

# Uma luz na escuridão: a evidenciação contábil sob a égide da Lei de Responsabilidade Fiscal



Fábio dos Santos Lopes<sup>[1]</sup>, Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva<sup>[2]</sup>,  
Marcelo Santana Silva<sup>[3]</sup>, Franklin Carlos Cruz da Silva<sup>[4]</sup>

[1] fabiolopesba@yahoo.com.br. [2] mvalesca.ufba@gmail.com. [3] marcelosilva@ifba.edu.br. [4] franklincruz@petrobras.com.br.  
Universidade Federal da Bahia – UFBA - Avenida Reitor Miguel Calmon, Vale do Canela, S/N, Faculdade de Ciências Contábeis (FCC),  
Campus Canela, Salvador-BA.

## RESUMO

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), como ficou conhecida a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, pode ser considerada uma luz no meio da escuridão, uma vez que visa garantir o controle e a transparência na gestão pública. Ao instituir a necessidade de elaboração e publicação, por meio eletrônico, de um conjunto de relatórios e demonstrações contábeis, esse dispositivo legal “acende uma luz diante dos olhos da sociedade”, possibilitando a instrumentalização do controle social. Este artigo tem como objetivo apontar os principais avanços na evidenciação da Contabilidade Pública com a implantação da LRF, destacando dois atributos na gestão pública: o controle e a transparência. O artigo se baseia em uma dimensão pragmática e, como procedimento metodológico, a pesquisa é de cunho bibliográfico e documental, tendo a referida Lei Complementar nº 101/2000 e a Lei Federal nº 4.320/64 como principais fontes primárias. A pesquisa apontou que a LRF trouxe exigências no que diz respeito à evidenciação contábil das contas públicas, possibilitando um cenário de maior transparência e controle dessas contas por parte dos seus usuários, mas o que se verifica é que se privilegia um determinado tipo de usuário, em detrimento de outros usuários.

**Palavras-chave:** Lei de Responsabilidade Fiscal. Controle. Contabilidade Pública. Transparência.

## ABSTRACT

*The Fiscal Responsibility Law (FRL) became known as the Supplementary Law No. 101 of May 4, 2000 can be considered a light in the darkness, as it aims to ensure the control and transparency in public management. In establishing the need for preparation and publication by electronic means of a set of reports and financial statements, this legal device “turns on a light before the eyes of society”, enabling the manipulation of social control. This article aims to identify the main advances in disclosure Public Accounting with the implementation of the LRF, highlighting two attributes in public management, control and transparency. The article is based on a pragmatic dimension and as a methodological procedure, the research is bibliographic and documentary nature, having said Complementary Law 101/2000 and Federal Law 4320/64 main primary sources. The survey showed that the LRF brought demands with regard to the accounting disclosure of public accounts enabling a scenario of greater transparency and control of these accounts by their users, but what is true is that favors a particular type of user, to the detriment of other users.*

**Keywords:** Fiscal Responsibility Law. Control. Public Accounting. Transparency.

## 1 Introdução

O Brasil tem passado por profundas transformações nas áreas econômica, política e social. A necessidade de adaptações impostas pela velocidade com que as mudanças vêm acontecendo causa transtornos e põe em xeque a capacidade das instituições públicas de funcionarem de forma eficiente e atenderem às necessidades públicas.

Fatores como precário atendimento às demandas sociais e excesso de burocracia contribuíram de forma decisiva para o fortalecimento de uma imagem negativa da administração pública. Surge assim a necessidade de se estabelecer uma nova relação entre Estado e sociedade, buscando-se alternativas que atendam aos anseios da população e, ao mesmo tempo, otimizem a aplicação dos recursos públicos. Nos anos 80, *The New Public Management*, ou um novo modelo de gestão pública, inspirado no setor privado, trouxe a ideia de eficiência e formato gerencial à administração pública. Nesse contexto, há ainda o avanço tecnológico, o amplo acesso à informação, a abertura dos mercados, entre outros fatores, que levaram os cidadãos a reivindicarem melhores condições de vida e mais participação na gestão da *res publica*.

Alguns avanços são identificados dentro da perspectiva de mudanças na relação Estado-sociedade. Dentre eles, a iniciativa de se estabelecer a transparência dos atos públicos, exigindo um maior grau de *accountability* (responsabilização) do sistema. Entre os instrumentos legais, a Lei nº 4.320/64 já anunciava a transparência dos atos da administração pública e sua importância, ressaltando, entre outras coisas, a necessidade de se aplicar os recursos públicos de forma eficaz e eficiente. Alguns aspectos foram reforçados na Constituição Federal de 1988, principalmente no que diz respeito às competências nos diversos âmbitos de governo e à obrigatoriedade de prestação de contas, além de vários artigos dedicados exclusivamente ao orçamento público.

Tida como revolucionária na instituição de limitadores ao endividamento público e aos gastos com pessoal na administração pública, a Lei de Responsabilidade Fiscal pode ser entendida como um esforço dos legisladores para trazer a moralização para a administração pública, tendo como um dos grandes desafios a contenção das despesas com pessoal. Essa lei fixa novos parâmetros para a gestão dos recursos e, principalmente, reforça a importância do planeja-

mento, da transparência dos atos e da prestação de contas, como já mencionado.

Por outro lado, é preciso considerar que, assim como as demais leis que se enquadram como instrumentos de coerção e obrigam os indivíduos a agirem de determinada forma sob pena de serem punidos pelo seu descumprimento, a LRF trouxe consequências importantes para a gestão pública do país, originando os mais calorosos debates e dúvidas acerca da sua aplicabilidade. Além do Poder Executivo, a lei vem impactando os poderes Legislativo e Judiciário, além do Ministério Público e de outras áreas da administração pública. Toda essa estrutura, então, tem sentido os reflexos dos ditames preconizados por esse diploma legal, que prevê sanções nos âmbitos institucional e pessoal.

Diante desse contexto, este artigo tem como objetivo apontar os principais avanços na evidenciação da Contabilidade Pública com a implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal, destacando dois atributos na gestão pública: o controle e a transparência.

O trabalho teve como procedimento metodológico a pesquisa de cunho bibliográfico e documental, tendo a Lei Complementar nº 101/2000 e a Lei Federal nº 4.320/64 como principais fontes primárias. A coleta de dados baseou-se na técnica de pesquisa denominada "documentação direta e indireta". A pesquisa documental utilizada foi a de fonte principal contemporânea e teve como principais tipos de documentos: escritos oficiais, parlamentares, estatísticos e publicações administrativas. As principais fontes de documentos pesquisadas foram: estatísticas, arquivos públicos e particulares. Ainda como suporte metodológico e teórico, a pesquisa tem um direcionamento pragmático sob o ponto de vista contábil, baseando-se na afirmação de que a Contabilidade é uma linguagem e conseqüentemente origina um processo de comunicação contínuo entre entidade e ambiente, e que as informações contábeis devem ser suficientemente relevantes para melhorar a qualidade das decisões de seus usuários.

## 2 Os princípios de transparência e prestação de contas públicas

O acompanhamento da gestão fiscal e a verificação do rigoroso cumprimento dos preceitos da LRF serão efetivados pela transparência, a ser dada aos atos praticados pelos chefes do Poder Executivo por meio da elaboração do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias, da Lei Orçamentária, da

prestação de contas anuais, dos relatórios bimestrais de execução orçamentária – Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) – e do relatório quadrimestral de gestão fiscal – Relatório de Gestão Fiscal (RGF), segundo os artigos 48 e 49 da LRF (BRASIL, 2000).

Ressalta-se que, para o último bimestre e quadrimestre de cada exercício financeiro, o RREO e o RGF deverão ser elaborados em atendimento aos dispositivos contidos nos artigos 53 e 55 da LRF, respectivamente. Todos esses documentos deverão ser divulgados, inclusive em meio eletrônico de amplo acesso público, e permanecerão disponíveis durante todo o exercício, tanto no âmbito do respectivo Poder Legislativo como no do órgão técnico responsável por sua elaboração.

A transparência tem como objetivo não apenas prestar contas aos órgãos competentes, mas também, acima de tudo, informar a população sobre como os recursos estão sendo administrados. A LRF aborda a transparência objetivando “dar efetividade ao princípio da publicidade, norteador das ações da administração pública direta, indireta ou fundacional de qualquer dos poderes da União, Estados, DF e dos Municípios” (CRUZ, 2002, p. 22). Ainda sobre essa lei, Lino Martins da Silva afirma que

A LRF estabelece como instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso ao público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o relatório resumido da execução orçamentária e o relatório da gestão fiscal, bem como as versões simplificadas desses documentos (SILVA, 2004b, p. 54).

Sobre a responsabilidade, esta visa fazer com que o gestor público cumpra o que está estabelecido na lei, sob pena de sofrer sanções legais. “Reveste a qualidade de ser responsável, portanto, a condição de responder por determinado evento sobre o qual incida a regra desta lei” (CRUZ, 2002, p. 22). Todavia, é preciso considerar que a tão almejada “transparência” pode, em alguma medida, ser superficial, haja vista que, a partir desse “mote”, as verdadeiras intenções dos agentes públicos em relação ao uso dos recursos podem ser “encobertas”. Nesse sentido, é importante lembrar que a gestão pública é feita por agentes políticos como prefeitos, vereadores, entre

outros, os quais têm interesses privados e buscam maximizar o seu próprio bem-estar, colocando em risco, em grande medida, o interesse da maioria da população. Assim, esses agentes políticos podem vir a se utilizar do requisito “transparência” como uma estratégia de propaganda e *marketing* político; na prática, é possível observar o descolamento do discurso de muitos gestores públicos das suas práticas de gestão.

### 3 Controle social e participação na gestão pública: o papel da evidenciação contábil

O controle social pode ser entendido como o exercício do direito de fiscalização da atividade pública quanto à eficiência e à observância dos limites estabelecidos pela Constituição, por intermédio da participação popular. Ressalta-se ainda que a população também exerce o papel de controle externo, sobretudo com a introdução da instrumentalização do controle social, instituído pela Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público nº 16.2 (NBCASP 16.2), editada em 2008.

Segundo a NBCASP 16.1, também editada em 2008, o controle social é um compromisso que deve servir à sociedade:

Instrumentalização do Controle Social: compromisso fundado na ética profissional, que pressupõe o exercício cotidiano de fornecer informações que sejam compreensíveis e úteis aos cidadãos no desempenho de sua soberana atividade de controle do uso de recursos e patrimônio público pelos agentes públicos. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012).

Assim como as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP 16), a LRF tem empreendido esforços para que as demonstrações, formulários e relatórios contábeis cheguem à coletividade com a clareza necessária.

O artigo 48 da LRF define os instrumentos de fiscalização para os cidadãos. Esses instrumentos, já citados, permitem que a sociedade avalie o desempenho e a competência dos seus gestores públicos da mesma forma que, no âmbito da iniciativa privada, uma empresa privada permite aos seus investidores/acionistas avaliar os seus gestores. Por outro lado, a lei deixa algumas lacunas ao não trazer definições

sobre como verificar de que forma os recursos foram alocados, quais as prioridades da gestão, a eficácia das políticas, etc.

Outro importante tópico a ser considerado no estudo do referido artigo é o seu parágrafo único, a saber:

Art. 48. [...]

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante [...] incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos (BRASIL, 2000, p. 7).

Vale ressaltar que as audiências públicas contribuem para a participação dos cidadãos, permitindo, assim, que o planejamento das ações públicas esteja voltado para as reais necessidades da população. Ainda podemos destacar que a participação na elaboração de tais propostas possibilita um maior acompanhamento de sua execução. No entanto, é preciso também considerar que o incentivo ainda é pequeno. Ademais, as populações de base não possuem o instrumental de conceitos e informações para fazer a avaliação e fiscalização da LRF, que muitos nem conhecem. Sobre essa participação social, Carvalho assevera que

[...] as ofertas de participação provenientes do Estado decorrem fundamentalmente das pressões da sociedade. São demandas de participação da sociedade organizada a causa de uma crescente mudança cultural que se opõe aos velhos padrões da política, clientelistas, elitistas, autoritários e corruptos, gerando uma opinião pública que enfatiza a representatividade, que exige transparência e respeitabilidade das ações governamentais. (CARVALHO, 2002, p. 30-31).

Assim como a evidência contábil privada é instrumento de tomada de decisão acerca dos investimentos de terceiros e de investidores/acionistas no patrimônio de uma empresa, as demonstrações da Contabilidade Pública transformam-se em ferramentas de uso dos cidadãos para avaliarem a melhor utilização dos recursos recebidos pelos gestores das três esferas governamentais para o cumprimento da missão da entidade pública.

Quando se analisa os objetivos da LRF, observa-se que eles vêm ao encontro dos objetivos da contabilidade. Essa nova visão caracteriza a contabilidade como um sistema de informação e comunicação com *feedback*, no qual se pode destacar principalmente a transparência e o fornecimento das informações da gestão pública aos usuários internos e externos interessados. Nesse exato sentido é que a dimensão pragmática considera que a informação contábil deve ser suficientemente relevante para melhorar a qualidade das decisões de seus usuários, o que vem a significar a necessidade de compatibilidade, em grau satisfatório, entre o conteúdo dos relatórios contábeis e os objetivos de seus usuários.

Tendo em vista as novas exigências da LRF, parece-nos estar diante de um novo ambiente de gestão pública, cuja tônica são controle e transparência, o que impõe uma “responsabilidade contábil” mais acirrada no setor público. Sobre esse aspecto, Cruz (2000) define que

[...] a “responsabilidade contábil” objetiva a promoção de *feedback* que o gerente do centro de responsabilidade possa usar para exercer o controle necessário das atividades do centro. Esse controle das partes tem por objetivo promover um resultado sinérgico para a entidade como um todo (CRUZ, 2000, p. 50).

As demonstrações contábeis são elementos essenciais no processo de evidência e, consequentemente, fontes principais para a efetivação do processo de comunicação e fornecimento de informações úteis e confiáveis à sociedade. As demonstrações contábeis e relatórios gerenciais do setor público não devem ter como única finalidade a apresentação de receitas e despesas, superávits ou déficits, mas devem prover informações para auxiliar o controle de funções sociais, tais como: a) cumprimento de leis e regulamentações governamentais; b) prevenção de fraudes em vários contextos; c) relações gestores-empregados, e; d) preparação de estatísticas em atividades econômicas, financeiras e sociais para uso de todas as partes interessadas.

Sobre a função social da Contabilidade aplicada ao Setor Público, a NBCASP 16.1, editada em 2008, preconiza que

A função social da Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve refletir, sistematicamente, o ciclo da administração pública para evidenciar

informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012).

Então, é com esse espírito que tanto a LRF quanto as NBCASP buscam elucidar os instrumentos de evidenciação contábil e o *modus operandi* da gestão pública na sua dimensão financeira.

#### 4 LRF e a evidenciação contábil no setor público

A evidenciação é um dos principais objetivos da ciência contábil, afinal a contabilidade – seja no setor privado ou no setor público – precisa garantir que as suas informações sejam tempestivas, úteis e fidedignas. Evidenciação Contábil ou *Disclosure* significa, de forma simplificada, mostrar aos usuários (internos e externos) um conjunto de informações que são necessárias ao atendimento dos seus objetivos, consequentemente permitindo que, entre as alternativas que lhes são apresentadas, eles possam escolher a melhor. Nesse sentido, a LRF foi fundamental.

Antes, porém, da LRF, a Constituição Federal já consagrava, no seu artigo 37, o princípio da publicidade, estabelecendo como preceito a transparência na gestão pública. Atualmente, um dos meios mais acessíveis e fáceis para localização das informações sobre as contas públicas é a internet. Nesse contexto, foi criada a *homepage* do Tribunal de Contas da União, através da Lei nº 9.755 (BRASIL, 1998), que estabelece em seu artigo primeiro alguns dados que devem constar na referida *homepage*:

I – os montantes de cada um dos tributos arrecadados pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, os recursos por eles recebidos, os valores de origem tributária entregues e a entregar e a expressão numérica dos critérios de rateio (*caput* do art. 162 da Constituição Federal);

II – os relatórios resumidos da execução orçamentária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (§ 3º do art. 165 da Constituição Federal);

III – o balanço consolidado das contas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, suas autarquias e outras entidades, bem como um quadro estruturalmente idêntico,

baseado em dados orçamentários (art. 111 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964);

IV – os orçamentos do exercício da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e os respectivos balanços do exercício anterior (art. 112 da Lei nº 4.320, de 1964);

V – os resumos dos instrumentos de contrato ou de seus aditivos e as comunicações ratificadas pela autoridade superior (*caput* do art. 26, parágrafo único do art. 61, § 3º do art. 62, arts. 116, 117, 119, 123 e 124 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993);

VI – as relações mensais de todas as compras feitas pela Administração direta ou indireta (art. 16 da Lei nº 8.666, de 1993).

Nesse sentido, a Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu artigo primeiro, parágrafo primeiro, afirma que “a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas” (BRASIL, 2000, p. 1). Mais uma vez, a transparência na gestão fiscal é tratada na lei como um princípio de gestão, que tem por finalidade, entre outros aspectos, franquear ao público o acesso a informações relativas às atividades financeiras do Estado e deflagrar, de forma clara e previamente estabelecida, os procedimentos necessários à divulgação dessas informações (CRUZ, 2002, p. 183).

Além de estabelecer limites, a Lei de Responsabilidade Fiscal determina a obrigatoriedade de divulgação das contas do setor público e considera que uma das formas dessa divulgação seja em meio eletrônico de acesso público, conforme consta da Seção I do Capítulo IX da referida lei, mais especificamente no artigo 48. Advém da referida norma legal a definição dos instrumentos de transparência, quais sejam: os Planos Plurianuais, as LDOs, as LOAs, as Prestações de Contas e Pareceres Prévios, os Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária, os Relatórios de Gestão Fiscal e as versões simplificadas desses documentos, além da participação direta do cidadão. Em seu artigo 48, é possível ler:

Art. 48. [...] Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos. (BRASIL, 2000, p. 7).

No mesmo ano da promulgação da LRF foi criado, pelo Governo Federal, o Comitê Executivo do Governo Eletrônico, com vistas a instituir o e-Governo (Governo Eletrônico) com três atribuições básicas: relação intra e intergovernos; transações entre governos e fornecedores; e relações entre governos e cidadãos (FERNANDES; AFONSO, 2001). Na relação entre governos e cidadãos se inclui a prestação de contas públicas, a transparência e o monitoramento da execução orçamentária, segundo as funções gerais do e-Governo (FERNANDES; AFONSO, 2001).

A transparência é citada por Silva (2004a, p. 202) como uma das premissas básicas da gestão responsável e instrumento para melhorar a interação entre Estado e cidadão, principalmente a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Em 2003 foi criado o Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção, através do Decreto nº 4.923/2003, com a finalidade de sugerir e debater tanto medidas de aperfeiçoamento dos métodos e sistemas de controle e incremento da transparência na gestão da administração pública quanto estratégias de combate à corrupção e à impunidade (artigo 1º) (BRASIL, 2003).

Atualmente o governo federal mantém o Portal da Transparência, sob a responsabilidade da CGU (Controladoria Geral da União), que tem por objetivo principal levar ao cidadão informações sobre a execução financeira dos programas de governo, de forma centralizada. Complementando os dados contidos no portal, a CGU também disponibiliza o *site* Páginas de Transparência Pública, que se destina a dar acesso às páginas de transparência dos órgãos do governo federal, previstas pelo artigo 2º do Decreto nº 5.482/2005:

Art. 2º Os órgãos e entidades da administração pública federal, direta e indireta, deverão manter em seus respectivos sítios eletrônicos, na Rede Mundial de Computadores - Internet, página denominada Transparência Pública, para divulgação, de dados e informações relativas à sua execução orçamentária e financeira, compreendendo, entre outras, matérias relativas a licitações, contratos e convênios. (BRASIL, 2005).

A necessidade de transparência da gestão pública, à qual está subjacente a ideia de "evidenciação contábil", e os acessos a páginas virtuais como o Portal da Transparência já são um avanço, constituin-

do-se como um dos principais meios de divulgação das contas de governo. Essa iniciativa vem motivando a criação de diversas páginas de transparência pública de outros entes federados, como estados e municípios. Para Vaz (2002, p. 19), a internet amplia a disponibilidade de informações para a sociedade civil e a transparência dos governos, em atendimento à Lei de Responsabilidade Fiscal ou por pressão da própria sociedade.

O fato é que a LRF pode ser considerada uma "luz na escuridão" para evidenciar contabilmente as contas do governo; ela tornou obrigatória a definição de metas fiscais anuais para os três exercícios seguintes, o mecanismo de compensação para despesas de caráter permanente (o governo não poderá criar uma despesa continuada por prazo superior a dois anos sem indicar uma fonte de receita ou a redução de outra despesa) e o mecanismo para controle das finanças públicas em anos de eleição (a lei impede a contratação de operadores de crédito por antecipação de receita e proíbe o aumento das despesas com pessoal nos 180 dias que antecedem o final do mandato). Nesse último caso, a LRF deu um fim no que se denominava "teoria das terras arrasadas", em que o gestor público, ao finalizar seu mandato, deixava o endividamento instalado. Nesse sentido, um dos principais objetivos da LRF é fortalecer o processo orçamentário como peça de planejamento, prevenindo desequilíbrios indesejáveis, além de buscar a transparência na gestão pública, importante instrumento para o controle social dos gastos públicos. Essa norma legal também determinou a utilização de procedimentos transparentes para a elaboração, aprovação e implantação da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), da Lei Orçamentária Anual e das prestações de contas anuais, devendo ser divulgada, inclusive pela internet, a síntese das propostas, leis e prestações de contas, buscando tornar transparentes os objetivos, metas e resultados (esperados e verificados) da gestão fiscal.

## 5 Para quem evidenciar? Para que evidenciar? O que evidenciar? Como evidenciar?

Essas perguntas podem provocar muitas alterações na quantidade e no tipo de informação a ser fornecida pela entidade. O que se verifica, na prática, é que se privilegia um determinado tipo de usuário,

elabora-se um conjunto de evidenciação para atendê-lo e presume-se que os demais usuários serão atendidos pelas informações fornecidas.

A evidenciação contábil é a grande questão colocada sob o enfoque ético, haja vista que a informação é um bem público e de grande utilidade para a sociedade. Quando se analisa essa complexa discussão sob o aspecto da Contabilidade Pública, há de se perguntar: quem são os usuários da informação contábil pública? Evidenciar para cumprir uma lei é algo difuso quando requisitos como transparência, controle e responsabilidade social na administração pública estão em jogo. Evidenciar para quê? Para:

- Mostrar a capacidade, habilidade e competência dos gestores públicos;
- Demonstrar o perfil ético dos gestores e funcionários públicos;
- Apresentar a contribuição da comunidade na gestão da entidade pública;
- Permitir o controle das ações dos gestores pelos Tribunais de Contas;
- Evidenciar o desenvolvimento social e econômico alcançado pelo cumprimento da missão da entidade.

Os métodos de divulgação utilizados cumprem esses objetivos? Atendem às necessidades de tomada de decisão do conjunto de usuários considerados?

Assim, divulgar, sob o enfoque amplo, significa “tornar algo conhecido, público”. Na Contabilidade, a divulgação da informação contábil está diretamente relacionada com as informações que são publicadas. Podem-se obter informações através da própria entidade e dos canais externos que se encontram no ambiente. Diante disso, surge um questionamento: qual a quantidade de informações que a entidade deve divulgar?

Segundo o Dicionário Michaelis, evidenciar significa “tornar evidente; provar, demonstrar”; “pôr-se em evidência; distinguir-se, salientar-se” (WEISZFLOG, 2010). No sentido contábil, a evidenciação pode ser entendida como demonstração da situação econômico-financeira e patrimonial de uma empresa, realizada com base nas informações advindas dos registros contábeis, seja através das demonstrações obrigatórias de publicação, seja através dos mais variados tipos de relatórios emitidos pelos contabilistas.

No setor público não é diferente: essas demonstrações devem espelhar a situação do ente público.

Há várias formas de divulgar. Considerando a evidenciação sob o enfoque amplo, Hendriksen e Breda (1999, p. 524) destacam características dos métodos mais comuns de divulgação. Para os autores, as demonstrações devem conter: 1) Formato e disposição das demonstrações formais; 2) Terminologia e apresentações detalhadas; 3) Informação entre parênteses; 4) Notas explicativas; 5) Demonstrações e quadros complementares; 6) Comentários no parecer de auditoria, e; 7) Carta do presidente do conselho de administração. A escolha do método de divulgação, ainda de acordo com Hendriksen e Breda (1999, p. 524), “[...] depende da natureza da informação e de sua importância relativa”. Desse modo, o formato das demonstrações contábeis deve buscar evidenciar as informações mais relevantes e significativas, as quais devem aparecer em mais de uma demonstração contábil, mostrando uma visão ampla do sistema de informação contábil.

A Lei de Responsabilidade Fiscal instituiu um conjunto de demonstrações contábeis obrigatórias, descritas nos artigos 52 a 55 e 72, a serem elaboradas pelos municípios quando da prestação de contas ao órgão auxiliar de fiscalização externa (Tribunal de Contas do Município ou Estado) para emissão de parecer sobre a gestão fiscal responsável. Os anexos estão classificados em dois grupos, descritos a seguir:

#### a) Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO)

Segundo o Manual de Demonstrativos Fiscais, elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional no ano de 2012, ao estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, a LRF também determina que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deverão elaborar e publicar o Anexo de Riscos Fiscais (ARF) e o Anexo de Metas Fiscais (AMF), que acompanham a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), e, periodicamente, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF), a fim de assegurar a transparência dos gastos públicos e a consecução das metas fiscais, com a permanente observância dos limites fixados pela lei.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 165, parágrafo terceiro, determina que “o Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento

de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária” (BRASIL, 1988). Assim, disciplinado pela LRF e pela Portaria STN nº 560/2001, o relatório abrangerá todos os poderes e o Ministério Público, e sua composição se dará por meio dos demonstrativos expostos no Quadro 1.

**Quadro 1** – Demonstrativos exigidos pela LRF e pela Portaria STN nº 560/2001

Anexo I	Balço Orçamentário
Anexo II	Demonstrativo da Execução das Despesas por Função e Subfunção
Anexo III	Demonstrativo da Receita Corrente Líquida
Anexo IV	Demonstrativos das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social
Anexo V	Demonstrativos das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores Públicos
Anexo VI	Demonstrativo do Resultado Nominal
Anexo VII	Demonstrativo do Resultado Primário – Estados, Distrito Federal e Municípios
Anexo VIII	Demonstrativo do Resultado Primário da União
Anexo IX	Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão
Anexo X	Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino
Anexo XI	Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital
Anexo XII	Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Geral de Previdência Social
Anexo XIII	Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos
Anexo XIV	Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação de Recursos
Anexo XV	Demonstrativo das Despesas com Saúde
Anexo XVI	Demonstrativo da Receita Líquida de Impostos e das Despesas Próprias com Ações e Serviços Públicos de Saúde
Anexo XVII	Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas
Anexo XVIII	Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária

Fonte: BRASIL, 2014.

## b) Relatório de Gestão Fiscal (RGF)

A LRF, em seu artigo 54, disciplina que, ao final de cada quadrimestre, será emitido pelos titulares dos poderes e órgãos referidos em seu artigo 20 o relatório de gestão fiscal. De acordo com a Portaria STN nº 559/2001, o relatório será elaborado por cada Poder e pelo Ministério Público, devendo ser composto pelos anexos apresentados no Quadro 2.

**Quadro 2** – Demonstrativos a serem divulgados quadrimestralmente

Anexo I	Demonstrativo da Despesa com Pessoal;
Anexo II	Demonstrativo da Dívida Consolidada;
Anexo III	Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores;
Anexo IV	Demonstrativo das Operações de Crédito;
Anexo V	Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa;
Anexo VI	Demonstrativo dos Restos a Pagar;
Anexo VII	Demonstrativo dos Limites.

Fonte: BRASIL, 2014.

Assim, estão obrigados a emitir o Relatório de Gestão Fiscal a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, estando compreendidos:

a) na esfera federal: o Poder Legislativo (incluído o Tribunal de Contas da União), o Poder Judiciário (incluído o Tribunal de Justiça do Distrito Federal), o Poder Executivo e o Ministério Público da União (incluído o Ministério Público do Distrito Federal);

b) na esfera distrital: o Poder Legislativo (incluído o Tribunal de Contas do Distrito Federal) e o Poder Executivo;

c) na esfera estadual: o Poder Legislativo (incluído o Tribunal de Contas do Estado), o Poder Judiciário, o Poder Executivo, o Ministério Público Estadual; e

d) na esfera municipal: o Poder Legislativo (incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver) e o Poder Executivo.

Quanto ao seu conteúdo, o Relatório de Gestão Fiscal conterá demonstrativos comparativos com os limites de que trata a LRF, dos montantes relacionados à despesa total com pessoal – evidenciando as despesas com ativos, inativos e pensionistas –, à dívida consolidada, à concessão de garantias e

contragarantias e às operações de crédito (BRASIL, 2012).

No último quadrimestre de cada ano, o RGF deverá conter os demonstrativos do montante da disponibilidade de caixa em 31 de dezembro, da inscrição em Restos a Pagar das despesas liquidadas, das empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa, e das não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados; deverá conter, ainda, demonstrativo do cumprimento do disposto na LRF no que se refere à operação de crédito por antecipação de receita, liquidada com juros e outros encargos incidentes até o dia 10 de dezembro de cada ano, com observância da proibição de contratar tais operações no último ano de mandato de Presidente, Governador ou Prefeito Municipal (BRASIL, 2012).

Ademais, o referido relatório traz as medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites. Em todos os demonstrativos será permitido o desdobramento das informações julgadas necessárias, para melhor transparência. Em todos os demonstrativos do Relatório de Gestão Fiscal, as receitas e despesas intraorçamentárias deverão ser computadas juntamente com as demais informações, não havendo, portanto, a necessidade de segregação em linhas específicas (BRASIL, 2012).

O que se observa no conjunto de demonstrações contábeis exigido pela LRF, destacando-se o grupo de demonstrações que compõe o relatório resumido da execução orçamentária e o relatório de gestão fiscal, é que, apesar das informações serem relevantes e apresentarem correlações entre si, elas precisam ser compreensíveis e acessíveis para que os usuários que busquem informações da administração pública as tenham de forma clara, para que a compreensibilidade específica de cada usuário seja alcançada.

A relação custo-benefício na evidenciação das contas públicas também é um aspecto tratado na LRF. A publicação de uma evidenciação compreensível, a ser provavelmente utilizada, faz o seu benefício ser superior aos seus custos. Um dos principais objetivos da LRF consiste na publicação de evidenciações contábeis da administração pública. Isso inspira, sobretudo, um avanço na noção de cidadania e responsabilidade social, proporcionado pelo princípio da transparência, pilastra basilar da gestão pública. Portanto, as evidenciações devem permitir à sociedade a compreensão das informações publicadas

acerca da gestão pública, para que esse objetivo seja alcançado.

## 6 Considerações finais

As ações humanas se refletem em todos os aspectos existentes no mundo, sejam estes de cunho econômico, financeiro, social, tecnológico. Esses aspectos também são observados na administração pública, ao se nomear um gestor público. Todavia, a situação não é trivial, uma vez que as informações que perpassam todo o processo de gestão e controle públicos são assimétricas e podem omitir, muitas vezes, condutas que prejudicam a convivência social, tais como as práticas de corrupção.

No entanto, além de todo o conjunto normativo que vincula os atos do gestor público, ele precisa cumprir um conjunto de exigências legislativas dos mais variados níveis. Esse pode ser, em tese, o primeiro passo para a eficiência da gestão pública. No Brasil, os casos de eficiência e eficácia se avolumam em processos e notícias nos meios de comunicação, conduzindo a gestão pública ao crédito perante a sociedade. Visando alcançar a aplicação da democracia, dos seus princípios, e a moralização, surge a Lei de Responsabilidade Fiscal, instituindo instrumentos de controle social e transparência na gestão pública.

A análise de muitos dos seus dispositivos mostra a sua pertinência e eficácia na instituição de limitadores ao endividamento público, no controle de gastos com pessoal, no estabelecimento de critérios de responsabilização, com o intuito de garantir o equilíbrio planejado das contas públicas. Seus instrumentos pretendem ser compreensíveis e interpretáveis para vários usuários que queiram informações sobre a gestão pública para cada tipo de necessidade específica. Para alcançar sua efetividade, a transparência e o controle social precisam atender aos diversos requisitos dessa lei, tida como revolucionária na gestão fiscal pública.

Nessa esteira de avanços na dimensão jurídico-contábil, além dos grandes marcos que foram a Lei nº 4.320/64 e a LRF, de 2000, estamos diante de um cenário de convergência para as Normas Internacionais de Contabilidade, iniciada no setor privado e estendendo-se ao setor público (IPSAS), com a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP 16) e do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), criado pela Secretaria do Tesouro Nacional, que já se encontra na sua 6ª edição.

A compreensibilidade da informação contábil na área pública, diante da diversidade de usuários, torna-se de grande importância para o exercício da cidadania em nosso país, principalmente em regiões mais carentes. A terminologia utilizada na elaboração dos relatórios e demonstrações contábeis está nos meios de comunicação. Esses instrumentos de evidência contábil, ao serem publicados, pretendem ser compreensíveis e úteis para a tomada de decisão dos diversos usuários. Diante dessas considerações, surge uma questão para pesquisas futuras: a compreensibilidade dos cidadãos em relação à prestação de contas públicas é, no geral, satisfatória?

Sugere-se, portanto, a publicação de balanços sociais, informações quantitativas, não-monetárias, gráficos, informações qualitativas e com uma linguagem que alcance os mais diversos usuários. Alguns pesquisadores podem se perguntar: substituir terminologias? A ciência não existe para servir ao homem e sua evolução? Será?

## REFERÊNCIAS

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

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 4.923, de 18 de dezembro de 2003**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2003/D4923.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2003/D4923.htm)>. Acesso em: 1 fev. 2014.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 5.482, de 30 de junho de 2005**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2005/Decreto/D5482.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Decreto/D5482.htm)>. Acesso em: 1 jan. 2014.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 maio 2000. Seção 1, p. 1-9.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.755, de 16 de dezembro de 1998**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9755.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9755.htm)>. Acesso em: 1 fev. 2014.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de demonstrativos fiscais**: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. 6. ed. Brasília: Secretaria do

Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2014.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 559, de 14 de dezembro de 2001**. Institui o Manual de Elaboração do Relatório Gestão Fiscal. Disponível em: <<http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria559.pdf>>. Acesso em: 25 jan. 2014.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 560, de 14 de dezembro de 2001**. Institui o Manual de Elaboração do Relatório Resumido da Execução Orçamentária. Disponível em: <<http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria560.pdf>>. Acesso em: 25 jan. 2014.

CARVALHO, M. C. A. A. **Participação Social no Brasil Hoje**. 2002. Disponível em: <[http://www.dhnet.org.br/w3/fsmrn/fsm2002/participacao\\_polis.html](http://www.dhnet.org.br/w3/fsmrn/fsm2002/participacao_polis.html)>. Acesso em: 26 set. 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade**: contabilidade aplicada ao setor público. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.

CRUZ, F. (Coord.) et al. **Lei de Responsabilidade Fiscal comentada**: Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

FERNANDES, A. G.; AFONSO, J. R. R. E-Governo no Brasil: Experiências e Perspectivas. **Revista do BNDDES**, Rio de Janeiro, v. 8, n. 15, p. 21-64, jun. 2001. Disponível em: <[https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/886/1/RB%2015\\_final.PDF](https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/886/1/RB%2015_final.PDF)>. Acesso em: 1 jan. 2014.

HENDRIKSEN, E. S.; BRENDA, M. F. V. **Teoria da contabilidade**. Tradução Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

SILVA, L. M. **Contabilidade Governamental**: um enfoque administrativo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004a.

\_\_\_\_\_. Reflexões sobre as práticas contábeis em tempo de Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Zênite**, v. 3, n. 33, p. 1019-1021, 2004b.

VAZ, J. C. Administração Pública e Governança Eletrônica: Possibilidades e Desafios para a Tecnologia da Informação. In: FUNDAÇÃO KONRAD ADENAUER. **Governo Eletrônico – Os Desafios**

da Participação Cidadã. Fortaleza: Fundação Konrad Adenauer, dez. 2002. (Série Debates n° 24).

WEISZFLOG, W. (Ed.). **Michaelis Moderno**  
**Dicionário da Língua Portuguesa**. São Paulo:  
Melhoramentos, 2010. Disponível em: <[http://  
michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.  
php?lingua=portugues-portugues&palavra=evidenciar](http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=evidenciar)>.  
Acesso em: 26 set. 2015.