prestação de contas sobre pontos em questão. Neste último caso, para o TCEMG, “serão consideradas não prestadas as contas que, embora encaminhadas, não reúnam as informações e os documentos exigidos na legislação em vigor, bem como nos atos normativos próprios do Tribunal”. E não se trata, a princípio, de regularidade com ressalva, tendo em vista que, segundo o art. 44, II, da Lei Complementar Estadual n. 33/94¹², norma repetida no art. 48, II, da Lei Complementar Estadual n. 102/08¹³ (vigente), as contas serão julgadas “regulares com ressalva quando evidenciarem impropriedade ou qualquer outra falta de natureza formal de que não resulte dano ao erário”. Assim sendo, para as contas serem consideradas regulares com ressalva, é preciso que as irregularidades, a um só tempo, sejam formais, bem como não resultem em dano ao erário, o que não se verifica na grande maioria das prestações de contas relativas aos RPPSs. Sobre o tema, Jacoby Fernandes ensina que:

17 de janeiro de 2008. Dispõe sobre a organização do Tribunal de Contas e dá outras providências. Minas Gerais, Diário do Executivo, Belo Horizonte, 18 de jan. 2008. p. 4. Disponível em: <<http://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=LCP&num=102&comp=&ano=2008>>. Acesso em: 27 jan. 2014.

[...] **enquadram-se como contas regulares com ressalvas** aquelas em que não restou dano ao erário; não houve desfalque ou alcance; a **matemática** das contas fecha, a **contabilidade apresenta-se regular**. Essas contas só não são regulares porque o agente não seguiu, rigorosamente, todo o formalismo da comprovação de despesa, **tendo violado norma considerada, no caso, meramente formal. É, pois, uma estreita porta, que não deve ser elasticida por interpretações benevolentes**, notadamente porque se trata de recursos públicos.¹⁴

Ademais, como visto, caso seja constatada qualquer impropriedade na gestão das contas relativas aos RPPSs, além da *irregularidade* das contas, configuram-se elementos para que o Tribunal de Contas determine a realização de inspeção ou auditoria *in loco* a fim de apurar o desempenho orçamentário, financeiro, atuarial e patrimonial do RPPS em questão, com destaque

¹² MINAS GERAIS. *Lei Complementar n. 33*, de 28 de junho de 1994. (revogada).

¹³ MINAS GERAIS. *Lei Complementar n. 102*, de 17 de janeiro de 2008.

¹⁴ FERNANDES, 2009, p. 426.

para seu equilíbrio financeiro e atuarial. Nesse sentido, a Lei n. 9.717/98, em seu art. 2º, IX, fixa como um dos critérios de organização a ser observado pelos regimes próprios de previdência sua “sujeição às inspeções e auditorias de natureza atuarial, contábil, financeira, orçamentária e patrimonial dos órgãos de controle interno e externo”.

Vale notar também que a análise das contas da maneira como se dá, embora formal, serve como valioso indicador de potenciais problemas na gestão do RPPS do município.

Para tanto, podem ser abordados, entre outros aspectos: a evolução da legislação municipal que trata do RPPS; valor real de eventuais verbas previdenciárias não repassadas ao RPPS; o montante não arrecadado pelo RPPS em virtude da falta de capitalização dessas verbas; as avaliações atuariais utilizadas como parâmetros gerais para a organização e revisão do plano de custeio e benefícios; o impacto de eventuais irregularidades no equilíbrio financeiro e atuarial do RPPS; a quantificação do eventual prejuízo causado ao erário municipal em virtude da necessidade de cobrir parcelas de benefícios previdenciários que deveriam ter sido custeadas pela capitalização das verbas previdenciárias não repassadas; os responsáveis pelas irregularidades eventualmente apuradas; os eventuais prejuízos causados ao município pelas sanções advindas de eventual não obtenção do certificado de regularidade previdenciária.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As práticas que implicam má gestão do RPPS acabam por impactar negativamente o desenvolvimento futuro do próprio ente público. Isso porque, convém repisar, por força do art. 2º, § 2º, da Lei n. 9.717/98, os entes “são responsáveis pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras do respectivo regime próprio.”

Assim, parcela significativa do orçamento futuro da entidade federativa pode vir a ser comprometida com o pagamento de benefícios previdenciários que, a rigor, deveriam ser cobertos por recursos que, embora arrecadados por um considerável período de tempo, não cumprirão a finalidade a que se destinaram em face da prática de más condutas gerenciais.

Como se tem observado na experiência brasileira¹⁵, as inúmeras falhas na gestão dos RPPSs implicam graves consequências para o ente público e, por conseguinte, para toda a coletividade. Dessa forma, apontam-se, como falhas, a pouca fiscalização e falta de devida sanção, falta ou controle deficiente, investimentos em setores de alto risco, falta de transparência e imprevisão na realização de negócios.

Esse cenário pode ensejar, inclusive, a extinção dos referidos órgãos e entes, em razão da má gestão de regimes próprios¹⁶, previsão a que se pode chegar até mesmo pela prevalência do regime geral.

Em razão disso, é forçoso que os tribunais de contas, além de cumprirem seu papel fiscalizador — de modo que se coíbam desvios —, exerçam também sua função pedagógica, a fim de contribuir para o aprimoramento das técnicas de gestão dos recursos previdenciários.

¹⁵ ESTEVES, *op. cit.*, p. 130.

¹⁶ MATAIS, *op. cit.*, p. 4.

REFERÊNCIAS

- ARRUDA, Maurílio Neris de Andrade. *Previdência social dentro da autonomia municipal*. 2. ed. São Paulo: Leme, 1999. 464 p.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*, 1998. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 17 dez. 2013.
- BRASIL. Congresso Nacional. *Lei complementar n. 101*, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 17 dez. 2013.
- BRASIL. Congresso Nacional. *Lei n.9.717*, de 27 de novembro de 1998. Dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9717.htm>. Acesso em: 17 dez. 2013.
- BRIGUET, Magadar Rosália Costa; VICTORINO, Maria Cristina Lopes; HORVATH JUNIOR, Miguel. *Previdência social: aspectos práticos e doutrinários dos regimes próprios*. São Paulo: Atlas, 2007. 391 p.
- ESTEVES, Juliana Teixeira. *Fundos de pensão: benefício ou prejuízo para os trabalhadores?* São Paulo: LTr, 2008. 157 p.
- FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. *Tomada de contas especial: processo e procedimento na administração pública e nos tribunais de contas*. 4. ed. rev. atual e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2009. 628 p.
- FURTADO, J. R. Caldas. *Direito financeiro*. 3. ed. rev. atual e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2012. 663 p.
- MATAIS, Andreza. Fundos de pensão de servidores têm prejuízo de R\$528 milhões. *O Estado de São Paulo*, São Paulo, 11 de novembro de 2013. Caderno política, p. 4. Disponível em: <http://politica.estadao.com.br/noticias/geral,fundos-de-pensao-de-servidores-tem-prejuizo-de-r-528-mi,1095502>. Acesso em: 18 jun. 2014.

- MINAS GERAIS. *Lei Complementar n. 33*, de 28 de junho de 1994. Dispõe sobre a organização do Tribunal de Contas e dá outras providências. *Minas Gerais*, Belo Horizonte, 29 jun. 1994. Diário do Executivo, p. 2. (revogada) Disponível em: <<http://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=LCP&num=33&comp=&ano=1994>>. Acesso em: 27 jan. 2014.

- MINAS GERAIS. *Lei Complementar n. 102*, de 17 de janeiro de 2008. Dispõe sobre a organização do Tribunal de Contas e dá outras providências. *Minas Gerais*, Belo Horizonte, 18 de jan. 2008. Diário do Executivo, p. 4. Disponível em: <<http://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=LCP&num=102&comp=&ano=2008>>. Acesso em: 27 jan. 2014.

A nova contabilidade pública: contexto e desafios

Thiago Borges¹

Políticas contábeis e financeiras, conforme Warren e Barnes (2003), impactam na *performance* organizacional do governo como um todo. Os autores argumentam que um bom desempenho econômico e organizacional depende de decisões melhores, e, para que isso aconteça, deve existir um bom mecanismo para medir os resultados.

Nesse contexto, a contabilidade é pressionada a exercer seu papel de prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização (IUDÍCIBUS; MARION, 2001). Reforçando o papel das políticas contábeis em um contexto de reforma, Guthrie, Olson e Humphrey (1999) defendem que, sem reformas na gestão financeira, a aplicação dos princípios da Nova Administração Pública torna-se menos significativa para a sociedade.

Dentro do contexto da Nova Administração Pública, que hoje é um movimento mundial, a literatura acadêmica (GALERA; BOLÍVAR, 2007; TORRES, 2004; CHRISTIAENS; REYNIERS; ROLLÉ, 2010) considera que as reformas da contabilidade governamental são parte integral e vital das reformas nesse tipo de administração, sendo as práticas contábeis essenciais para o sucesso de sua implementação na busca pela melhora da gestão e da tomada de decisão pelas instituições governamentais.

A contabilidade gerencial pode ser entendida como uma extensão da contabilidade financeira. Os relatórios gerenciais são mais amplos que as demonstrações providas pela contabilidade financeira, mas valem-se dessas informações para a elaboração de indicadores e o aprimoramento das avaliações; conseqüentemente, a mudança nas regras da contabilidade financeira impacta na produção de relatórios gerenciais (FREZATTI; GUERREIRO; AGUIAR, 2007).

No intuito de dar suporte e racionalizar o processo de reformas dos sistemas contábeis no mundo, o International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) — o qual anteriormente se chamava Public Sector Committee (PSC), instituído pela International Federation of Accountants (IFAC) — desenvolveu as International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) para orientar a normatização dos relatórios financeiros das entidades do setor público.

¹ Mestre em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Minas Gerais. Possui graduação em Administração Pública pela Fundação João Pinheiro (2008) e graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Minas Gerais (2009). Atualmente é Especialista em Políticas Públicas e Gestão Governamental, ocupando do cargo de Empreendedor Público no Escritório de Prioridades do Estado de Minas Gerais e é professor de Contabilidade Governamental e Metodologia Científica no IBMEC-MG. Tem experiência nas áreas de Contabilidade e Administração, com ênfase em Finanças, Contabilidade e Administração Pública. Atuou como Assessor de Orçamento para os programas prioritários de governo na Secretaria de Planejamento e Gestão, Coordenador Executivo de Programa de Gestão para Resultados do Banco Interamericano de Desenvolvimento em parceria com a Fundação João Pinheiro, Assessor de orçamento e gestor de contratos no Gabinete Extraordinário de Secretário de Estado da Copa do Mundo, entre outros.

Tais normas redirecionam o foco dado à contabilidade orçamentária para a contabilidade patrimonial, impactando a informação financeira, não só exigindo a produção de novos documentos, mas também acrescentando um viés gerencial na produção dos relatórios, principalmente em relação à apuração de custos no setor público.

O IPSASB publicou 32 IPSAS até o final do ano de 2013. Por meio de uma análise dos objetivos gerais de cada uma das IPSAS e em conformidade com a opinião de Greco (2008), percebe-se a tentativa de aproximação com as normas do setor privado. Isso acontece devido à necessidade imposta pela globalização de que entidades públicas se adequem às boas práticas de governança como consequência do surgimento de um grupo crescente de *stakeholders* envolvidos em parcerias com o setor público, os quais demonstram interesse na qualidade das prestações de contas.

Apesar de se referir a procedimentos ligados à contabilidade financeira — tais como: novos critérios de mensuração e evidenciação do patrimônio, registro de custo de empréstimos, registro dos contratos de construção, controle das propriedades disponíveis para investimento, testes de valor de mercado de bens, entre outros —, o que se percebe na leitura das IPSAS é a clara referência a análises mais profundas, apoiadas nas informações financeiras, tal qual quando se argumenta sobre a finalidade dos relatórios financeiros, que é “prover uma maior quantidade de informação agregada para avaliação do desempenho organizacional em termos de custos, eficiência e execução” (IFAC, 2011).

O estudo de Pina e Torres (2003) permitiu já em 2009 identificar alguns países que estavam em processo de adoção das IPSAS; alguns bem avançados e outros nem tanto², sendo esses: Austrália, Canadá, Nova Zelândia, Estados Unidos, Dinamarca, Finlândia, Suécia, Holanda, Bélgica, França, Alemanha, Grécia, Portugal, Espanha e Suíça.

No Brasil, ainda que tardiamente em relação aos países desenvolvidos, o movimento de reformas gerenciais alcançou os governos. Nesse ambiente — no qual as medidas de desempenho e o controle dos gastos públicos são questões recorrentes na agenda de debates do setor público, ampliando a importância do acompanhamento de indicadores para uma execução eficiente e transparente dos recursos públicos — pouco se tem discutido sobre a capacidade de a contabilidade pública auxiliar na produção de informações eficazes para a tomada de decisão dos líderes de governo³.

É diante desse contexto geral que, em 2007, o governo brasileiro iniciou um processo de convergência das normas nacionais com o padrão de contabilidade internacional divulgado pelo Internacional Public Sector Accounting Standard Board (IPSASB). Por meio da Resolução n. 1.103/07 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), foi criado o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, do qual participam, além do CFC, o Banco Central do Brasil (BCB), o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Esse comitê elaborou o plano de ação para convergência do sistema contábil brasileiro com as normas internacionais de contabilidade. No plano de ação, ficou definido que

² Para saber mais sobre a implementação das IPSAS no Brasil, consultar (BORGES, MÁRIO; CARNEIRO, 2013).

³ Na pesquisa feita por Hopper *et al.* (2009) apenas um artigo brasileiro sobre o tema utilização da contabilidade gerencial no setor público foi encontrado. Em pesquisa feita por título no portal de periódicos Capes, no dia 21/02/2012, combinando as expressões “*management accounting report*”; “*management accounting data*”; “*public sector*”; foram encontrados menos de 40 artigos.

a convergência com as normas internacionais de contabilidade do setor público ocorreria a partir de 2012 para a União e, a partir de 2013, para os Estados e Municípios.

Em 2008, foi editada a Portaria n. 184 pelo Ministério da Fazenda, que deu competência à STN para: a) identificar a necessidade de convergência entre as normas internacionais de contabilidade publicadas pela IFAC e as normas brasileiras editadas pelo CFC; b) editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e a publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do CFC, aplicadas ao setor público; c) adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência estabelecidos no âmbito do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, instituído pela Resolução CFC n. 1.103, de 28 de setembro de 2007.

Já em 2009, o Decreto Federal n. 6.976 estabeleceu o Sistema de Contabilidade Federal (SCF) e expressou como função deste: a) identificar as necessidades de convergência com os padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público; b) editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas aplicado ao setor público, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público; c) adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência com os padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público. A adoção das normas internacionais de contabilidade tem, como ponto principal, a implementação do regime de competência puro.

Exercendo suas funções, a STN, por meio do SCF e com auxílio do CFC, tem divulgado o *Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público*. Esse documento faz parte das ações desenvolvidas para padronizar procedimentos de consolidação das contas públicas e apresentar entendimentos gerais sobre os procedimentos contábeis nos três níveis de governo.

Dessa forma, a mudança legal já foi estabelecida; contudo é importante ressaltar que o processo de incorporação de novas informações na rotina de tomada de decisão dos administradores públicos, segundo a teoria institucional, nada tem de trivial, na medida em que não se esgota na mera alteração na legislação setorial. De fato, mudanças institucionais de maior envergadura, como a pretendida pelo governo brasileiro ao determinar a convergência com as normas internacionais de contabilidade do setor público, não se coadunam necessariamente com as normas, os valores e as práticas em uso nas organizações envolvidas no processo, principalmente considerando os três níveis de governo e as especificidades de cada um. O conflito gerado pela imposição de um novo *modus operandi* no trabalho, sem uma ampla preparação do ambiente institucional, tende a dificultar e, no extremo, inviabilizar a efetiva adoção de uma nova rotina de produção de informação gerencial e de sua utilização para tomada de decisão, considerando a confiabilidade da informação disponibilizada.

Desse modo, a amplitude da aplicabilidade das informações contábeis gerenciais no setor público não é contestada; entretanto, o argumento apresentado no parágrafo anterior representa um desafio estrutural que pode, sim, minar a efetividade da utilização das informações. A literatura acadêmica (PURDY; GAGO, 2002; SCIULLI, 2004; HALL, 2010) destaca que, sem um treinamento adequado, conhecimento básico e ambiente propício, dificilmente o

gestor utilizará a informação provida pela contabilidade gerencial para a tomada de decisão ou o cidadão, para monitoramento das atividades de governo. Consequentemente, isso inviabilizará o alcance dos resultados pretendidos, tais como realização de metas e efetivação da transparência e da responsabilização. Por isso, se faz necessário um esforço por parte dos gestores públicos, órgãos de controle e sociedade para institucionalizar o novo ferramental disponibilizado pelas mudanças contábeis.

REFERÊNCIAS

- BORGES, T. B.; MÁRIO, P. C.; CARDOSO, R.; AQUINO, A. C. B. Desmistificação do regime contábil de competência. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 877-901, jul./ago. 2010.
- BRASIL. Decreto-lei n. 6.976, de 7 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. *DOU*, Brasília, DF, 8 out. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm>. Acesso em: 30 ago. 2014.
- CHRISTIAENS, J.; REYNIERS, B.; ROLLÉ, C. Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. **International Review of Administrative Sciences**, v. 76, n. 3, p. 537-554, Sept. 2010. Disponível em: <<http://ras.sagepub.com/content/76/3/537>>. Acesso em: 30 ago. 2014.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução n. 1.103, de 28 de setembro de 2007. Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil. *DOU*, Brasília, DF, 5 out. 2007. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 30 ago. 2014.
- FREZATTI, F.; GUERREIRO, R.; AGUIAR, A. B.; GOUVÊA, M. A. Análise do relacionamento entre a contabilidade gerencial e o processo de planejamento das organizações brasileiras. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 11, n. 2, p. 33-54, 2007. Edição especial.
- GALERA, A. N.; BOLÍVAR, M. P. R. The contribution of international accounting standards to implementing NPM in developing and developed countries. **Public Administration and Development**, v. 27, n. 5, p. 413-425, Dec. 2007.
- GRECO, M. V. D. **Contabilidade governamental brasileira no contexto da convergência aos padrões internacionais**. 2008. Dissertação (Mestrado em Gestão Empresarial) — Fundação Getúlio Vargas, Escola Brasileira de Administração Pública, Rio de Janeiro, 2008.
- GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; LOPES, A. B.; PERREIRA, C. A. O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. **Organizações e Sociedade**, v. 12, n. 35, p. 91-106, out./dez. 2005.
- GUTHRIE, J.; OLSON, O; HUMPHREY, C. Debating developments in new public financial management: the limits of global theorizing and some new ways forward. **Financial Accountability and Management**, Oxford, v. 15, n. 3, p. 209-228, Aug. /Nov. 1999.

- HALL, M. Accounting information and managerial work. **Accounting, Organizations and Society**, v. 35, n. 3, p. 275-392, Apr. 2010. Disponível em: <www.elsevier.com/locate/aos>. Acesso em: 30 ago. 2014.
- HOPPER, T.; TSAMENYI, M.; UDDIN, S.; WICKRAMASINGHE, D.; Management accounting in less developed countries: what is known and needs knowing. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 22, n. 3, p. 469-514, 2009. Disponível em: <<http://econpapers.repec.org/article/emeaaa-jpp/default22.htm>>. Acesso em: 30 ago. 2014.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**. New York, 2011.
- IUDÍCIBUS, S. de; MARION, J. C. **Dicionário de termos de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2001. v. 1, 212 p.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria n. 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. *DOU*, Brasília, DF, 26 ago. 2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/legislacao/portarias/2008/portaria184.asp>>. Acesso em: 30 ago. 2014.
- PINA, V.; TORRES, L. Reshaping public sector accounting: an international comparative view. **Canadian Journal of Administrative Sciences**, v. 20, n. 4, p. 334-350, 2003.
- PURDY, D. E.; GAGO, S. Public sector managers handling accounting data: A UK framework validated in Spain. **Financial Accountability and Management**, Oxford, UK, v. 18, n. 3, p. 233-260, Aug. 2002. Disponível em: <http://e-archivo.uc3m.es/bitstream/handle/10016/12263/public_gago_FAM_2002_ps.pdf?sequence=1>. Acesso em: 30 ago. 2014.
- PURDY, D. E.; GAGO, S. Studying influence and accounting use — Empirical evidence about individual managers and organizations with changes in Galician healthcare. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 20, p. 22-70, Feb. 2009. Disponível em: <http://e-archivo.uc3m.es/bitstream/handle/10016/7358/studying_CPOA_2009_ps.pdf?sequence=2>. Acesso em: 30 ago. 2014.
- SCIULLI, N. The use of management accounting informations to support contracting out decision making in the public sector. **Qualitative Research in Accounting and Management**, v. 1, n. 2, p. 43-67, 2004. Disponível em: <<http://www.emeraldinsight.com/products/journals/journals.htm?id=QRAM>>. Acesso em: 30 ago. 2014.
- TORRES, L. Accounting and accountability: recent developments in government financial information system. **Public Administration and Development**, v. 24, n. 5, p. 447-456, 2004.
- WARREN, K.; BARNES, C. The impact of GAAP on fiscal decision making: a review of twelve years' experience with accrual and output-based budgets in New Zealand. *Journal on Budgeting*, Paris, OECD, v. 3, n. 4, p. 7-40, 2003. Disponível em: <www.blackwellpublishing.com>. Acesso em: 30 ago. 2014.