UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE DE
RIBEIRÃO PRETO
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

ANDRÉ FELICIANO LINO

Reforma da contabilidade pública e os Tribunais de Contas

Orientador: Prof. Dr. André Carlos Busanelli de Aquino

RIBEIRÃO PRETO

2015

Prof. Dr. Marco Antônio Zago

Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Dante Pinheiro Martinelli

Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto

Profa. Dra. Máisa de Souza Ribeiro

Coordenadora do Programa de Mestrado em Controladoria e Contabilidade

Profa. Dra. Adriana Maria Procópio de Araújo

Chefe do Departamento de Contabilidade

ANDRÉ FELICIANO LINO

Reforma da contabilidade pública e os Tribunais de Contas

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo, para a obtenção do título de Mestre em Ciências. Versão Corrigida. A original encontra-se disponível na FEA-RP/USP.

Orientador: Prof. Dr. André Carlos Busanelli de Aquino

RIBEIRÃO PRETO

2015

AUTORIZO A REPRODUÇÃO E DIVULGAÇÃO TOTAL OU PARCIAL DESTE TRABALHO, POR QUALQUER MEIO CONVENCIONAL OU ELETRÔNICO, PARA FINS DE ESTUDO E PESQUISA, DESDE QUE CITADA A FONTE.

Ficha Catalográfica

Lino, André Feliciano.

REFORMA DA CONTABILIDADE PÚBLICA E OS TRIBUNAIS DE CONTAS,
2015.

147 f.

Orientador: André Carlos Busanelli de Aquino

Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo. FACULDADE
DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE DE RIBEIRÃO PRETO,
Ribeirão Preto, 2015

1. Ciências Sociais Aplicadas. 2. Ciências Contábeis. 3.
Contabilidade Governamental. 4. Reforma Contábil I.
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO. II. REFORMA DA CONTABILIDADE
PÚBLICA E OS TRIBUNAIS DE CONTAS

Nome: LINO, André Feliciano

Título: Reforma da contabilidade pública e os Tribunais de Contas

Dissertação apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto para obtenção do título de Mestre em Ciências no Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade.

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof. Dr. _____ **Instituição:** _____

Julgamento: _____ **Assinatura:** _____

Prof. Dr. _____ **Instituição:** _____

Julgamento: _____ **Assinatura:** _____

Prof. Dr. _____ **Instituição:** _____

Julgamento: _____ **Assinatura:** _____

À família, com gratidão por seu apoio ao longo do período de elaboração deste trabalho.

AGRADECIMENTOS

Ao Prof. Dr. André Carlos Busanelli de Aquino, primeiramente, que durante a convivência de vários anos de orientação muito me ensinou, sempre buscando incentivar e contribuir para meu crescimento científico e intelectual.

Às Professoras Ana Carla Bliacheriene (Faculdade de Direito de Ribeirão Preto) e Alketa Peci (Fundação Getúlio Vargas), que trouxeram elementos muito relevantes para a discussão aqui presente.

Ao Prof. Dr. Vinícius Aversari Martins ministrante de disciplina durante meu curso de mestrado (e sempre solicito a conversas e conselhos), que sempre demonstrou paixão pela contabilidade e pelos novos caminhos que o estudo dessa área nos reserva.

Ao Prof. Dr. Davi Rogério de Moura Costa também ministrante de disciplina durante meu curso de mestrado, que me mostrou o real significado da palavra “professor”.

Aos integrantes do grupo de pesquisa PISAGiBrazil, pela oportunidade de profundas discussões em temas de fronteira na área de contabilidade e controladoria aplicados ao setor público. Em especial Ricardo Rocha, que sempre está disposto a ajudar.

Aos colegas de sala, em especial Victor Martins Ricardo Gasparini que também foi colega de graduação nesta casa, meu muito obrigado pelos grupos de estudos e madrugadas em claro nesta jornada.

Novamente, à família e aos amigos (que caminham comigo desde o ensino médio ou desde os primeiros anos de graduação, e até mesmo os mais recentes) que entenderam os momentos de ausência durante o Mestrado.

Por fim, agradeço a Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto pela oportunidade de realização do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade.

“As convicções são inimigas mais perigosas da verdade do
que as mentiras.”

Friedrich Nietzsche

RESUMO

LINO, André Feliciano. **REFORMA DA CONTABILIDADE PÚBLICA E OS TRIBUNAIS DE CONTAS**. 2015. 147f. Dissertação (Mestre em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2015.

A presente pesquisa discute a legitimação da autoridade de normatização da contabilidade aplicada ao setor público para a Secretária do Tesouro Nacional (STN), a atuação dos Tribunais de Contas no processo de convergência às *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) e a preparação para a atuação com Auditoria Financeira em municípios. A convergência para normas internacionais de contabilidade levou ao questionamento da autoridade na regulação contábil aplicada ao setor público em meados de 2009, e passou a demandar a estruturação da função de Auditoria Financeira no nível sub-nacional, dada a necessidade de consolidação do Balanço do Setor Público Nacional (BSPN) e a expectativa de melhoria do grau de *accountability*. Procedeu-se análise documental e foram realizadas 25 entrevistas com atores chave. A resposta dos diversos Tribunais de Contas quanto ao processo de Auditoria Financeira tem sido incentivar a criação de Controles Internos nos municípios.

Palavras-chave: Auditoria financeira, Contabilidade Pública, Tribunais de Contas, IPSAS, Municípios.

ABSTRACT

Lino, André Feliciano. **PUBLIC SECTOR ACCOUNTING REFORMS AND COURTS OF ACCOUNTS**. 2015. 147 p. Thesis (Master) - Faculty of Economics, Business and Accounting, University of São Paulo, São Paulo, Ribeirão Preto, 2015.

This research discusses the legitimation of authority on accounting standardization applied to the public sector to the Treasury (STN), the role of Courts of Accounts in the process of convergence with International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) and the preparation for the acting with Financial Audit on municipalities. The convergence with international accounting standards led to the questioning of the authority on the accounting regulation applied to the public sector in mid-2009, and went on to demand the structuring of the Financial Audit function in the sub-national level, given the need to consolidate the Whole of Government Accounts (BSPN) and the expectation of improving the level of accountability. Proceeded to documental analysis and were carried out 25 interviews with key actors from the reform process. The response of the various Courts of Accounts on the financial audit process has been encouraging the creation of Internal Control in municipalities.

Keywords: Financial Audit, Public Sector Accounting, Supreme Audit Institutions, COurts of Accounts, IPSAS, Municipalities.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Os três pilares das instituições e a contabilidade.....	10
Tabela 2: Tribunais de Contas no Brasil	30
Tabela 3: Estatística descritiva das entrevistas.....	50
Tabela 4: Forma de resposta do questionário (Apêndice 1) e TCs respondentes.....	50
Tabela 5: Entrevistados por cargo e experiência	51
Tabela 6: Tribunais respondentes do pedido de acesso à informação (Apêndice 2).....	52
Tabela 7: Tribunais respondentes das demandas informacionais dos Apêndices 1 e 2	52
Tabela 8: Reuniões GE/CFC Área Pública por ano	63
Tabela 9: Entidades que participam dos Grupos Técnicos da STN	68
Tabela 10: Competências dos TCs, em Lei Orgânica, para normatizar a contabilidade indiretamente	77
Tabela 11: Porcentagem de participantes das reuniões do GTON de 2007 a 2013 (por órgão)	81
Tabela 12: Relação entre autos de infração por má conduta ético-profissional e registros de contabilistas	90
Tabela 13: Garantia da Aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público em municípios	92
Tabela 14: Resumo da capacidade de Auditoria Financeira (2013).....	97
Tabela 15: Resumo da diversidade de auditoria (2015)	101
Tabela 16: Padrão de resposta dos TCs no incentivo ao Controle Interno.....	105
Tabela 17: Existência de resolução ou manual sobre implementação de Controle Internos nos municípios	109
Tabela 18: Grupos de Estudos do CFC sobre a área Pública	129

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Características da Federação	38
--	----

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Sistema de Controle Interno e o processo decisório	34
Figura 2: Repartição de competências em matéria administrativa	40
Figura 3: Repartição de competências em matéria legislativa	41
Figura 4: Porcentagem de estados e municípios consolidados por ano.....	46
Figura 5: Coerção da Contabilidade e Auditoria na Administração Direta Municipal	87
Figura 6: Estrutura de TC descentralizada em sedes regionais	99

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Membros de TCEs em relação ao total de participantes do GTCON	74
--	----

LISTA DE SIGLAS

ABM	Associação Brasileira de Municípios
AIC	Associação Interamericana de Contabilidade
ATRICON	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
AUDESP	Auditoria Eletrônica de Órgãos Públicos do Estado de São Paulo
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
BOVESPA	Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo
BSPN	Balanco do Setor Público Nacional
CCONF	Coordenação-Geral de Contabilidade
CCONT	Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação
CF/88	Constituição Federal de 1988
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGF	Conselho de Gestão Fiscal
CGM-RJ	Controladoria-Geral do Município do Rio de Janeiro
CGU	Controladoria-Geral da União
CIGAR	<i>Comparative International Governmental Accounting Research network</i>
CONACI	Conselho Nacional de Controle Interno
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CTEF	Conselho Técnico de Economia e Finanças
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DASP	Departamento Administrativo do Serviço Público
DCASP	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
EFS	Entidades de Fiscalização Superiores
FGV	Fundação Getúlio Vargas
FMI	Fundo Monetário Internacional
GASB	<i>Governmental Accounting Standards Board</i>
GECFC	Grupo de Estudos do CFC para a área Pública
GTCON	Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis
GTREL	Grupo Técnico de Padronização de Relatórios
GTSIS	Grupo Técnico de Sistematização de Informações Contábeis e Fiscais
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>
INTOSAI	<i>International Organisation of Supreme Audit Institutions</i>
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal – LC 101/2000
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MDF	Manual de Demonstrativos Fiscais
MP	Medida Provisória
NAGs	Normas de Auditoria Governamental
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PNAGE	Programa Nacional de Apoio à Modernização da Gestão e do Planejamento dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal
PROFORT	Projeto Fortalecimento da Auditoria Subnacional Brasileira

PROMOEX	Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros
PROMOIN	Programa Nacional de Modernização dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal.
SCF	Sistema de Contabilidade Federal
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SNA	<i>System of National Accounts</i>
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCE	Tribunal de Contas dos Estados
TCE-M	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado
TCM	Tribunal de Contas do Município
TCs	Tribunais de Contas no nível subnacional
TCU	Tribunal de Contas da União
WB	Banco Mundial

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	1
2. FRAMEWORK TEÓRICO	9
2.1 A mudança institucional por trás das reformas contábeis	9
2.2 <i>International Public Sector Accounting Standards</i> (IPSAS) e regime de competência no mundo	12
2.3 Auditoria financeira e <i>Accountability</i>	14
3. EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA E CONTROLE NOS MUNICÍPIOS NO BRASIL	17
3.1 Do Brasil colônia até a Constituição Federal de 1988	17
3.2 A Constituição de 88: autonomia municipal e a consolidação das contas	21
4. INSTITUIÇÕES DE CONTROLE NO CONTEXTO BRASILEIRO	27
4.1 Controle Externo	27
4.2 Controle Interno	32
5. AUTONOMIA DOS MUNICÍPIOS: ESTRUTURA ADMINISTRATIVA E CONSOLIDAÇÃO DAS CONTAS PÚBLICAS	37
6. MÉTODO	49
7. NORMATIZAÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA	55
7.1 A normatização da contabilidade pública pré-Constituição Federal de 1988	55
7.2 De 1988 até 2006: Do esquecimento ao predomínio do CFC na área pública	57
7.3 2007 a 2009: A definição dos papéis da normatização contábil na área pública	65
7.4 De 2009 aos dias atuais: a confirmação da autoridade para STN	70
7.5 As fases do processo de institucionalização da reforma contábil	83
8. A GARANTIA DA APLICAÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA	87
9. DIVERSIDADE DOS TRIBUNAIS DE CONTAS E A BUSCA PELO CONTROLE INTERNO	95
9.1 Caminhando rumo ao Controle Interno	102
10. CONSIDERAÇÕES FINAIS	111
REFERÊNCIAS	113
APÊNDICE 1	123
APÊNDICE 2	125

APÊNDICE 3	127
APÊNDICE 4	129

1. INTRODUÇÃO

Municípios brasileiros, enquanto organizações do setor público, operaram por décadas orientados exclusivamente por gestão orçamentária, tomando decisões de alocação de recursos suportadas por informações em regime de caixa e registrando suas transações em regime misto, no mínimo, desde a promulgação da Lei 4.320/1964. Autônomos administrativamente desde 1988, os municípios organizam sua função contábil - incluindo estrutura hierárquica e instrumentos de gestão e controle - segundo suas próprias práticas, mas sempre atendendo a orientação orçamentária proposta pela Lei 4.320/1964, e a prestação de contas (atrelada a informações fiscais) requerida pelos Tribunais de Contas.

Atualmente a mudança do padrão contábil para todos entes da federação, incluindo os 5570 municípios, com a adoção de um novo plano de contas e de novas políticas contábeis traz mudança no cenário que prevalecia até então. A contabilidade patrimonial, já prevista na Lei 4.320/1964, mas não aplicada no setor público brasileiro, passou a ser alvo da atenção tanto em relação à sua regulamentação, quanto à sua operacionalização e validação. Em relação à validação, destaca-se o papel da Auditoria Financeira das políticas contábeis e relatórios elaborados segundo o novo padrão.

O processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards* – IPSAS - editadas pelo *International Federation of Accountants* (IFAC)), teve seu marco regulatório no Brasil a partir de 2008, coordenado pelo Ministério da Fazenda¹, especificamente pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Na prática, a principal mudança é que a partir de então a contabilidade do setor público, antes focada no orçamento, passa a enfatizar o controle patrimonial (FEIJÓ, 2013), o que envolve mudança de procedimentos e práticas na elaboração e na divulgação das demonstrações contábeis, levando até a uma mudança de cultura².

A contabilidade patrimonial, não basta ser (i) fidedigna (em especial quanto à demonstração do patrimônio da entidade pública), mas em termos de utilidade pela União, deve ser (ii) comparável para fins de consolidação. O processo da convergência ao mesmo em

¹ Portaria nº184/08 do Ministério da Fazenda, aliada ao Decreto Federal nº6.976/09 e Portaria STN nº 467/09.

² Segundo o Coordenador-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação da Secretaria do Tesouro Nacional – Leonardo Silveira do Nascimento, essa mudança de cultura reflete-se nos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis por entidades do setor público no país. – em DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DA UNIÃO - Brasil - nº 2 - julho – 2013.

tempo que facilitou o alcance da comparabilidade (AQUINO; BATLEY, 2015), trouxe tensões na definição da autoridade da regulação da questão.

Apesar da consolidação de contas públicas já ser requerida pela Lei 4.320/1964, até o ano 2000 praticamente não foi implantada (CARDOSO; AQUINO; PIGATTO, 2014). Contudo, em 1998 a consolidação passou a fazer parte na agenda central do Ministério da Fazenda, quando o Brasil assinou acordo com o Fundo Monetário Internacional (FMI) para enviar dados contábeis federais para o *Special Data Dissemination Standard programme*, o qual para ser cumprido demandava a adoção de um plano de contas único e implementação de um sistema de contabilidade em regime de competência para todos os níveis de governo (AQUINO; BATLEY, 2015).

Ao mesmo tempo, a Lei Complementar 101/2000 (LRF) voltou a exigir a consolidação, e ao contrário do que aconteceu em 1964, desta vez o requerimento para consolidação foi levado à cabo (CARDOSO; AQUINO; PIGATTO, 2014).

Adicionalmente, considerando a importância para a consolidação, a LRF incumbiu ao Conselho de Gestão Fiscal o processo de convergência para as novas normas contábeis (art. 67). Entretanto, até os dias de hoje, o Conselho não foi instituído.

Ainda assim, a contabilidade aplicada ao setor público não recebia muita atenção (FEIJÓ, 2013), até 2004³ quando o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) institui grupos de estudo nesta área, contando com representantes da STN e Tribunais de Contas. Esses grupos resultam na publicação das NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, no ano de 2008.

Já em 2008, por força do art. 50 da LRF, a STN (como órgão central do Sistema de Contabilidade Federal) passou a editar as normas gerais para consolidação das contas públicas, sobretudo após a portaria nº184/08⁴ do Ministério da Fazenda, cabendo a este órgão definir o padrão contábil e prazos, por meio de difusão de treinamentos para os municípios os quais deveriam aderir ao proposto (*top-down*).

³ Já existiam grupos de estudos desde 1998, mas com impacto limitado em termos de produção.

⁴ Desde 2008, é competência da STN “editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas” em conformidade com as IPSASs.

Assim, com base em tal competência⁵, a STN editou em 2009 a 1ª versão do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) brasileiro. O manual contempla: (i) Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP); (ii) Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP); e, (iii) Procedimentos Contábeis Patrimoniais e Específicos, relacionados à prática de Políticas Contábeis⁶. De 2009 a 2012 outras 5 edições foram lançadas, mantendo-se a STN por todo este tempo à frente do processo de regulação.

A primeira agenda fixada⁷ pela STN, dava o prazo de 4 anos (até 2013) para que os municípios divulgassem suas informações contábeis, aplicando o novo Plano de Contas e Procedimentos Contábeis Patrimoniais e Específicos em 2013. Posteriormente, os prazos foram adiados⁸ de forma que os municípios têm até o término do exercício de 2014 para divulgar suas informações contábeis segundo as diretrizes⁹ da STN (estendendo o prazo proposto por portarias anteriores¹⁰). Os prazos não contemplam os Procedimentos Contábeis Patrimoniais¹¹, que deverão ser tratados em ato normativo específico, devido à dificuldade de adoção destes procedimentos pelos entes da Federação¹².

Ao mesmo tempo em que adotam as práticas detalhadas no MCASP, os municípios devem estar em conformidade com as exigências dos Tribunais de Contas (levando em conta a punição associada caso não cumpram). Algumas vezes estes dois padrões são conflitantes¹³ e o município deve fazer uma escolha de qual padrão adotar.

⁵ E também na competência posteriormente institucionalizada no Decreto 6976/2009.

⁶ Políticas Contábeis são os princípios, as bases, as convenções, as regras e as práticas específicas aplicadas pela entidade na elaboração e apresentação de demonstrações contábeis (MACKENZIE *et al*, 2013).

⁷ Prazos fixados pela Portaria STN nº 467/09

⁸ ; Portaria nº 664/2010; Portaria nº 406/2011; Portaria nº 828/2011; Portaria nº 437/2012; Portaria nº 753/2012 e Portaria nº 634/2013

⁹ Em linhas gerais, os entes públicos brasileiros devem, seguindo agenda definida pela STN, aplicar as IPSASs que dispõem sobre uma contabilidade patrimonial integral, com o registro de todos os itens patrimoniais (bens, direitos e obrigações da entidade) e reconhecimento de receitas e despesas por competência, para fins de divulgação de demonstrações contábeis. Cabe ressaltar que a convergência às IPSASs não altera o regime misto para reconhecimento de informações orçamentárias (competência na contabilização da despesas e caixa na contabilização das receitas). Mantém-se a informação orçamentária por regime misto, mas desenvolve-se a informação patrimonial por regime de competência para fins de demonstração.

¹⁰ Portaria nº 467/2009; Portaria nº 664/2010; Portaria nº 406/2011; Portaria nº 828/2011; Portaria nº 437/2012 e Portaria nº 753/2012

¹¹ Em 2015 a STN abriu chamada para consulta pública sobre o Plano de Implantação dos Procedimentos contábeis patrimoniais. O prazo inicial era 30/05/2015, postergado para 30/06/2015. O relatório final ainda não foi divulgado.

¹² Nota Técnica nº 5/2013/CCONF/SUCON/STN/MF-DF

¹³ Dado o contexto regulatório vigente, enquanto órgão autônomo de fiscalização os TCs teriam a possibilidade de validar as portarias e instruções emitidas pela STN, ou questioná-las. O padrão contábil recomendado pela STN pode influenciar a função dos TCs, pois (i) aumentam a propensão dos entes prepararem informações contábeis financeiras que não estejam aderentes aos sistemas informatizados de coleta de dados desenvolvidos

A discussão em torno de qual padrão deve ser atendido permeia a falta de legitimidade sofrida pela STN na elaboração das normas em conformidade com as IPSAS, sobretudo entre os anos 2004 e 2010. Esta falta de legitimidade decorre da STN ter assumido o papel do Conselho de Gestão Fiscal, que seria constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade, enquanto a STN não representaria todos estes entes.

Argumentos como a maior transparência sobre as contas públicas e melhoria nos instrumentos de gestão, que suportam as vantagens associadas à utilização do regime de competência, foram considerados¹⁴ no MCASP ao (i) padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo (União, Estados e Municípios), visando a elaboração das demonstrações contábeis consolidadas¹⁵ do Balanço do Setor Público Nacional (BSPN); e, (ii) aumento no grau de *accountability*¹⁶.

Contudo, a efetiva padronização dos procedimentos contábeis (buscando informações fidedignas e tempestivas), e seu reflexo em *accountability*, dependem dos esforços da União, Estados e Municípios para desenvolver a adoção das políticas contábeis e sistemas informatizados.

A STN, aproveitando a legitimidade conferida a ela pela LRF, usando a justificativa de consolidar as contas da União, demanda informações dos diversos entes para gerar o BSPN. Assim, em 2013, por exemplo, o BSPN consolidou dados contábeis de 80% dos 5570 Municípios do Brasil. Como as informações enviadas pelos municípios não foram auditadas, e adicionalmente foi permitido aos municípios enviarem informações segundo dois modelos distintos¹⁷ - (i) o modelo contábil antigo, que não utilizava o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público ou (ii) as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público em consonância

pelos TCs, ou não aderentes ao conteúdo fiscal de interesse do TCs; ou, (ii) ao gerar custos adicionais de preparação de informação para os entes, dificulta-se o desenvolvimento dos procedimentos contábeis internamente aos entes de forma a atender ambos padrões com confiabilidade. Esta tensão traz consigo a reflexão sobre se os municípios serão mais propensos a aderir ou resistir ao movimento de convergência contábil, usando a tensão entre TCs e STN como justificativa, à medida que os TCs aceitarem ou questionarem a competência da STN para tratar da matéria. Essa tensão implica que se houver diferença entre a normativa da STN e dos TCEs e se os municípios tiverem que adaptar informação para atender as duas necessidades informacionais, então os municípios farão investimentos ou incorrerão em custos para gerar ambos os conjuntos informacionais. O que vai afetar a probabilidade de atender uma ou outra normativa.

¹⁴ Portaria STN nº 437/12.

¹⁵ Na forma estabelecida pela Lei Complementar nº 101/2000.

¹⁶ Responsabilização contínua dos governantes por seus atos e omissões perante os governados (ABRUCIO e LOUREIRO, 2005).

¹⁷ Portaria STN nº 86/ 2014

com o MCASP, e o novo modelo *IPSAS-oriented*¹⁸ que segue o MCASP - as informações do BSPN devem ser interpretadas com forte restrição. Cardoso, Aquino e Pigatto (2014) dão razões para tal restrição: (i) muitos dos critérios de reconhecimento e mensuração estão atrelados a regras orçamentárias; (ii) o BSPN não é auditado, bem como os balanços de cada município ou estado que compõem o BSPN também não são auditados; (iii) BSPN não é uma consolidação, pois não segue os procedimentos fundamentais¹⁹ na contabilização de consolidação (é apenas a soma bruta de contas contábeis semelhantes – mas que não correspondem a políticas contábeis comparáveis).

Assim, para garantir que a informação contábil represente fidedignamente a posição patrimonial dos entes, é necessário garantir a qualidade da informação contábil. Um dos fatores que influenciam a qualidade da informação contábil, e garante que a informação é apresentada sem distorções (ou erros), é a existência de auditoria financeira desempenhada pelos Tribunais de Contas (FMI, 2011), no caso brasileiro. Utilizando técnicas de amostragem, auditam-se as políticas contábeis e as demonstrações financeiras, a fim de verificar a compatibilidade das informações com a realidade do ente. No que se refere à consolidação do BSPN, é importante garantir (i) a qualidade do processo de consolidação das contas, e (ii) a informação fornecida pelos 5570 municípios, 26 estados e o Distrito Federal, que apresentam uma estrutura de pelo menos um setor de contabilidade para a Administração Direta e um setor de contabilidade para o Poder Legislativo. Soma-se um “sem número” de entes da Administração Indireta (Autarquias, Empresas Mistas e Fundações) que apresentam um setor de contabilidade cada uma.

Dessa forma, devem-se auditar as políticas contábeis de todos esses setores de contabilidade (buscando padronização nos critérios de reconhecimento e mensuração) para todos os municípios, garantindo a qualidade das informações consolidadas de cada um.

¹⁸ Padrão contábil harmonizado às Normas Internacionais de Contabilidade.

¹⁹ Pressupõe-se que na consolidação todos os membros do grupo consolidado apresentem uniformidade de políticas contábeis, para que sejam combinados, linha por linha, itens semelhantes como ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas. Além disso, devem ser eliminadas transações intra-grupo. A partir da 5ª edição do PCASP, editada em 2012, aplicada para todos os entes em 2015, o plano de contas foi elaborado de forma a identificar as contas segregando os valores gerados a partir de transações que serão incluídas na consolidação e as que serão excluídas (saldos de transações intra e inter Orçamento Fiscal e da Seguridade Social (OFSS)), ou seja, se uma transferência, por exemplo, ocorre entre unidades da mesma esfera de governo, pertencentes ao OFSS, o registro contábil evidenciará este fato, demonstrando por meio do código da conta contábil que o valor resultou de uma operação intragovernamental, tanto na unidade transferidora, quanto na unidade recebedora. Tal mecanismo possibilitará a exclusão dos saldos recíprocos quando ocorrer a consolidação contábil.

Assim, a matéria-prima que compõe o BSPN estaria livre de viés, e esta demonstração representaria de forma fidedigna a realidade patrimonial do Brasil.

Hoje, no Brasil, os Tribunais de Contas dos Estados (TCEs) – com jurisdição sobre o Governo Estadual e Municipal, com exceção dos estados da Bahia, Pará, Ceará e Goiás onde a jurisdição é apenas sobre o Governo Estadual, Tribunais de Contas dos Municípios (TCE-Ms) – com jurisdição sobre os municípios, nos estados da Bahia, Pará, Ceará e Goiás - e Tribunais de Contas do Município (TCMs) – existentes nas cidades do Rio de Janeiro e São Paulo - (doravante, todos os Tribunais de Contas que atuam em nível subnacional serão referidos pela sigla TCs) são caracterizados genericamente por (i) um foco principal do trabalho de auditoria em verificar a legalidade das operações que o governo executou; (ii) profissionais dos TCs tendem a ter formação superior em direito, em vez de contábil ou de auditoria financeira. Estes pontos são características do modelo Napoleônico (ou Weberiano), como tratado em UKDID (2004). Os TCs são a instituição com competência Constitucional para realizar a auditoria financeira²⁰ dos municípios²¹.

Atualmente os TCs realizam a auditoria fiscal, baseada no exposto pela LRF, pois esta pode ser feita através de sistemas informatizados. Por sua vez, a Auditoria Financeira (prevista na Constituição Federal de 1988) não pode ser feita de forma remota, pois devem ser analisados os processos que compõem as políticas contábeis de cada ente, dentro de todos os 5570 municípios. A pergunta subjacente é se os TCs terão capacidade, em termos de Recursos Humanos, para auditar as políticas contábeis de todos estes entes?

Para responder a esta nova demanda de Auditoria Financeira, os TCs podem: (i) capacitar-se; ou, (ii) incentivar os municípios a implantarem²² sistemas de Controle Interno²³.

²⁰ A Auditoria Financeira tem como objeto o exame de demonstrações contábeis, visando observar se os registros foram realizados seguindo as Normas Contábeis Geralmente Aceitas, e deve emitir opinião sobre a fidedignidade da situação patrimonial, financeira e contábil do jurisdicionado auditado (TCE-MG, 2013).

²¹ Competência de Controle Externo dos TCs, exposta no art. 71 da CF/1988.

²² Baseando-se no art. 74 da CF/1988, ao qual compete ao Controle Interno auxiliar o Controle Externo no exercício de sua função.

²³ Entretanto, cabe ressaltar que existe uma baixa capacidade técnica dos municípios para se adequarem à nova realidade contábil. Em pesquisa sobre a maturidade da gestão contábil foram entrevistados municípios brasileiros; 1969 municípios entrevistados afirmam que o processo de convergência é conhecido sem maiores detalhes; 2677 municípios não investem em treinamento ou capacitação (STN, 2012). Como exemplo deste fenômeno, estudo realizado no estado do Rio Grande do Sul conclui que existem poucos profissionais preparados para aderir e implantar as normas nos departamentos de contabilidade das prefeituras e que os contadores, apesar de afirmarem conhecimento da obrigatoriedade de implantação das normas internacionais, não possuem conhecimento pleno das mesmas (SIEDENBERG, LOCK e SCHWANCK, 2012).

Assim, o problema de pesquisa **analisa a interação entre a Secretaria do Tesouro Nacional, o Conselho Federal de Contabilidade e os diversos Tribunais de Contas subnacionais no processo de reforma da contabilidade pública no Brasil. Analisa também como eles, eventualmente, redefinem seus papéis ao longo do processo de preparação para a institucionalização da reforma nos municípios brasileiros.**

A presente análise considera, ainda, que a Auditoria Financeira é parte fundamental da mudança do padrão contábil, e é necessária para a emergência do novo padrão. No cenário brasileiro, tanto acadêmico quanto prático, não está recebendo a atenção necessária.

Para efetuar a análise o estudo se baseia em um modelo *mixed methods*, com análise documental e entrevistas. Na análise documental observaram-se normativos legais (Constituição, Leis Orgânicas, entre outras Leis) aplicáveis aos órgãos de coerção e auditoria da contabilidade pública no Brasil, além de atas de reuniões. Ainda, utilizando-se de entrevistas, a análise atinge servidores de diversos Tribunais de Contas, representantes de órgãos de Controle Interno, Tesouro Nacional, municípios e empresas de auditoria.

O texto a seguir está organizado da seguinte forma. O próximo capítulo contempla a estrutura teórica usada para análise, abrangendo a Teoria Institucional Sociológica e conceituação de *accountability*. Para subsidiar as considerações da presente análise, também se encontra na revisão de literatura como o processo de reformas contábeis acontece ao redor do mundo. O terceiro e quarto capítulos são focados na evolução e características da contabilidade e instituições de controle no Brasil, e no que se aplica ao nível municipal. O quinto capítulo discute com profundidade a base legal da autonomia dos municípios, e os impactos dessa autonomia no processo de consolidação das contas públicas.

Os aspectos metodológicos da pesquisa se encontram no sexto capítulo. A questão central da análise efetuada neste trabalho está presente do sétimo ao nono capítulo, trazendo a discussão sobre *overlapping* da normatização contábil, os aspectos de coerção da contabilidade pública e, por fim, as respostas dos Tribunais de Contas à mudança institucional representada pela convergência à contabilidade pública. Finalmente, o décimo capítulo apresenta as considerações finais desta pesquisa.

2. *FRAMEWORK* TEÓRICO

2.1 A mudança institucional por trás das reformas contábeis

Instituições são as normas e regras formais e informais que influenciam o ambiente de pessoas, organizações e economias; ou seja, instituições são (i) as regras escritas que permeiam relações contratuais, (ii) a Constituição, leis e regras que regulam o governo e a sociedade em geral, além de (iii) os códigos de conduta social e crenças que, informalmente, influenciam o comportamento dos indivíduos (ANDREWS, 2013)

Estas instituições são formadas por combinações variadas de três pilares, sendo eles os sistemas (i) regulatório, (ii) normativo e (iii) cultural-cognitivo, que em conjunto com atividades associadas e recursos provê significado para a vida social (SCOTT, 2014).

Andrews (2013) dá o exemplo da adoção de normas internacionais de contabilidade em países africanos, e apresenta como a simples redefinição de leis e normas não é suficiente para promover a prática da contabilidade em si. Para que a reforma seja efetivamente conduzida, a nova regra deve ser recebida pelos diversos atores que operam segunda normas, valores e cognição específicos. Ou a nova norma já está alinhada com os valores presentes, que mostra uma mudança apenas marginal, ou os novos valores devem ser difundidos e aceitos pelos atores.

As instituições são formadas por três pilares ou sistemas (SCOTT, 2014). O sistema **regulatório** tem o intuito de restringir e regular o comportamento. Envolve a capacidade de estabelecer regras, avaliar a conformidade e adoção das regras e, caso necessário, aplicar sanções punitivas ou não, para influenciar comportamentos futuros. Usualmente as regras são claras (não ambíguas) e os atores são obrigados a segui-las dado o escrutínio de terceiros (SCOTT, 2014). As leis que requerem a contabilidade por competência, regulam a profissão contábil ou asseguram a existência de entidades fiscalizadoras são exemplos deste pilar (ANDREWS, 2013).

Por sua vez o sistema **normativo** tem como base valores e normas. Valores são concepções do que é desejado, construindo padrões com os quais os comportamentos existentes podem ser comparados. Por sua vez, as normas especificam como as coisas devem

ser feitas. Assim, sistemas normativos definem objetivos e designam a maneira apropriada de alcançá-los (SCOTT, 2014). A existência de órgãos (ex. IFAC) que expedem normas de contabilidade (ex. IPSAS), e as próprias normas, são incluídos neste pilar (ANDREWS, 2013).

Por fim, o sistema **cultural-cognitivo**, é representado pelos entendimentos compartilhados que constituem a natureza de uma realidade social (SCOTT, 2014). Aqui encontramos a capacidade cognitiva dos contadores em aplicar a contabilidade internacional no contexto local (ANDREWS, 2013).

A contabilidade entendida como uma instituição e representada no modelo de Scott (2014), conforme exemplificação de Andrews (2013), está apresentada na tabela 1.

Tabela 1: Os três pilares das instituições e a contabilidade

	Regulatório	Normativo	Cultural-Cognitivo
<i>Compliance</i>	Conveniência	Obrigação Social	Entendimento Compartilhado
Facetas	Culpado / Inocente	Vergonha / Honra	Certeza / Confusão
Legitimidade	Base legal	Moralidade	Suporte Cultural
Exemplos Contábeis	<ul style="list-style-type: none"> Leis que requerem contabilidade e auditoria; Leis que regulam a profissão contábil; Existência de entidades que regulam o <i>compliance</i> com essas leis 	Contábeis • Normas (IPSAS); e Existência de órgãos que expedem essas normas (IFAC)	Capacidade cognitiva de contadores locais em aplicar a contabilidade internacional no contexto local; • Educação formal em Padrões Internacionais de Contabilidade

Elaborado pelo autor com base em Scott (2014) e Andrews (2013).

A Teoria Institucional sugere que uma reforma s ser efetiva quando as regras formais so compreendidas, aceitas e suportadas pelos atores que participam dela (AQUINO, BATLEY; 2015). Em resumo, a reforma efetiva se ela tem legitimidade²⁴.

Scott (2014) afirma que se os trs pilares das instituies estiverem bem alinhados, essas instituies tendem a ser fortes. Entretanto, quando os pilares regulatrio, normativo e cultural-cognitivo no esto alinhados h conflito entre os atores e, assim, prov a condio para que haja uma mudana institucional (SCOTT, 2014; STRANG; SINE, 2002).

As mudanas institucionais podem ocorrer de forma natural, ou via a ao de agentes de mudana, os chamados **empreendedores institucionais** (SCOTT, 2014).

²⁴ Legitimidade uma percepo generalizada de que as atividades de uma entidade so desejveis, apropriadas dentro de um sistema social construdo com base em normas, valores e crenas (SUCHMAN, 1995).

Enquanto a mudança institucional natural resulta de adaptações espontâneas ao ambiente em que a instituição está inserida e emergem de ações coletivas, a decorrente da ação de agentes específicos surge da intenção dos mesmos em modificar as instituições vigentes, ou criar novas instituições e buscam alterar o *framework* legal, de normas ou valores enraizados (SCOTT, 2014, 2008). Para Andrews (2013) a reforma institucional de PFM dificilmente pode ser realizado por um agente isolado. A ação coletiva é necessária, visto que para garantir a legitimidade dos pilares regulatório, normativo e cultural-cognitivo é requerido o suporte de diversos **agentes distribuídos** na sociedade como políticos, agências do governo, associação de profissionais, universidades e a mídia (SCOTT, 2008).

A reforma institucional passa por cinco estágios distintos (ANDREWS, 2013). Primeiro estágio, na *desinstitucionalização* surge consciência generalizada de que falhas institucionais existem, e mudanças são necessárias, surgindo os empreendedores institucionais. Em seguida, a busca por soluções sugere uma nova *pré-Institucionalização*, com a tentativa de inovação pelos empreendedores institucionais. Segue então ações de encontrar e defender uma justificativa para a solução encontrada, baseada nas falhas institucionais pré-existentes, etapa chamada de *teorização*. A partir de então, dado que a reforma encontra o mínimo de consenso sobre seu valor, parte-se para *difusão*, em que atua-se na disseminação do conteúdo da reforma para implementação por agentes distribuídos na sociedade. Por fim, a *reinstitucionalização* virá quando a nova instituição for vista como legítima e, portanto, aceita como desejável pelos atores envolvidos.

No ambiente internacional, o movimento de reformas no setor público vem crescendo ao longo dos últimos anos. Especialmente após a década de 1980, uma agenda de melhoria das organizações do setor público foi posta em prática, com governos adotando a chamada reforma institucional (AQUINO; BATLEY, 2015; ANDREWS, 2013). Antes de 1980 o Banco Mundial desenvolvia apenas 1% dos seus projetos em atividades relacionadas ao desenvolvimento da administração pública, sendo que no período de 2000 a 2009 as reformas institucionais²⁵ no setor público alcançaram o patamar de 65% do total de projetos desenhados pelo referido órgão (BANCO MUNDIAL, 2012; 2000).

Segundo Andrews (2013), em países em desenvolvimento (ou novas democracias) as reformas são influenciadas por agências externas, como Banco Mundial (WB) ou Fundo

²⁵ Foram aplicados \$28 bilhões em projetos de desenvolvimento da gestão pública.

Monetário Internacional (FMI), e na maioria das vezes se restringem ao aspecto formal das instituições, tendo como estratégia predominante a mudança de leis.

Nem sempre o resultado dessas reformas é o esperado no que se refere ao desenvolvimento dos países, visto que modelos genéricos não se aplicam às especificidades de cada país que recebe ajuda de órgãos como o WB e os sistemas normativo e cultural-cognitivos não são alcançados (ANDREWS, 2013; SANTISO; 2001).

Se uma reforma introduz as regras do jogo (sistema regulatório), mas não altera as características informais (sistemas normativo e cultural-cognitivo), a reforma garante apenas a sua própria falha (ANDREWS, 2013). Assim, é necessário criar valores e entendimentos compartilhados para atingir o maior nível de funcionalidade em uma reforma institucional.

2.2 *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)* e regime de competência no mundo

A primeira versão das IPSAS foi lançada em 1997, e o movimento de harmonização teve em 2005 um ponto de destaque no momento da convergência das normas da União Europeia em torno do padrão comum editado pelo IFAC (GRAY, 2006). Ainda em 2010 o IFAC endereçou uma carta para os países participantes do Grupo dos 20 (G-20)²⁶ encorajando a adoção do regime de competência, visto que isto reforça a transparência e *accountability* (FMI, 2010). Além disso, outras instituições internacionais, como Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), Nações Unidas e Interpol, adotaram e incentivam o uso de IPSAS (CHRISTIAENS, 2010). Chan (2003) afirma que o *enforcement* das IPSAS é maior quando agências ou tratados internacionais a requerem.

Enquanto alguns países já declararam a intenção de adotar o padrão internacional, mas não iniciaram a implantação, outros, como no caso do Brasil, estão em processo de implantação. Atualmente, 26 países adotam o regime de competência no setor governamental, e até o ano de 2018 haverá um crescimento de 142% neste número, atingindo 63 países (PWC, 2013).

²⁶ Grupo formado pelos ministros de finanças e chefes dos bancos centrais das 19 maiores economias do mundo mais a União Europeia

A adoção do regime de competência vêm sendo discutida na literatura internacional. De um lado estão as vantagens (IFAC - *Public Sector Committee*, 2000, 2002; ANESSI-PESSINA e STECCOLINI, 2007; MARTY; TROSA; VOISIN, 2007), que podem ser sumarizadas, como se segue: (i) identificação dos custos de serviços e políticas públicas; ênfase no controle de custos, mensuração de eficiência e produtividade; maior *accountability* no uso dos recursos públicos; (ii) definição mais simples de tarifas para serviços públicos; (iii) maior atenção para a gestão de ativos; (iv) informação mais completa sobre os passivos dos entes públicos; (v) possibilidade de mensuração do impacto das políticas públicas na posição patrimonial e financeira da entidade no longo prazo; foco no impacto de longo prazo das decisões tomadas; (vi) melhor avaliação de escolhas como privatização, empréstimos, etc.; facilita decisões gerenciais; (viii) possibilidade dos contribuintes avaliarem as políticas públicas; transparência política. Por outro lado, as desvantagens são (GUTHRIE e JOHNSON, 1994; LEWIS, 1995; GUHTRIE, 1998; CHRISTIAENS, 1999; MONSEN; 2002): (i) o lucro não é um objetivo e não pode, conseqüentemente, ser uma medida relevante do desempenho; (ii) a estrutura financeira e de solvência (liquidez) não são relevantes no domínio público; (iii) não há a correta mensuração de resultados (*outcomes*), apenas *outputs*; (iv) fornece uma ideia restrita de desempenho; (v) há uma carência teórica ao tentar transferir conceitos contábeis do mundo privado para instituições que não apresentam o viés do lucro.

Diversos estudos têm tratado do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade no setor público (IPSAS), comparando países como Dasi et al (2013), Christiaens et al (2010), Adhikari et al (2012), Caba-Perez et al (2009) e Villegas e Julve (2012), ou estudos em único país e seus governos locais, como Roje et al (2012), Simpson (2012), Sour (2012), Yamamoto (2013), Pina e Torres (2009). Em geral discutindo o conteúdo da norma adotada naquele país. Na origem do grupo Comparative International Government Accounting Research Network (CIGAR), Chan, Jones e Lüder (1996) propuseram um framework baseado na teoria da contingência, que envolvia o impacto das instituições na adoção das IPSAS. Este framework foi aplicado por autores em diversos países (CARDOSO; AQUINO; PIGATTO, 2014; VILLEGAS; JULVE, 2012; CABA-PEREZ, 2009), e apesar da estrutura considerar o ambiente institucional, deu pouca ênfase ao papel dos atores e do processo que adotaram para implementar a reforma.

Há diversos exemplos de adoção de contabilidade por competência na área governamental. No País de Gales a implantação de contabilidade de competência no setor

público, em meados de 1980, sofreu com uma perceptível falta de qualidade dos contadores públicos. Assim, foram contratadas empresas de consultoria (todas as *big four*, citadas, KPMG, Deloitte, EY e PwC) para ajudar no processo de implantação de contabilidade por competência. Isso sinaliza que o custo de adoção não foi uma barreira a implantação da contabilidade, mas gerou críticas, pois o real custo da implementação do novo padrão contábil é desconhecido (CHRISTENSEN, 2002).

Na Suécia, resultados globais mostram que a reforma da contabilidade pública teve um impacto muito limitado sobre a prática contábil. Entre os fatores que prejudicam o *compliance* das normas contábeis na contabilidade municipal Sueca, encontra-se o pequeno porte de municípios e a baixa qualidade da auditoria (FALKMAN; TAGESSON, 2008).

Christiaens, Reyniers e Rolle's (2010) demonstram que a minoria dos países da União Européia utiliza o regime de caixa na contabilização (por exemplo, a Grécia), enquanto outros aplicam IPSAS ou o modelo privado conhecido como IFRS (França, Suécia e Reino Unido. Seguindo a tendências de reformas patrocinadas por agências multilaterais (ANDREWS, 2013), o Banco Mundial, em conjunto com o FMI, patrocinou diversas mudanças estruturais no setor público de Gana, incluindo a adoção de contabilidade por competência (SIMPSON, 2012).

2.3 Auditoria financeira e Accountability

A democracia exige representantes eleitos, via eleições livres, justas e frequentes, em que os eleitores detenham liberdade de escolha; isso inclui o direito de todos os cidadãos de buscar fontes de informação diversificadas e autonomia na formação de associações e organizações independentes (DAHL, 2001).

Se a atuação de um governo é tão complexa que os cidadãos não consigam entender o que acontece, estes não poderão atribuir responsabilidades para seus líderes e, por fim, optar por um representante ou outro nas próximas eleições. Portanto, uma democracia representativa contemporânea, demanda um governo transparente para o público e simples o bastante para que os cidadãos compreendam o que o governo faz e como está agindo (DAHL, 2001). O acesso à informação transparente sobre as políticas públicas é imprescindível para

que os cidadãos formem sua própria opinião e exerçam a democracia (HIRANO, 2007). Dessa forma viabiliza-se o processo de *accountability*, simplificada como a responsabilização ininterrupta dos governantes por seus atos e omissões perante os governados (ABRUCIO; LOUREIRO, 2005).

Accountability é formada por dois mecanismos (ABRUCIO; LOUREIRO, 2005). O primeiro é o processo eleitoral, garantidor da soberania popular sobre os agentes políticos eleitos. Entretanto, há uma série de cargos burocráticos ocupados por agentes técnicos que também devem representar os interesses públicos e, portanto, devem ter seus atos examinados. Além disso, as eleições não garantem responsabilização contínua, visto que controlam apenas retrospectivamente a gestão pública exercida (HIRANO, 2007). A segunda forma de garantir *accountability* é o controle institucional durante os mandatos, que fornece os mecanismos de fiscalização contínua dos representantes eleitos e da burocracia com responsabilidade decisória (ABRUCIO; LOUREIRO, 2005).

O'Donnell (1994) nomeia esses mecanismos como *accountability* vertical e horizontal. Para o autor, *accountability* vertical é composta pelos mecanismos que possibilitam aos cidadãos exigir a prestação de contas pelos agentes públicos, sendo as eleições o expoente principal. *Accountability* horizontal é a supervisão da rotina de agentes do Estado por outra agência com direito e poder legal para fiscalizar e aplicar sanções legais no caso de consideradas delituosas (O'DONNELL, 1998)²⁷.

O Banco Mundial introduz o conceito de *accountability* social (MALENA, 2004), baseando-se no princípio de que a governança eficaz e responsável é improvável de ser alcançada sem uma cidadania atenta e ativa. A cidadania deve buscar informações de maneira contínua, e conforme Dahl (2001) os cidadãos em democracia têm o direito de buscar fontes

²⁷ Nesse sentido, ocorre uma aproximação com o conceito de *checks and balances* (PRZEWORSKI, 1999), proposto em Os Federalistas, por Madison (1788), como a divisão da administração pública em três Poderes que estariam aptos a controlar-se e controlar o outro.

Essa aproximação é equivocada na visão de Hirano (2007). Para a autora, *checks and balances* surge para assegurar o equilíbrio do poder distribuído entre as elites institucionais e não tem como fim preponderante evitar descaminhos da gestão da coisa pública, mas sim, evitar a usurpação de poderes entre os próprios Poderes (Os sujeitos ativos e passivos do exercício de *checks and balances* são os próprios Poderes). *Accountability* difere de *checks and balances*, pois surge como meio de controle dos cidadãos em relação aos agentes públicos que receberam um encargo (via eleição ou não). Nota-se que o sujeito ativo da *accountability* é o cidadão, individualmente considerado ou os representantes deste no Estado (como o Legislativo, Tribunal de Contas e Ministério Público); enquanto os sujeitos passivos são os agentes públicos que exercem o encargo público. Entretanto, o próprio O'Donnell (1998), discute que existe a necessidade de uma rede de agências estatais capazes e dispostas a reforçar a *accountability* horizontal e que sua efetividade depende dos tipos de *accountability* vertical incluindo as eleições, a mídia e o povo. Essa interação entre as estruturas verticais e horizontais, por si só, colocaria o povo como sujeito ativo dentro do processo de *checks and balances*.

de informação diversificadas. Para O'Donnell (1998), informação confiável e adequada é essencial. Uma mídia razoavelmente independente, assim como várias instituições de pesquisa e disseminação, deve ter um papel importante. A mídia é a maior fonte de informação para os cidadãos, e uma ligação vital entre as estruturas do governo e o povo, de forma que é pré-condição para *accountability* (VOLTMER, 2009).

A mídia não substitui completamente a existência de agências independentes do governo, responsáveis pela coleta e organização de dados em indicadores - inclusive, mas não exclusivamente, econômicos (O'DONNEL, 1998).

Behn (2001) identificou uma forma de *accountability*, chamada de *accountability* financeira, que se refere aos números contábeis, ou seja, como os registros contábeis são feitos e como o dinheiro público é gasto. Segundo o autor, há um processo muito bem definido para essa forma de *accountability*: primeiro há uma consciência geral dos valores que o governo deve suportar, seguido pela criação de regras que impões o que uma organização pode (ou não pode) fazer. Após isso, deve-se requerer que as organizações mantenham registros de todas as suas atividades. No final do processo deve ser feita a auditoria financeira destes registros, para garantir que os gestores e a organização seguiram as regras e normas pré-estabelecidas.

E se a auditoria financeira descobrir que as regras não foram cumpridas? O processo de *accountability* termina com a punição dos gestores (BEHN, 2001).

Segundo a INTOSAI (2010), o propósito de uma auditoria financeira é aumentar o grau de confiança de potenciais usuários nas demonstrações contábeis disponibilizadas. A auditoria também é importante pois assegura que o relatório de contas consolidadas do governo provê o povo e seus representantes com dados fidedignos, para fins de *accountability* (ICGFM, 2013).

3. EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA E CONTROLE NOS MUNICÍPIOS NO BRASIL

3.1 Do Brasil colônia até a Constituição Federal de 1988

O setor público brasileiro apresenta, ao longo do tempo, diversas alterações em seus instrumentos de gestão e controle das contas públicas, variando entre a criação dos Tribunais de Contas, em 1891, a instituição da Lei nº 4.320/1964, a edição da LRF, e recentemente a proposta de adoção das IPSAS. Ainda, ao longo das Constituições vigentes no país, o grau de autonomia dos municípios oscilou e as atribuições Constitucionais dos Tribunais de Contas mudaram.

Essa seção visa apresentar marcos que moldaram a gestão de contas do setor público no Brasil, o modelo de controle vigente e a autonomia dos municípios, desde o Brasil colônia até a estrutura que conhecemos nos dias de hoje.

Antes da chegada da família real ao Brasil havia poucos avanços na colônia brasileira em matéria contábil (CONCEIÇÃO, 2012). Assim, para fins desta pesquisa o início da discussão surge com Dom João VI e o Alvará de 28 de junho de 1808, que cria o Erário Público (posteriormente, Tesouro Nacional) e o Regime de Contabilidade (escrituração por partidas dobradas) devido ao aumento da atividade comercial e a necessidade de organização das finanças com a vinda da Família Real para o Brasil (GIACOMONI, 2009; TCE-SP, 2010).

No mesmo ano de 1808 foi criado o Conselho da Fazenda, órgão com atribuição de acompanhar a execução da despesa pública, além de coordenar e controlar todos os dados referentes ao patrimônio e fundos públicos (RIBEIRO; BLIACHERIENE, 2014; ARAUJO, 2010).

Em 1822 é proclamada a independência do Brasil, seguido pela outorga da Constituição monárquica de 1824. Os mecanismos da gestão pública, à época, permaneceram ineficientes. O controle externo foi definido apenas de forma vaga na Constituição de 1824 – a primeira a trazer exigências quanto ao orçamento público, elaborado pelo Poder Executivo. A ideia de criação de um Tribunal de Contas surge pela primeira vez em 1826, em projeto de lei apresentado por Felisberto Caldeira Brandt, seguido por clamores de diversos atores até as

vésperas da proclamação da República (RIBEIRO; BLIACHERIENE, 2014; ARAUJO, 2010). No período Imperial, os municípios eram governados pelas Câmaras Municipais, com amplos poderes (AZEVEDO, 2014).

Após 67 anos de Império, é proclamada a República em 1889. O então Ministro da Fazenda, Rui Barbosa, justifica a necessidade criação dos Tribunais de Contas no Brasil, em 1890, citando que “O Governo Provisório reconheceu a urgência inevitável de reorganizar [...] o sistema de contabilidade orçamentaria, defeituoso no seu mecanismo e fraco na sua execução” (MEDAUAR, 1990; CASTRO, 2006; GIACOMONI, 2009). Assim, pelo Decreto 966-A de 1890, o presidente Marechal Deodoro da Fonseca institui o Tribunal de Contas, com competência de fazer a análise mensal do movimento de receitas e despesas e encaminhar para o Tesouro, além de informar o Legislativo e julgar as contas dos responsáveis pelo dinheiro público (ARAUJO, 2010; LOUREIRO, TEIXEIRA, MORAES; 2009).

Em seguida, a Constituição de 1891 institui²⁸ o Tribunal de Contas como auxiliar do Congresso para o controle externo²⁹; traz autonomia aos Estados ao adotar o federalismo e aloca a competência de elaborar o orçamento ao Legislativo Federal (MEDAUAR, 1990; CASTRO, 2006; GIACOMONI, 2009). Com a república surge a figura do Prefeito e os municípios ganham autonomia política, além de competências tributárias (AZEVEDO, 2014).

Criado o Tribunal de Contas e com o advento da República, já em 1897, Bernardino de Campos (Ministro da Fazenda) expressava a imprescindibilidade da criação de uma Lei de Contabilidade Pública (CONCEIÇÃO, 2012).

Em 1922, como primeiro ato com relação à organização das Contas Públicas do século XX, foi aprovado o Código de Contabilidade da União, que teve projeto apresentado em 1903 e passou por longos anos de espera até sua sanção (CONCEIÇÃO, 2012; GIACOMONI, 2009). O Código aprovado estabelece o regime de competência para as receitas e caixa para as despesas (RIBEIRO; BLIACHERIENE, 2014). Apesar do avanço relacionado à normatização da contabilidade, há indícios de que o governo não dispunha de contabilidade e registros regulares do montante de dívida junto a credores internacionais (FEIJÓ, 2013).

²⁸ Constituição de 1891, Art 89. É instituído um Tribunal de Contas para liquidar as contas da receita e despesa e verificar sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso. Os membros deste Tribunal serão nomeados pelo Presidente da República com aprovação do Senado, e somente perderão seus lugares por sentença.

²⁹ O Tribunal de Contas passa por três reestruturações em 1896, 1911 e 1918, onde suas competências são ampliadas, vide Ribeiro e Bliacheriene (2014).

A Primeira Constituição da República é suspensa com a Revolução de 1930 (RIBEIRO; BLIACHERIENE. 2014; LOUREIRO et al, 2009). Inicia-se a chamada Era Vargas, que vai de 1930 com a chegada de Getúlio Vargas ao Poder até 1945 com sua saída (RAVANELLI, 2013), período em que ocorre a reforma burocrática do Estado a partir de 1936 com o Departamento Administrativo do Setor Público (DASP) (BRESSER PEREIRA, 1996).

A Constituição de 1934, promulgada devido a pressões políticas e sociais (RIBEIRO; BLIACHERIENE, 2014; RAVANELLI, 2013), centralizou a maior parte das funções públicas na área federal, e a autonomia dos municípios é revogada quase na sua totalidade (AZEVEDO, 2014). A competência para elaboração do orçamento foi então conferida ao Presidente da República, entretanto sem definição de limites para a proposição de emendas por parte do Legislativo. Foi mantido o Tribunal de Contas com função de acompanhar a execução orçamentária e julgar as contas dos responsáveis pelo dinheiro público, assim como apresentar parecer prévio sobre as contas do Presidente da República (MEDAUAR, 1990; GIACOMONI, 2009). O único avanço institucional trazido para os Tribunais de Contas é a equidade de garantias dos Ministros do Tribunal aos Ministros da Suprema Corte (LOUREIRO et al, 2009).

Já sob a Constituição de 1937, “a Polaca”, o Congresso é fechado e é instalado o Estado Novo (ARAÚJO, 2010). A autonomia dos Estados e Municípios, extinguiu-se, ao transferir para o Presidente da República a nomeação de Interventores nos Estados, e ao Interventor a nomeação dos prefeitos. As atribuições do Tribunal de Contas perderam força, sendo-lhe reservado um único artigo (pertencente ao Judiciário) e retirando a competência de apresentação de parecer prévio (AZEVEDO, 2014; GIACOMONI, 2009).

O Decreto-Lei 1804/1939 aprova normas orçamentárias, financeiras e de contabilidade para os Estados e Municípios. As resoluções anexas à Lei foram votadas em conferência convocada pelo Governo Federal, composta de técnicos em contabilidade pública e assuntos fazendários reunidos na Capital da República de 5 a 31 de outubro de 1939.

A redemocratização do país veio com a Constituição de 1946. Os prefeitos e vereadores voltaram a ser eleitos de forma direta, permanecendo a possibilidade de nomeação para as Capitais. O orçamento volta a ser proposto pelo Executivo com encaminhamento para votação no Legislativo. O papel dos Tribunais de Contas mantém-se como em 1934, porém é

evidenciado de forma mais clara, sendo que o processo de fiscalização financeira e orçamentária passou por inovações, como a incumbência do Tribunal auditar as contas das dos três Poderes da União, julgamento de administradores de autarquias e registro prévio de aposentadorias (RIBEIRO; BLIACHERIENE, 2014; ARAUJ, 2010; GIACOMONI, 2009; MEDAUAR, 1990). No mesmo ano, foram criados os Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade com a determinação de fiscalizar e reger a profissão contábil.

Cabe destacar que o Tribunal de Contas da União (TCU) é membro fundador³⁰ da *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), fato ocorrido em 1953.

Dentro de um contexto de crise econômica, mais uma vez tornou-se evidente a necessidade de reorganização e aperfeiçoamento da gestão pública (FEIJÓ, 2013). A Lei 4.320/1964 é um dos marcos do ordenamento das finanças públicas ao sistematizar as normas para elaboração e controle dos orçamentos, da gestão de caixa e dos balanços dos entes da Federação e implantar o modelo de contabilidade vigente; mesmo com o fato de que a contabilidade só é mencionada a partir do artigo 83, estando os artigos anteriores voltados apenas à questão de planejamento e orçamento (TCE-SP; 2010, FEIJÓ, 2013). Com a Lei 4.320/1964, pela primeira vez ocorre a bipartição do controle em interno e externo (CONACI, 2014).

A Lei 4.320/1964 também inova quando requer a preparação do Balanço do Setor Público Nacional (BSPN)³¹, ou seja, a informação consolidada de todos os entes e todos os Poderes do Brasil, muito embora houvesse dificuldade de aplicação e implementação deste dispositivo da Lei (AQUINO; BATLEY, 2015). Existe sanção associada aos municípios que não enviarem suas informações contábeis consolidadas para o BSPN (a saber, bloqueio das transferências voluntárias), e apesar de enviarem suas informações, não houve a consolidação do BSPN³² pelo Tesouro, até o ano de 2000, quando é emitida a LRF (CARDOSO; AQUINO; PIGATTO, 2014).

Entretanto, após 1964, o regime político brasileiro volta a ter características autoritárias. Na Constituição de 1967, ratificada pela Emenda Constitucional 1/69, retirou do

³⁰ <http://portal.tcu.gov.br/english/tcu-in-intosai/>

³¹ Art. 111

³² A consolidação não ocorre, provavelmente, pois 14 dias após a instituição da Lei 4320/1964 ocorre um golpe militar que introduz a Ditadura, modificando a agenda de governo. Além disso, em 1971 a unidade responsável pela Consolidação do BSPN dentro do Ministério da Fazenda foi extinta, entre outros motivos, vide (CARDOSO; AQUINO; PIGATTO, 2014).

Tribunal o exame e o julgamento prévio dos atos e dos contratos geradores de despesas, sem prejuízo da competência para apontar falhas e irregularidades que, se não sanadas, seriam, então, objeto de representação ao Congresso Nacional. Outra alteração relacionada à Emenda 1/69 foi a criação dos Tribunais de Contas dos Municípios do Rio de Janeiro e de São Paulo e a previsão Constitucional de que os Estados poderiam criar³³ seus Tribunais de Contas (ARAUJO, 2010; GIACOMONI, 2009; ALEJARRA, 2014). A Constituição de 1967 traz a obrigatoriedade de instituição de uma estrutura de controle interno, entretanto, apenas no âmbito do Poder Executivo (CONACI, 2014; RIBEIRO; BLIACHERIENE, 2014).

No âmbito municipal, a Constituição de 1967 trouxe diminuição na autonomia e extinguiu as eleições para Prefeitos e Vereadores (AZEVEDO, 2014).

Durante os anos 80 apresentava-se uma situação de elevada desorganização das instituições de finanças públicas e, devido à alta inflação, a contabilidade era meramente formal – ou seja, não disponibilizava informações úteis para a tomada de decisão (AQUINO; BATLEY, 2015; FEIJÓ, 2013). Após o fim da ditadura militar, como medida de reordenamento das finanças públicas, foi criada a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), seguida, no ano seguinte, pela instituição do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) com o intuito de mitigar problemas administrativos da União (FEIJÓ, 2013).

3.2 A Constituição de 88: autonomia municipal e a consolidação das contas

Na CF/88 o Tribunal de Contas tem a responsabilidade de realização prévia, concomitante e posterior da fiscalização financeira e orçamentária da União, seja qual for administração direta e indireta. Os municípios foram declarados como membros da Federação, com grande autonomia. O orçamento é proposto pelo Executivo e votado pelo Legislativo, com direito à proposição de emendas (GIACOMONI, 2009; ALEJARRA, 2014). Esta Constituição ampliou a potencialidade de controle social no Brasil, pois cria de instrumentos que possibilitaram a atuação da sociedade no controle dos atos do Estado – por exemplo, a legitimação de que qualquer cidadão pode denunciar irregularidades ou

³³ Muito embora, vários TCs já existissem e funcionassem na prática.

ilegalidade perante o Tribunal de Contas, Ministério Público e outras instâncias do sistema de controle (RIBEIRO; BLIACHERIENE, 2014).

Segundo estudo do Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI) foi com a promulgação da CF/88, instituindo o Estado Democrático, que o sistema de controle interno dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário dos Estados e do Poder Executivo dos municípios, foi elevado à condição de pressuposto básico para propiciar eficiência, integridade, confiabilidade e transparência da gestão pública.

Neste período, a alta inflação ainda afetava o Brasil. De 1986 a 1994 os índices atingiram uma inflação de 240% ao ano, e 6 planos monetários foram lançados nesses anos para conter a inflação. O Plano Real implementado em 1994, quando Fernando Henrique Cardoso (FHC) era Ministro da Fazenda, conseguiu reduzir os índices de inflação para 15% ao ano (AQUINO; BATLEY, 2015).

Em 2000 institui-se a LRF, segundo Cochrane (2003), para maior o controle das contas públicas, de forma a evitar déficits; por necessidade de planejar a ação governamental, aplicando os recursos de forma racional e sustentável; e para controlar as despesas com pessoal e aumentar a transparência da gestão orçamentária e financeira.

A LRF volta a tornar a consolidação das contas públicas (BSPN) uma exigência, apesar de não ser uma lei com foco na contabilidade; ao contrário do que aconteceu em 1964, desta vez o requerimento da consolidação foi efetivamente levado a cabo, pois era um mecanismo relevante para o controle da inflação, ponto crucial na agenda do então Presidente FHC (CARDOSO; AQUINO; PIGATTO, 2014). Também explicitou que normas gerais para a consolidação deveriam ser definidas por um Conselho de Gestão Fiscal, não implantado até os dias de hoje. Dessa forma, por força do art. 50 da LRF a STN, na condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, desde então edita normas gerais e manuais técnicos para consolidação das contas públicas.

Em 1998 o Brasil assinou acordo com o Fundo Monetário Internacional (FMI) para enviar dados contábeis federais para o *Special Data Dissemination Standard programme*, e para tal era necessário implementar um sistema de contabilidade em regime de competência para todos os níveis de governo (LOCK; PIGATTO, 2005). Ao mesmo tempo o país se envolveu em uma força tarefa do FMI para harmonização da contabilidade internacional com Sistemas de Contas para fins de estatísticas nacionais (AQUINO; BATLEY, 2015). Aqui começa a

discussão acerca da convergência da contabilidade pública brasileira ao padrão internacional, IPSAS.

Quanto ao Controle Interno Federal, avanços começam a surgir com a criação da Secretaria de Federal de Controle (SFC), que inicialmente era subordinada ao Ministério da Fazenda, mas em 2002 passa a ser um órgão integrante da Controladoria geral da União (LOUREIRO; ABRUCIO; PACHECO, 2010). Avanços similares ainda não ocorreram na esfera municipal (AZEVEDO, 2013).

Em 2002, a Fundação Instituto de Administração (FIA/USP) foi contratada para diagnosticar e propor um conjunto de ações integradas visando o desenvolvimento organizacional dos Tribunais de Contas de Estados e Municípios. O estudo apontou deficiências no sistema de controle externo, como a defasagem tecnológica (MAZZON; NOGUEIRA, 2002).

A ação foi parte do Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros (PROMOEX), desenvolvido em cooperação com o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), iniciado em 2005. A informatização dos Tribunais de Contas em nível subnacional se intensificou com a criação do PROMOEX³⁴ (AZEVEDO, 2013).

Desde 1998 o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) havia instituído um grupo de estudos voltado para a área pública, com a finalidade de estudar, elaborar e propor normas de contabilidade aplicadas ao setor público, alinhadas com as IPSAS e, dessa forma, com orientação estratégica de estimular a convergência às IPSAS e fortalecer institucionalmente a contabilidade aplicada ao setor público (FEIJÓ, 2013).

Para promover o desenvolvimento conceitual da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil, o CFC elaborou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), publicadas em 2008. Com relação ao processo de convergência, o CFC

³⁴ Silva (2013) afirma, em relação aos resultados alcançados pelo PROMOEX, que existem indícios suficientes para se afirmar que o cenário atual há diferente daquele diagnosticado no ano de 2002 pela FIA/USP, especialmente no que tange à planejamento e controle (como o IRB já apontava). Há, entretanto, na literatura uma carência de evidências no que tange aos objetivos alcançados pelo PROMOEX, através da capacitação de pessoal, introdução de novos procedimentos (como a auditoria para avaliação de resultados da ação governamental) e sistemas organizacionais e investimentos em informática expressos no Contrato de Empréstimo 1628/OC-BR, Anexo A, de 2005. Isso se deve ao fato de o PROMOEX ter sido finalizado em 2012 (SILVA, 2013).

atuou em conjunto com a Fundação Getúlio Vargas (FGV) e com a STN para traduzir as IPSAS, e posteriormente alinhar a consolidação conceitual e prática das NBCASP às IPSAS.

Em 2007, foram criados dois grupos técnicos da STN: Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON) – responsável pela padronização mínima de conceitos e práticas contábeis com, plano de contas e classificação orçamentaria - e o Grupo Técnico de Padronização de Relatórios (GTREL) – responsável pela harmonização e padronização de relatórios e demonstrativos, destacando-se os previstos na LRF. Em fevereiro de 2011, foi criado o Grupo Técnico de Sistematização de Informações Contábeis e Fiscais (GTSIS) – Responsável pela harmonização de regras e funcionalidade dos sistemas contábeis. Todos os grupos técnicos dão recomendações de caráter técnico e consultivo, pelo dialogo permanente e redução de divergências entre as diversas partes representadas.

Alterações substanciais e relevantes nos manuais da STN (por exemplo, o MCASP supracitado), a partir de 2007, passaram sempre pela avaliação dos referidos grupos técnicos, que apesar de consultivos tinham suas recomendações refletidas nas decisões da STN (FEIJÓ, 2013).

Acompanhando a tendência internacional de padrões da contabilidade, o Ministério da Fazenda publicou a Portaria 184/08, que é considerada o marco regulatório inicial do processo de convergência da contabilidade aos padrões internacionais no Brasil.

Ainda é importante destacar que em 2009 foi publicado o Decreto nº 6976, que atualiza as atribuições do Sistema de Contabilidade Federal (SCF), ratificando o processo de convergência, ao inserir como objetivo do SCF a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente no Brasil (FEIJÓ, 2013).

Em 2009 a STN edita a primeira versão do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Nesse sentido, atualmente, o país passou por um novo foco de aperfeiçoamento: a convergência das práticas contábeis do setor público brasileiro aos padrões internacionais – IPSAS. Também torna pública a Portaria nº 467/2009, que fixou prazos para a aplicação de procedimentos contábeis, plano de contas e outros dispositivos constantes do MCASP.

Atualmente, 2015, a STN abriu chamadas públicas para que os entes brasileiros opinarem sobre os prazos estabelecidos para adoção dos procedimentos contábeis, visto que ocorreram diversas postergações desde a primeira Portaria expedida em 2009.

4. INSTITUIÇÕES DE CONTROLE NO CONTEXTO BRASILEIRO

Não há uniformidade sobre a classificação das formas de controle (ARAÚJO, 2010). Para este trabalho, o critério levado em consideração para classificação do controle é o tipo: Externo ou Interno. Esta escolha não eliminará, quando necessário, detalhes sobre o controle como função administrativa, controle jurídico, controle social ou controle político, conforme Ribeiro e Bliacheriene (2014).

Identificaram-se competências para a execução e normatização de atividades de Controle Externo e Interno, por meio de análise da legislação vigente, a seguir apresentam-se os achados.

4.1 Controle Externo

O controle externo é, de forma geral, aquele situado fora da estrutura administrativa controlada, como o próprio nome ajuda a compreender; assim como características do controle externo temos a maior independência em relação aos órgãos que fiscaliza e maior função de fiscalização e correição do que assessoramento (RIBEIRO, BLIACHERIENE; 2014; ARAÚJO, 2010).

Segundo a CF/88³⁵, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União³⁶ e das entidades da administração direta e indireta será exercida mediante controle externo pelo Legislativo com auxílio de Tribunal de Contas, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Portanto, o controle externo fica a cargo do Congresso na União, Câmara dos Deputados nos Estados e Câmara dos Vereadores nos municípios, sempre com o apoio dos TCs. Muito se discutiu, e pode-se afirmar que o fato de auxiliar o Poder Legislativo não torna os TCs submissos a aquele, visto um rol de poderes concedidos aos TCs no artigo 71 da CF/88.

³⁵ CF 1988, art. 31, 70 e 71

³⁶ As normas estabelecidas para a União aplicam-se também aos Estados e Municípios, conforme art. 75 CF/1988

A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, com o auxílio dos TCs³⁷.

As funções típicas do poder Legislativo se encontram na Câmara Municipal. Esta é composta, basicamente, pela Mesa Diretora, Plenário e Comissões Parlamentares (conforme dita a Lei Orgânica do Município e o Regimento Interno). A Mesa Diretora é o órgão responsável pela auto-gestão da Câmara, ou seja, sua direção coordenada pelos próprios membros. O Plenário e as Comissões são os órgãos que processam os trabalhos legislativos da Câmara (MAURANO, 2010).

Baseado no regime representativo³⁸, o Poder Legislativo Municipal tem representação política exercida pelos Vereadores e apresenta atribuições relacionadas ao Controle nas seguintes funções: (I) de Controle e Fiscalização – ao lado da função legislativa é a que apresenta importância destacada. Cabe à Câmara Municipal o controle das contas públicas e a fiscalização da Administração local, contando com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados (ou Municípios, onde houver); (II) Julgadora – se refere à capacidade de julgar Prefeito, Vice e Vereadores por infrações político-administrativas (MAURANO, 2010).

O Poder Legislativo é dotado de instrumentos para exercer controle, como (i) Comissões Parlamentares de Inquérito (art. 58); (ii) convocação de ministros e requerimento de informações; (iii) convocação de qualquer autoridade ou pessoa para depor (arts. 50, 58 e 85); (iv) fiscalização contábil, financeira e orçamentária; (v) apreciação das contas do Chefe do Executivo, entre outras. Essas funções constituem mecanismo de controle político, tendo por finalidade comprovar a probidade dos atos administrativos (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2008).

Por sua vez, as Entidades de Fiscalização Superiores (EFS), dos quais os TCs fazem parte, foram criadas como órgãos técnicos e independentes cuja especialidade é fiscalizar, sob o aspecto técnico, as contas públicas em nome do povo (FAGUNDES, 2012). O Julgamento

³⁷ Neste ponto o presente trabalho não tratará sobre o Controle Externo realizado pelo Ministério Público e Controle Social.

³⁸ Devido à impossibilidade do povo dirigir diretamente o Estado, esse mesmo povo elege, periodicamente, representantes e a eles outorga poderes. Dessa forma, há um órgão em que as decisões coletivas são tomadas por representantes, e através destes se espelha os interesses dos diferentes grupos de opinião que se formam na sociedade (Maurano, 2010).

político é do Legislativo, porque o Parlamento pode acolher ou desprezar a opinião do Tribunal de Contas, expressa através da emissão do Parecer Prévio (CASTRO, 2006).

Segundo o *UK Department for International Development* (2004), existem 3 tipos principais de estruturas institucionais de EFS: a saber, (i) o *Westminster model*, (ii) *Collegiate model* e (iii) *Napoleonic model*.

O modelo *Westminster*, também conhecido como modelo Anglo-Saxão, é adotado no Reino Unido, na Comunidade de Nações (formado por 53 antigas colônias britânicas), e na América Latina em países como Chile e Peru. Neste modelo, a EFS é comandada pelo Auditor General, um único indivíduo empossado de todos os poderes e responsabilidades atribuídas à instituição e que atua como um oficial do Parlamento, de forma que a EFS tem um relacionamento muito próximo às atividades do Parlamento. O ciclo começa quando o orçamento é proposto pelo Parlamento, a EFS examina os gastos dos governantes e retorna relatórios para o escrutínio do Parlamento (que forma comissões especiais para a análise dos relatórios da EFS); após a análise o Parlamento irá propor novamente o orçamento, e o ciclo reinicia. A EFS, dentro deste contexto, tem profissionais com background em economia e finanças, e as auditorias tem viés financeiro com menos ênfase no *compliance* legal.

O *Collegiate Model* é encontrado em países como a Alemanha, Holanda, Japão, e a estrutura básica de relacionamento com o Parlamento e o governo é similar ao modelo Westminster. Contudo, a EFS é comandada por um *board* formado por diversas pessoas que tomam as decisões em consenso.

O Brasil, juntamente com os países latinos da Europa, encontra-se inserido no modelo Napoleônico, caracterizado generalizadamente por (i) relação limitada entre a EFS e o Legislativo; (ii) um foco principal do trabalho de auditoria que é verificar a legalidade das operações que o governo executou; e (iii) profissionais da EFS que tendem a ter background legal, em vez de contábil ou de auditoria. Em países que adotam este modelo uma característica comum, não causada pelo modelo de auditoria, é que o orçamento é proposto pelo Executivo e aprovado pelo Legislativo. Durante a execução do orçamento, oficiais do governo são julgados nominalmente pelas suas contas através da EFS, que também envia relatórios para o Legislativo. O modelo Napoleônico tem foco no *compliance*, e traz o risco de não examinar corretamente o uso do dinheiro público em termos de eficiência, efetividade e economia. Contrapõe-se à este foco em *compliance* deste modelo, a expectativa de que a

principal tarefa de uma EFS é examinar se os recursos públicos estão sendo gastos de forma econômica e eficiente, além da conformidade com as regras de regulamentação existente. Contudo, a boa auditoria de *compliance* é uma base forte para que a instituição de auditoria evolua outros patamares (UKDID, 2004; INTOSAI, 2013).

Tabela 2: Tribunais de Contas no Brasil

Estado	Tipo de Tribunal	Ano de Criação
Piauí	Tribunal de Contas do Estado	1891
Bahia	Tribunal de Contas do Estado	1915
São Paulo	Tribunal de Contas do Estado	1921
Ceará	Tribunal de Contas do Estado	1935
Minas Gerais	Tribunal de Contas do Estado	1935
Rio Grande do Sul	Tribunal de Contas do Estado	1935
Rio de Janeiro	Tribunal de Contas do Estado	1936
Maranhão	Tribunal de Contas do Estado	1946
Alagoas	Tribunal de Contas do Estado	1947
Goiás	Tribunal de Contas do Estado	1947
Pará	Tribunal de Contas do Estado	1947
Paraná	Tribunal de Contas do Estado	1947
Amazonas	Tribunal de Contas do Estado	1950
Mato Grosso	Tribunal de Contas do Estado	1953
Espírito Santo	Tribunal de Contas do Estado	1954
Santa Catarina	Tribunal de Contas do Estado	1955
Rio Grande do Norte	Tribunal de Contas do Estado	1957
Distrito Federal	Tribunal de Contas do Estado	1960
Pernambuco	Tribunal de Contas do Estado	1967
Sergipe	Tribunal de Contas do Estado	1969
Paraíba	Tribunal de Contas do Estado	1970
Rondônia	Tribunal de Contas do Estado	1983
Acre	Tribunal de Contas do Estado	1987
Mato Grosso do Sul	Tribunal de Contas do Estado	1987
Roraima	Tribunal de Contas do Estado	1988
Tocantins	Tribunal de Contas do Estado	1989
Amapá	Tribunal de Contas do Estado	1991
Ceará	Tribunal de Contas dos Municípios	1954
Goiás	Tribunal de Contas dos Municípios	1977
Pará	Tribunal de Contas dos Municípios	1980
Bahia	Tribunal de Contas dos Municípios	1989
São Paulo	Tribunal de Contas do Município	1968
Rio de Janeiro	Tribunal de Contas do Município	1980

Fonte: Elaborado pelo autor, adaptado de Araújo (2010).

Conforme a tabela 2, no Brasil há um Tribunal de Contas no nível central e 33 TCs. No nível central encontra-se o Tribunal de Contas da União (TCU) que fiscaliza recursos arrecadados pela União, sua aplicação na administração pública direta e indireta e os repasses de recursos da União a Estados, Municípios, e a entidades não governamentais. Entre os 33 subnacionais estão 27 Tribunais de Contas dos Estados incumbidos da fiscalização dos recursos estaduais e municipais e da sua aplicação e 4 Tribunais de Contas dos Municípios - para municípios dos Estados do Ceará, da Bahia, do Pará e de Goiás – além de 2 Tribunais de Contas do Município, casos de São Paulo e Rio de Janeiro.

Atualmente todos os Estados brasileiros, além do Distrito Federal, contam com um Tribunal de Contas, pois essa é uma exigência da CF/88, no art. 75, parágrafo único. Ainda, é vedada a constituição de Tribunais de Contas do Município, nos moldes de São Paulo e Rio de Janeiro, conforme art. 31 da Constituição; de forma alguma a presente vedação impede que se constituam Tribunais de Contas nos Estados com a competência de controle externo dos atos praticados pelos municípios (ARAÚJO, 2010).

Enquanto órgão auxiliar do Poder Legislativo, compete aos TCs apreciar as contas prestadas anualmente pelo Chefe do Executivo (Presidente, Governador e Prefeitos), produzindo um parecer prévio opinativo e exclusivamente técnico que será enviado para o Legislativo e servirá como subsídio para o julgamento deste Poder acerca da aprovação das contas do Executivo.

Mas, existem competências especificadas dos TCs, que não se resumem a auxiliar o Legislativo. Cabe julgamento administrativo e de cunho técnico por parte dos TCs as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta.

Também é responsabilidade dos TCs acompanhar a legalidade das contratações e dos concursos realizados pela administração direta e indireta; realizar por iniciativa própria (ou por mandato do Congresso) inspeções e auditorias contábeis, financeiras, orçamentárias, operacionais e patrimoniais; prestar as informações solicitadas pelo Congresso sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas; além de aplicar multas aos responsáveis por irregularidade de contas.

Visto o rol de atribuições a cargo dos TCs, afirma-se são instituições vitais do sistema político brasileiro, contribuindo para a aplicação correta e eficiente dos recursos públicos

(SPECK, 2013a; CASTRO, 2008). *Accountability* horizontal é a supervisão da rotina de agentes do Estado por outra agência com direito e poder legal para fiscalizar e aplicar sanções legais no caso de consideradas delituosas (O'DONNELL, 1998); dessa forma os TCs são uma agência responsável, em auxílio ao Legislativo, pela *accountability* horizontal no Brasil.

4.2 Controle Interno

O controle interno é o controle que cada um dos Poderes exerce sobre seus próprios atos e agentes, situado, portanto, dentro da estrutura administrativa controlada; assim como características do controle interno temos que este tende a ser menos autônomo e adota uma postura de assessoramento ao chefe do Poder que está subordinado (RIBEIRO, BLIACHERIENE; 2014; ARAÚJO, 2010).

Castro (2008) define a noção de controle interno como sendo um conjunto de métodos, processos e recursos empregados pela própria estrutura interna de produção do ato, com vistas a impedir o erro, a fraude e a ineficiência para realizar a legalidade da atuação administrativa de forma plena.

No contexto internacional, em 1992 uma iniciativa independente gerou o modelo COSO em que o Controle Interno é entendido como um processo que deve ser realizado pela diretoria, por todos os níveis de gerência e por outras pessoas da entidade, projetado para fornecer segurança razoável quanto à objetivos em 3 categorias, a saber, (i) eficácia e eficiência das operações; (ii) confiabilidade de relatórios financeiros; (iii) cumprimento de leis e regulamentações aplicáveis.

Desde o início da década de 2000, os controles internos têm ganhado interesse, devido à ações articuladas pela OCDE e os padrões de auditoria divulgados pela *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) e *Institute of Internal Auditors* (IIA) (DIAMOND, 2002). De qualquer forma, os novos padrões de auditoria são questionados quanto à sua relevância para novas democracias, visto que parecem mais alinhados com a realidade de países desenvolvidos (ANDREWS, 2013; DIAMOND, 2002).

No Brasil, a CF/88 deixa claro que o controle interno relaciona-se no sentido de cooperação com o controle externo, no sentido de antever-se ao controle externo e assim diminuir a demanda dos TCs, que não controlam apenas um único ente e sim centenas deles (CASTRO, 2008). Nesse sentido, o art. 31 diz que a fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal (exercido com auxílio dos TCs, § 1º), mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei. Ainda, pelo art. 74, os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade³⁹ de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

A LRF também atribuiu novas responsabilidades ao controle interno. No art. 54 estabelece que os Relatórios de Gestão Fiscal, trimestrais, assinados pelos titulares dos Poderes e órgãos mencionados no seu art. 20 (Tribunal de Contas, Ministério Público e Tribunais Superiores) serão também assinados pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno.

Ghisi (1997) levanta três pontos fundamentais da cooperação entre os controles externo e interno, conforme a ligação pontilhada na figura 1, a saber, (i) a redução do escopo dos trabalhos do controle externo, dado os exames do controle interno; (ii) fornecimento, por parte do controle interno, de informações que auxiliem o melhor conhecimento dos setores a serem auditados pelo controle externo; e (iii) eliminação de retrabalho nas auditorias. Destaca-se que, para melhor resultado dessa relação de cooperação, o controle externo deve aferir o grau de confiabilidade dos trabalhos realizados pelo controle interno.

³⁹ Também é finalidade do controle interno:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

Figura 1: Sistema de Controle Interno e o processo decisório

Adaptado de Baltaci e Yilmaz (2007)

Baseado em Baltaci e Yilmaz (2007), um Sistema de controle interno efetivo deve ser composto por controles financeiros e não financeiros aplicados a cada etapa do processo decisório, conforme a figura 1.

Esse sistema é composto por três partes: (i) identificação de riscos, (ii) desenvolvimento de processos internos para conter os riscos identificados, e (iii) estabelecimento de uma auditoria interna para chegar a eficiência dos controles internos (ALLEN; TOMMASI, 2001). O papel da auditoria interna, idealmente independente das atividades administrativas, é prover dados sobre a eficácia da organização pública em prover os serviços para os cidadãos (BALTACI; YILMAZ, 2007).

A forma de realização do trabalho de auditoria pode ter sua estrutura classificada como (i) centralizada, (ii) descentralizada, (iii) integrada, (iv) compartilhada e (v) terceirizada (CONACI, 2014). As 3 primeiras estruturas são consideradas uma modalidade direta, pois as funções de controle interno são realizadas por servidores em exercício em órgãos centrais ou setoriais de controle; as 2 últimas são representantes da modalidade indireta, pois admite a execução de funções de controle por servidores não lotados em órgãos centrais ou setoriais de controle (CONACI, 2014).

No Brasil o mais proeminente órgão de controle interno é do Poder Executivo Federal, a Controladoria Geral da União. Modelo que parece influenciar e estar sendo copiado por Estados e municípios (OLIVIERI, 2013). A Controladoria-Geral da União (CGU) foi criada em 2003, através da Medida Provisória nº 103, convertida na Lei 10683/2003. Em 2006 teve sua estrutura alterada, buscando desenvolver mecanismos de prevenção à corrupção. Assim, a

CGU passa a ter competência de detectar casos de corrupção, mas também de antecipar-se à eles e prevenir sua ocorrência (CAPACITA, 2013).

Além da CGU, um elemento propulsor das políticas de gestão pública nos governos estaduais é o Programa Nacional de Apoio à Gestão Pública (PNAGE) que mostrou que o controle interno no nível subnacional precisava ser modernizado (ABRUCIO, 2004; ABRUCIO; GAETANI, 2006; OLIVIERI, 2013) e a fundação do Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI) que agrega todos os órgãos de controle interno estaduais (OLIVIERI, 2013).

O Diagnóstico PNAGE, de 2004, mostra que dos 26 Estados brasileiros e o Distrito Federal, apenas 16 apresentavam um órgão específico para controle interno. Segundo Olivieri (2013), isso indica um grande atraso em relação à exigência constitucional de realização de atividades de controle interno em todas as esferas de governo.

Cabe ressaltar que no ano de 2006, ocorreu o início da elaboração das Normas de Auditoria Governamental (NAGs), no âmbito do Tribunal de Contas do Estado da Bahia (TCE-BA), na gestão do Conselheiro Antonio Honorato de Castro Neto. Em 2010, o Instituto Rui Barbosa NAGs, aplicáveis ao controle externo e interno brasileiro, e baseada nas normas e diretrizes emanadas INTOSAI, IFAC e IIA.

Em 2012, todos os Estados brasileiros já contavam com Controladorias (ou órgãos com competências semelhantes, apesar da nomenclatura diversa) segundo o CONACI (2014). Para Olivieri (2013), apesar dos avanços, o controle interno ainda é incipiente nos Estados brasileiros, com baixa capacidade para realizar a avaliação da regularidade e a eficiência da gestão.

No âmbito municipal, a Controladoria é o órgão que gerencia todo o sistema de informações econômico-físico-financeiras, servindo como instrumento para capacitar decisões de gestão (SLOMSKI, 2001), e cabe destaque a cidade do Rio de Janeiro, que criou a Controladoria Geral do Município em 1993, com nível de secretaria municipal subordinada diretamente ao prefeito (SILVA, 2004).

A realidade municipal é mais parecida com a dos Estados do que com a da União, no que se refere a Controles Internos, sendo que nos últimos anos não houve avanços significativos na implementação de Controles Internos nestes entes (AZEVEDO, 2014).

5. AUTONOMIA DOS MUNICÍPIOS: ESTRUTURA ADMINISTRATIVA E CONSOLIDAÇÃO DAS CONTAS PÚBLICAS

República Federativa do Brasil é nome de Estado que expressa, *per se*, que o país se chama Brasil, que a federação é a forma de Estado e que a república é a forma de governo (SILVA, 2007). Não está expresso o sistema de governo, a saber, presidencialismo (LENZA, 2011).

As formas de governo são a República e a Monarquia (LENZA, 2011). Na República, o governante é eleito do povo para um mandato com tempo pré-definido (periodicidade), e este responde pelos seus atos. Na Monarquia, por sua vez, o governante é escolhido por hereditariedade, não responde pelos seus atos, e há vitaliciedade do mandato.

Os sistemas de governo existentes são o presidencialismo e o parlamentarismo (LENZA, 2011). No presidencialismo, há unidade do Poder Executivo, ou seja, a chefia do Estado e do governo são exercidas por uma única autoridade, o Presidente da República; há separação de poderes e Irresponsabilidade Política⁴⁰. O parlamentarismo, por sua vez, apresenta dualidade de poder, visto que a chefia do Estado e do governo são exercidas por autoridades distintas; o primeiro ministro tem responsabilidade política e depende da confiança do parlamento, havendo colaboração entre os Poderes.

Quanto à forma de Estado, ou o modo de exercício de poder político dentro de um território, há o Estado unitário e o Estado federal (LENZA, 2011; SILVA, 2007). No Estado unitário, há a centralização de todas as decisões político-administrativas no Governo Nacional, ou central. A outra forma de organização é o Estado federal, em que os Estados que ingressam na federação, dentro do pacto federativo, abrem mão de sua soberania, e preservam sua autonomia⁴¹ (LENZA, 2011; MORAES, 2008). Segundo Lenza (2011), há características comuns a todas as federações, conforme o quadro 1.

O Brasil é uma federação desde 1889, quando surgiu a República dos Estados Unidos do Brasil (OLIVEIRA, 2013). A Constituição de 1891 já estabelecia competências repartidas entre a União e os Estados-membros, anterior a isso já existiam clamores populares pela descentralização do Estado (BASTOS, 1870), e até a Constituição de 1988 esta forma de

⁴⁰ O presidente não necessita de apoio do congresso para manter-se no poder.

⁴¹ Possuem competências garantidas por Constituição que não podem ser abolidas unilateralmente pelo governo central

Estado nunca foi alterada, mesmo com os sobressaltos institucionais relacionados à ditadura militar, por exemplo.

Quadro 1: Características da Federação

Descentralização política	São previstos, na Constituição, núcleos de poder político autônomos
Repartição de competência	A repartição de competências legislativas, administrativas e tributárias entre os entes federados, garantindo sua autonomia.
Constituição rígida como base jurídica	Visando estabilidade institucional, é a garantia da distribuição de competências entre os entes autônomos. A partir disso, poderá acentuar a centralização de poder, ora na Federação, ora nos Estados –membros
Inexistência do direito de secessão e intervenção	Não é permitido o direito de separação, uma vez vigente o pacto federativo.
Soberania do Estado federal	Os Estados-membros perdem soberania. O Estado federal é detentor do poder político supremo e independente, ou seja, não limitado por nenhum outro na ordem interna ou na sociedade internacional
Intervenção	Em situações de crise, o processo interventivo surge para assegurar o equilíbrio federativo
Auto-organização dos Estados-membros	Através de Constituições Estaduais, por exemplo
Órgão representativo dos Estados-membros	No Brasil, o Senado Federal
Guardião da Constituição	No Brasil, o STF
Repartição das receitas	Assegura o equilíbrio entre os entes federativos

Elaborado pelo Autor, adaptado de Lenza, 2011; Moraes (2008)

Segundo a CF/88 o Brasil é formado e organizado político-administrativamente pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal⁴². O princípio federativo é clausula pétrea⁴³ na atual Constituição, ou seja, não pode ser objeto de proposta de emenda constitucional com fins de abolir a federação.

A autonomia dos Estados-membros é manifestada pela tríplice capacidade de (i) auto-organização; (ii) autogoverno; e (iii) auto-administração (MORAES, 2008).

⁴² Art. 1º e 18º, CF/1988

⁴³ §4º, inciso I, art. 60, CF/1988

Segundo Moraes (2008), os Estados-membros se auto-organizam utilizando-se de seu poder constituinte derivado-decorrente⁴⁴, editando suas Constituições e leis, sempre respeitando os princípios constitucionais sensíveis⁴⁵, princípios federais extensíveis⁴⁶ e princípios constitucionais estabelecidos⁴⁷. Nesse sentido, haverá entre as Constituições dos Estados-membros e a Constituição Federal uma relação de simetria. A saber, pelo princípio da simetria, os Estados-Membros se organizam obedecendo ao mesmo modelo constitucional adotado pela União. Os municípios, por sua vez, mantêm reações de subordinação com a Constituição Federal e com a Constituição Estadual, ou seja, dois graus de imposição legislativa; de forma que não se faz cabível a definição de poder constituinte derivado-decorrente na órbita municipal (LENZA, 2011). De qualquer forma, quanto à auto-organização e normatização própria, os Estados-membros e municípios (no caso brasileiro) enfrentam restrições.

A segunda característica da autonomia dos Estados-membros é o auto-governo. Significa que é o próprio povo do Estado, ou seja, de seu território, que escolhe de forma direta seus representantes nos Poderes Legislativo e Executivo locais, sem interferência da União. Assim como na auto-organização, no auto-governo os Estados-membros têm de respeitar regras estabelecidas na Constituição Federal (MORAES, 2008).

A terceira característica que descreve a autonomia dos Estados-membros da federação é o fato de que eles se auto-administram no exercício de suas competências administrativas, legislativas e tributárias (MORAES, 2008).

⁴⁴ Para entender o poder constituinte derivado-decorrente é necessário se conhecer o poder constituinte originário. O Poder constituinte originário é aquele que instaura uma nova ordem jurídica, rompendo com a ordem precedente. O poder constituinte derivado é, por sua vez, criado e instituído pelo originário; assim, é limitado e condicionado aos parâmetros impostos pelo poder constituinte originário, apenas, a um grau de imposição legislativa constitucional. O poder constituinte derivado-decorrente tem a missão de estruturar o a Constituição dos Estados-membros, com caráter de complementaridade em relação à Constituição Federal (LENZA, 2011).

⁴⁵ Princípios constitucionais sensíveis são os que se encontram expressos na Constituição. Assim, quando os Estados-membros elaboram suas Constituições estaduais deverão, segundo a CF/88, art. 34, observar a forma republicana, o sistema representativo e o regime democrático; os direitos da pessoa humana; a autonomia municipal; prestação de contas; aplicação de mínimos de receita de impostos em saúde e educação, sob pena de intervenção federal (LENZA, 2011).

⁴⁶ Princípios federais extensíveis são as normas centrais, comuns a todos os entes federativos, e de observância obrigatória no poder de organização do Estado. Relacionam-se com a forma de investidura em cargos eletivos, processo legislativo, orçamentos e preceitos da Administração Pública, por exemplo (LENZA, 2011; MORAES (2008).

⁴⁷ Princípios constitucionais estabelecidos são normas dispersas pelo texto da Constituição que, além de organizarem a federação, estabelecem preceitos de observância obrigatória pelos Estados-membros, ao proibir atos que não constam no poder constituinte originário, restringir a liberdade de organização, vedar a possibilidade de invasão de competência, por exemplo (LENZA, 2011; MORAES 2008).

Cabe ressaltar que, como a Constituição Federal consagrou o município como ente federativo, de forma que sua autonomia se dá da mesma forma que a dos Estados-membros. O município se auto-organiza por meio de Lei Orgânica e leis municipais; autogoverna-se pela eleição direta do prefeito e vereadores; e, por fim, auto-administra-se no que a Constituição Federal conferiu a ele (LENZA, 2011; MORAES, 2008).

Um pressuposto da autonomia dos entes federativos é a repartição de competências⁴⁸ (MORAES, 2008). O princípio básico para distribuição das competências é a predominância de interesse, sendo a União responsável por matérias de interesse geral, os Estados-membros por matéria de interesse regional e os municípios por matéria de interesse local (MORAES; 2008; SILVA; 2007).

As competências podem ser divididas entre competências administrativas e competências legislativas⁴⁹ (LENZA, 2011; SILVA 2007).

Primeiro, a competência administrativa pode ser (i) exclusiva (ou privativa); ou (ii) comum (cumulativa ou paralela) (LENZA, 2011; SILVA, 2007), conforme a figura 2.

Figura 2: Repartição de competências em matéria administrativa

Fonte: MORAES (2008)

A Constituição Federal concede à União, quanto à competência administrativa exclusiva, as matérias expressas no art. 21, como por exemplo, elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social (LENZA, 2011; MORAES, 2008). Aos Estados são reservadas as competências administrativas que não lhe sejam vetadas, ou a competência residual, após a enumeração das

⁴⁸ Segundo Silva (2007), competência é “a faculdade juridicamente atribuída a uma entidade ou órgão ou agente do Poder Público para emitir decisões [...] são as diversas modalidades de poder que se servem os órgãos ou entidades estatais para realizar suas funções”.

⁴⁹ Competências legislativas são as constitucionalmente definidas para elaborar leis (LENZA, 2011).

competências da União, Municípios, Distrito Federal e comum (LENZA, 2011). Por fim, os municípios tem competência administrativa exclusiva enumerada no art. 30 da Constituição Federal (MORAES, 2008).

As competências administrativas comuns a todos os entes, por sua vez, estão definidas no art. 23 da Constituição; leis complementares fixam normas de cooperação entre os entes, para evitar conflitos e dispersão de recursos, visando otimizar os esforços em busca do desenvolvimento e do bem-estar (LENZA, 2011; MORAES, 2008).

Segundo, a competência legislativa pode ser (i) exclusiva; (ii) privativa; (iii) concorrente; ou (iv) suplementar (SILVA, 2007), conforme a figura 3.

Figura 3: Repartição de competências em matéria legislativa

Fonte: Elaborado pelo autor, adaptado de MORAES (2008)

Uma competência legislativa é exclusiva, quando atribuída a uma entidade com exclusão das demais, sendo, portanto, indelegável. Já a competência privativa, é atribuída a uma entidade, mas com possibilidade de delegação. A competência concorrente caracteriza-se pela possibilidade de disposição de uma mesma matéria por mais de um ente da federação e a primazia da União sobre a fixação de normas gerais. Dado a existência das normas gerais, uma competência suplementar é a que supre o que foi omitido no texto daquelas (SILVA, 2007).

A União tem competências privativas expressas no art. 22 da CF/88, visto a possibilidade de delegação presente no parágrafo único; aos Estados compete legislar sobre o que a União delega a ele, e sobre o que não foi explicitamente reservado à outro ente

federativo (MORAES, 2008). Ao município cabe legislar sobre assuntos de interesse local, e suplementar a legislação federal e estadual no que couber (LENZA, 2011).

Ainda, cabe a União e aos Estados legislar concorrentemente sobre algumas matérias enumeradas no art. 24 da Constituição, o que significa que a União legislará sobre normas gerais e os Estados sobre normas específicas (LENZA, 2011).

As competências próprias dos municípios, e principalmente as características ligadas a sua autonomia como a auto-organização, autogoverno e auto-administração, garantem que o município organize-se da melhor forma para a melhor expressão do interesse local e execução de suas atividades por meio da Administração Direta e Indireta.

A Administração Direta é compreendida pelas secretarias municipais, a Prefeitura e as Casas Legislativas, por exemplo, caracterizando-se pela centralização em uma única pessoa jurídica governamental de atividades administrativas que são, posteriormente, repartidas entre órgãos públicos, mantendo-se hierarquia (MAZZA, 2014).

É raro o desenvolvimento de atividade administrativa sem repartição de competências entre órgãos (MAZZA, 2014), assim os municípios se organizam internamente de formas diversas, utilizando-se de órgãos “meio” que oferecem às Secretarias condições para suas operações, e órgãos considerados “fim” que executam as ações cuja finalidade é promover o bem-estar social da coletividade (SLOMSKI, 2001). Segundo Zmitrowicz, Biscaro e Marins (2013) são mais comuns nas administrações municipais os seguintes órgãos de atividades-meio:

- **“Secretaria de Governo:** responsável basicamente pela atribuição assistir e assessorar o prefeito na coordenação e integração das ações de Governo (relações entre as diversas unidades da Administração) e nas relações com a comunidade;
- **Secretaria de Administração:** responsável por coordenar a política de gestão de pessoal, as ações relativas aos concursos e processamento de folhas de pagamento dos órgãos e entidades do Poder Executivo;
- **Secretaria de Planejamento:** responsável por coordenar o processo de planejamento do Município. Atua elaborando as propostas do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA); ainda garante a compatibilidade do desenvolvimento do município ao Plano Diretor utilizando-se de análises do programa de Metas Municipais;

- **Secretaria Jurídica:** desenvolve atividades de consultoria e assessoramento jurídico do Executivo e Administração Municipal;
- **Secretaria de Finanças:** responsável por toda a política e administração tributárias do município, bem como sua política econômico-financeira, a administração das finanças municipais e das licitações e materiais públicos. É atribuição da Secretaria de Finanças receber e gerenciar todos os recursos municipais, ou seja, suas receitas e despesas, destinando as verbas necessárias às demais Secretarias, de acordo com a programação realizada por cada uma delas. Fica também a cargo da Secretaria de Finanças o pagamento das dívidas eventualmente contraídas pelo município.”
- **Secretaria de Controle Interno:** a Controladoria é o órgão que gerencia todo o sistema de informações econômico-físico-financeiras, servindo como instrumento para capacitar decisões de gestão.

São normalmente considerados órgãos de atividades-fim as seguintes Secretarias (ZMITROWICZ; BISCARO; MARINS, 2013):

- **“Secretaria de Desenvolvimento Urbano:** responsável pela condução das ações governamentais de planejamento urbano, bem como o desenvolvimento e aprimoramento da legislação relativa ao planejamento e desenvolvimento urbano. É responsável pela coordenação, organização, manutenção e atualização das informações sociais, culturais, econômicas, financeiras, patrimoniais, administrativas, físico-territoriais, ambientais, imobiliárias e outras de relevante interesse para o Município visando à consolidação de projetos para o desenvolvimento urbano;
- **Secretaria de Infraestrutura e Obras:** responsável pela administração, execução e fiscalização de todas as obras do município, em especial das viárias, de edificações públicas e de saneamento básico, tais como as de extensão de redes de água e esgoto, bem como a fiscalização e o controle do uso e ocupação do solo e dos projetos de obras de iniciativa particular na área municipal; administração dos serviços públicos urbanos municipais, executados direta ou indiretamente, tais como os de limpeza pública, de ajardinamento, de coleta de lixo, entre outros relacionados à manutenção da cidade, além da fiscalização das posturas municipais, que engloba o controle e a fiscalização de ambulantes e outros tipos de comércio nos logradouros públicos e da manutenção dos próprios municipais e de seus equipamentos;

- **Secretaria de Trânsito e Transportes:** responsável pela execução da engenharia de tráfego e do transporte municipal, além de gerenciamento e a manutenção da frota de veículos pertencente ao município;
- **Secretaria de Educação:** a qual compete a administração e a execução dos programas de educação e assistência escolar da Administração Municipal;
- **Secretaria de Cultura:** a qual compete o desenvolvimento e execução dos programas de preservação do acervo documentário e de difusão cultural;
- **Secretaria de Saúde:** a qual compete a administração e prestação de serviços de saúde à população em geral e a execução de programas de prevenção;
- **Secretaria de Habitação:** a qual compete estabelecer, coordenar e controlar a política habitacional do município, bem como controlar e coordenar os programas e projetos de urbanização de núcleos favelados e de habitação popular;
- **Secretaria de Assistência Social:** a qual compete a execução dos serviços de promoção social;
- **Secretaria de Meio Ambiente:** a qual compete a coordenação e a implantação da política de meio ambiente do município, observando a manutenção e a promoção do equilíbrio ecológico e a melhoria da qualidade ambiental.”

Em alguns municípios podem-se observar subdivisões em secretarias diversas das mencionadas ou ainda, nos de maior porte, a existência de secretarias auxiliares e de coordenadorias para tratar de assuntos específicos, tais como esportes, turismo, indústria e comércio, desenvolvimento, dentre outras; as denominações e as respectivas atribuições também podem variar de um município para outro uma vez que os municípios têm autonomia para estabelecer sua estrutura organizacional e o fazem de acordo com suas necessidades levando em conta sua própria vocação (ZMITROWICZ; BISCARO; MARINS, 2013).

Todas essas secretarias realizam transações que são refletidas na contabilidade do município. Em um município padrão brasileiro, há pelo menos dois setores de contabilidade: (i) responsável pelas contas do Poder Executivo; e (ii) responsável pelas contas do Poder Legislativo.

Existem casos de municípios⁵⁰ em que Secretarias possuem departamentos de contabilidade internos, com competência para produzir seus balanços contábeis patrimoniais.

⁵⁰ Por exemplo, vide a Secretaria da Educação do município de Salvador.

Nesse tipo de município há mais de dois setores de contabilidade dentro da Administração Direta.

Mazza (2014) destaca que na descentralização, as competências administrativas são distribuídas a pessoas jurídicas autônomas, criadas pelo Estado para este fim, como por exemplo, autarquias e fundações públicas que integram a Administração Indireta.

Quando a opção adotada para a estrutura de prestação de serviços do município é a descentralização, cada órgão da Administração Indireta também conta com um setor de contabilidade próprio. Ou seja, cada uma das fundações, autarquias e empresas que compõem a Administração Indireta contam com um setor de contabilidade próprio.

A Lei 4.320/1964 demanda a (i) publicação dos balanços dos órgãos da administração indireta como complemento das informações disponibilizadas pelo ente à que estejam vinculadas. Ainda, a (ii) consolidação do balanço da União, Estados e Municípios (com seus complementos da Administração Indireta) é uma exigência da referida Lei.

Em (i) faz-se necessária a prática da consolidação do balanço intragovernamental, que é o balanço de cada ente da federação. Em (ii) a consolidação é intergovernamental, ou seja, o balanço das contas nacionais (DCASP, 2012). A consolidação intergovernamental é reforçada pela LRF, que em seu artigo 51, prevê que “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”.

No município padrão brasileiro a consolidação do balanço intragovernamental (o balanço de cada ente da federação) é usualmente elaborada pela Secretaria da Fazenda⁵¹. Segundo a LRF, o município deve consolidar e encaminhar as contas ao Poder Executivo da União até dia trinta de abril do exercício subsequente ao que se referem os demonstrativos contábeis.

Por sua vez, a consolidação do balanço intergovernamental compete⁵² a STN, e deve ser feita até trinta de junho do exercício subsequente. Cabe ressaltar que esta consolidação vem sendo feita pelo Tesouro Nacional desde 2000, mas até 2009 não havia muita informação

⁵¹ Sob a influência do Decreto Lei 1804/1939, que trata em seção específica acerca da Organização de Serviços de Contabilidade, e atribui ao Departamento da Fazenda dos municípios a gestão dos serviços contábeis.

⁵² Decreto Lei 6976/2009.

disponibilizada, de forma que era apenas um atendimento legal ao que a LRF requisitou (CARDOSO; AQUINO; PIGATTO, 2014).

O objetivo declarado pela STN para a consolidação das contas públicas é “o de proporcionar informações sobre a posição patrimonial e financeira, [...] realizadas pela entidade Federação da República do Brasil. [...] Especificamente, o objetivo das demonstrações contábeis destinadas a atender propósitos gerais sob a ótica do setor público deve ser o de proporcionar informação útil para a tomada de decisão, e para demonstrar a existência da *accountability* (a prestação de contas, transparência e o cumprimento das responsabilidades) da entidade quanto aos recursos que lhe foram confiados” (BSPN, 2009). Contudo, Cardoso, Aquino e Pigatto (2014) indicam que o incentivo para a preparação das informações consolidadas é um mecanismo utilizado pelo governo Central para acessar os dados contábeis municipais (provenientes da consolidação intragovernamental), que são autônomos e não disponibilizavam informações necessárias para atividades do Ministério da Fazenda e do Planejamento.

Com a introdução da convergência às IPSAS, a STN inicia a busca pela melhoria da qualidade do conteúdo informacional disponibilizado no BSPN. Inicia-se o processo de implantação do plano de contas único (PCASP) e é publicada a primeira versão do MCASP, o que tem impactos na porcentagem de municípios que enviaram suas contas consolidadas para a STN, como podemos ver na figura 4.

Figura 4: Porcentagem de estados e municípios consolidados por ano

Elaborado por Cardoso, Aquino e Pigatto (2014)

O declínio na porcentagem de entes consolidados é reflexo do (i) aumento da complexidade na definição de políticas contábeis (associados às IPSAS); (ii) o fato de a implantação de regime de competência no setor público representar uma quebra de paradigma na gestão; (iii) baixo grau de maturidade contábil em municípios e estados de menor porte (CARDOSO, AQUINO, PIGATTO, 2014).

A introdução de IPSAS, a despeito da expectativa em aumento da transparência e qualidade da informação, também requer julgamentos subjetivos por parte de quem produz a informação contábil, aumentando o risco de distorção desta (FMI, 2011). Sabendo que todas as consolidações intragovernamentais vão para o BSPN, deve-se garantir a fidedignidade das informações prestadas por todos os entes e também a forma como a consolidação é feita.

Um dos fatores que influenciam a qualidade da informação contábil, e garante que a informação é apresentada sem distorções (ou erros), é a existência de auditoria financeira desempenhada pelos Tribunais de Contas (FMI, 2011). Cardoso, Aquino e Pigatto (2014) afirmam que no caso brasileiro o BSPN (balanço intergovernamental) não é auditado, bem como os balanços de cada município ou estado (balanço intragovernamental) que compõem o BSPN também não são auditados, e no que se refere à forma de execução a consolidação do BSPN é apenas a soma bruta de contas contábeis semelhantes – mas que não correspondem a políticas contábeis comparáveis.

Diferentemente do Brasil, na Dinamarca o balanço consolidado do setor público é auditado por meio de testes de materialidade e risco. No Reino Unido o balanço consolidado (*whole of government account*) foi auditado pela primeira vez no ano de 2009 (NAO, 2005; REINO UNIDO, 2012).

6. MÉTODO

As seções anteriores apresentaram a revisão de literatura e o contexto em que se encontra a contabilidade pública e o controle no âmbito de governos locais: incluindo aspectos legais e os atores que participam do processo de controle.

Para **analisar a interação entre a Secretaria do Tesouro Nacional, o Conselho Federal de Contabilidade e os diversos Tribunais de Contas subnacionais no processo de reforma da contabilidade pública no Brasil, e as necessidades de auditoria financeira** utilizou-se mais de um método de pesquisa, portanto, uma abordagem *mixed methods*, buscando a triangulação de dados coletados por meio de entrevistas com a análise documental. Ao todo foram realizadas 25 entrevistas com atores chave, como descrito à seguir.

(1) Para análise do *overlapping* de normatização, foi feita análise documental das leis de criação dos diversos órgãos com capacidade de normatização, leis que criam novas competências também foram consultadas. Ainda, as leis orgânicas de todos os TCs foram analisadas.

Também foram analisadas atas de reuniões dos Grupos Técnicos da STN e dos Grupos de Estudos do CFC, no período de 1998 à 2014. As atas dos Grupos Técnicos da STN estão disponíveis no portal de *internet* do Tesouro. As atas dos Grupos de Estudos do CFC foram requeridas por meio da Lei 12.527/2011.

Finalmente, foram feitas entrevistas com atores que participaram do processo de normatização da contabilidade aplicada ao setor público, buscando entender o caráter histórico das mudanças no ambiente regulatório brasileiro.

(2) Para analisar as respostas dos TCs às novas demandas de contabilidade pública, as entrevistas com Tribunais de Contas foram feitas, via contato telefônico, com Analistas de Controle Externo (ou seja, são os representantes do corpo técnico da auditoria). As entrevistas baseiam-se em um roteiro semi-estruturado (Apêndice 1); elas foram pré-agendadas utilizando-se primariamente como canal de contato a ouvidoria dos TCs, presente

no portal de *internet* de todos os TCs, exceto o TCM-PA⁵³. O roteiro semi-estruturado foi enviado no contato feito com as ouvidorias. Assim, alguns TCs optaram por responder as questões por email (e se disponibilizaram a sanar dúvidas restantes por telefone).

Tabela 3: Estatística descritiva das entrevistas

	Duração da entrevista (minutos)	Experiência do Entrevistado no cargo (anos)
Média	44,5	12,5
Máximo	65	28
Mínimo	30	4

Elaborado pelo Autor

Todos os entrevistados são servidores concursados no cargo de Analista de Controle Externo (ou análogo, dependendo da nomenclatura utilizada em cada Tribunal), mas alguns deles ocupam atualmente cargos de chefia. Em média as entrevistas tiveram duração aproximada de 45 minutos e foram feitas com servidores que estão há mais de 10 anos trabalhando no TC, conforme a tabela 3 demonstra.

Tabela 4: Forma de resposta do questionário (Apêndice 1) e TCs respondentes

Região	UF	Tribunal de Contas	Forma de Resposta
Centro-Oeste	DF	TC	Telefone
	GO	TCE-M	Email
Nordeste	BA	TCE	Telefone
	CE	TCE-M	Telefone
	BA	TCE-M	Email
	CE	TCE	Email
	SE	TCE	Email
Norte	AC	TCE	Telefone
	RR	TCE	Telefone
	PA	TCE-M	Telefone
	PA	TCE	Email
	RO	TCE	Email
Sudeste	MG	TCE	Telefone
	SP	TCE	Telefone
	SP	TCM	Telefone
	RJ	TCM	Email
Sul	PR	TCE	Email
	RS	TCE	Email

Elaborado pelo Autor

TCE – Tribunal de Contas do Estado; TCE-M – Tribunal de Contas dos Municípios do Estado; e TCM – Tribunal de Contas do Município

A população escolhida foram os 33 TCs do Brasil. Contudo, foram obtidas respostas de 18 TCs de todas as regiões do país, correspondendo a amostra deste estudo. Destes 18 TCs,

⁵³ No caso deste TC, foi feita uma ligação diretamente para a sede, no número disponibilizado no seu portal de *internet*.

9 foram entrevistados por telefone (totalizando 11 servidores entrevistados) e 9 responderam aos questionamentos por email, conforme a tabela 4.

A tabela 5, a seguir, retrata quais os cargos ocupados e a experiência dos Analistas de Controle Externo que foram entrevistados.

Tabela 5: Entrevistados por cargo e experiência

Tribunal	Entrevistado	Cargo	Cargo de chefia?	Experiência (anos)
Tribunal 2	Entrevistado 3	Assistente do Diretor - Superintendência Técnica	Sim	28
Tribunal 4	Entrevistado 5	Secretário de Auditoria	Sim	22
Tribunal 8	Entrevistado 10	Diretor de Unidade Regional	Sim	20
Tribunal 9	Entrevistado 11	Subsecretário de Fiscalização e Controle	Sim	19
Tribunal 3	Entrevistado 4	Diretora de Fiscalização	Sim	17
Tribunal 7	Entrevistado 9	Chefe Departamento Contas de Governo	Sim	14
Tribunal 5	Entrevistado 6	Superintendente de Controle Externo	Sim	7
Tribunal 7	Entrevistado 8	Auditor Fiscal de Contas Públicas	Não	6
Tribunal 1	Entrevistado 1	Analista de Controle Externo	Não	4
Tribunal 1	Entrevistado 2	Chefe de Inspeção de Controle Externo	Sim	4
Tribunal 6	Entrevistado 7	Analista de Controle Externo	Não	4

Elaborado pelo Autor

Ainda, foi feita análise de conteúdo dos portais de *internet*, visando à análise documental das normas e manuais expedidos pelos Tribunais de Contas sobre o tema “contabilidade pública”.

(3) Quanto à capacitação dos Tribunais para execução de Auditoria Financeira, os dados foram obtidos através da Lei 12.527/2011 – Lei de Acesso a Informação - complementados pelas entrevistas por telefone, referidas no tópico 1 desta seção, e por análise dos relatórios de atividades disponibilizados nos portais de *internet*. Os dados solicitados neste requerimento de acesso à informação estão no Apêndice 2. Novamente, a população compreende 33 TCs, mas a amostra é representada por 16 TCs respondentes que estão representados na tabela 6, a seguir.

Tabela 6: Tribunais respondentes do pedido de acesso à informação (Apêndice 2)

Região	UF	Tribunal de Contas
Centro-Oeste	DF	TC
	GO	TCE-M
Nordeste	CE	TCE
	CE	TCE-M
	PB	TCE
	PE	TCE
	SE	TCE
Norte	AM	TCE
	AP	TCE
	PA	TCE
	RO	TCE
Sudeste	MG	TCE
	SP	TCM
	RJ	TCM
Sul	SC	TCE
	RS	TCE

Elaborado pelo Autor

TCE – Tribunal de Contas do Estado; TCE-M – Tribunal de Contas dos Municípios do Estado; e TCM – Tribunal de Contas do Município

Assim, na tabela 7 temos o conjunto de Tribunais de Contas que responderam às demandas por (i) entrevista telefônica para tratar dos tópicos presentes no Apêndice 1, e (ii) requerimento das informações presentes no apêndice 2.

Tabela 7: Tribunais respondentes das demandas informacionais dos Apêndices 1 e 2

Região	UF	Tribunal de Contas
Centro-Oeste	DF	TC
	GO	TCE-M
Nordeste	CE	TCE
	SE	TCE
	PB	TCE
	PE	TCE
Norte	PA	TCE
	RO	TCE
Sudeste	MG	TCE
	SP	TCM
	RJ	TCM
Sul	RS	TCE

Elaborado pelo Autor

TCE – Tribunal de Contas do Estado; TCE-M – Tribunal de Contas dos Municípios do Estado; e TCM – Tribunal de Contas do Município

Finalmente, 13 entrevistas complementares foram realizadas com empresas privadas de consultoria e de auditoria que atuam no setor público. Ainda foram entrevistados servidores da Secretaria da Fazenda de municípios, membros de órgãos de Controle Interno (inclusive o CONACI), além de ex-representantes da Fazenda e IBRACON. O Apêndice 3 detalha as entrevistas complementares. Todas as entrevistas foram gravadas.

7. NORMATIZAÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA

A presente reforma da contabilidade patrimonial no setor público brasileiro, pode ser caracterizada por duas fases distintas:

- 1) Preparação da reforma: ocorre a discussão de conteúdo e estratégia, surgem tensões na definição de papéis da STN e do CFC;
- 2) Difusão da reforma: aumento no papel dos TCs, sobretudo na adequação normativa e surgem as primeiras resistências à adesão por parte de jurisdicionados. STN promove treinamentos, e decide pelas primeiras postergações de *deadline*.

Assim, a seguir estas duas fases são apresentadas, discutindo o papel dos atores segundo o *framework* institucional sociológico.

7.1 A normatização da contabilidade pública pré-Constituição Federal de 1988

O Decreto-Lei 1804/1939 aprova as normas de contabilidade para o nível subnacional (Estados e Municípios), visto que o Código de Contabilidade de 1922 se aplica à União. Nas resoluções diversas do Decreto-Lei 1804/1939, fica exposto que os municípios deverão encaminhar, ao final do período, para o Conselho Técnico de Economia e Finanças (CTEF) a relação de contas contábeis, indicando suas funções e os modelos utilizados pelo serviço de contabilidade. Ou seja, neste período não havia uma contabilidade uniformizada, mas sim modelos de contabilidade diferentes em cada município, que deveriam ser encaminhados para o CTEF.

Em 1946 é criado⁵⁴ o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que tem atribuições definidas por lei, como, por exemplo, normatizar as práticas da profissão de contador. Mesmo sem a atribuição legal definida expressamente⁵⁵ em legislação vigente, o CFC emite

⁵⁴ Decreto-Lei nº 9295/46

⁵⁵ Em 1998, por exemplo, a Resolução CFC nº 831 (que aprova o Regimento Interno do CFC) atribui ao referido órgão em seu artigo 13, inciso XXI, aprovar atos normativos relativos às NBC.

resoluções acerca dos princípios contábeis, no mínimo, desde 1981⁵⁶. A seguir, um breve histórico sobre a atuação do CFC, baseado no relato do entrevistado Eliseu Martins⁵⁷:

“As resoluções são emitidas pelo CFC primeiramente no âmbito privado, pois, em 1976, a Lei das S/A⁵⁸ entra em vigor e deixa vácuos normativos para empresas que não são sociedades por ações tributadas pelo Lucro Real, já que as sociedades por ações eram normatizadas pela Comissão de Valores Mobiliários, criada no mesmo ano. O que ocorre neste momento é que as normas do CFC e da CVM não eram compatíveis em termos de comparabilidade.”

Neste período, o marco legal da contabilidade pública é a Lei 4.320/1964, que já exigia a consolidação das contas públicas⁵⁹, e institui normas para a elaboração dos balanços de todos os entes da federação.

A Lei 4.320/1964 atribui ao CTEF, do Ministério da Fazenda, a competência para organizar e publicar o balanço consolidado das contas da União, Estados e Municípios, além do Distrito Federal. O CTEF poderia também expedir recomendações técnicas e promover reuniões técnicas com o objetivo de garantir a aplicação correta das normas estabelecidas em lei. Porém, o CTEF foi extinto⁶⁰ em 1971, e como consequência teve suas atribuições pulverizadas e esquecidas dentro do Ministério da Fazenda (FEIJÓ, 2013).

Soares e Scarpin (2010) afirmam que no período anterior à harmonização da contabilidade pública havia o predomínio de conceitos de natureza jurídica e orçamentários, existindo apenas uma Contabilidade Orçamentária, e, portanto, a ausência da Contabilidade Patrimonial. Desde a extinção do Conselho Técnico de Economia e Finanças, em 1971, não havia no contexto nacional uma entidade capaz de expedir normas ou recomendações técnicas para a correta aplicação do que a Lei previa. Ainda, o poder dos Tribunais de Contas encontrava-se enfraquecido pelo regime Militar (LOUREIRO; TEIXEIRA; MORAES, 2009). E, segundo Eliseu Martins, neste momento o CFC estava voltado a atuar e legitimar seu papel

⁵⁶ Resolução CFC nº530/81

⁵⁷ Professor Emérito da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - Bacharel, Doutor e Livre-Docente pela FEA-USP; Ex-Diretor da Comissão de Valores Mobiliários - CVM (período de Outubro de 2008 a Dezembro de 2009 e de 1985 a 1988); Ex-Diretor de Fiscalização do Banco Central do Brasil; Foi representante do Brasil junto a ONU para assuntos de Contabilidade e Divulgação de Informações; Ex-Diretor do IBRACON - Instituto Brasileiro de Contadores - SP; Ex-Diretor da ANEFAC - Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade, entre outras funções já realizadas.

⁵⁸ Lei nº 6404/1976

⁵⁹ Artigos 111 a 113

⁶⁰ Decreto nº 68.063/1971

na normatização da contabilidade privada, ou seja, não estava na agenda do CFC normatizar a contabilidade pública:

“Em 1985 ocorre uma primeira tentativa, capitaneada pela CVM [Comissão de Valores Mobiliários] para reunir um órgão central de normatização da contabilidade privada. Por conta de disputas políticas relacionadas à vontade de ser o órgão único da normatização contábil brasileira o CFC não participou deste grupo, em que as normas contábeis eram emitidas pelo IBRACON [Instituto dos Auditores Independentes do Brasil] e aprovadas pela CVM.”

Cerca de 40 anos depois da criação do CFC, em meio a um ambiente de desordenamento das finanças públicas (FEIJÓ, 2013), é criada a STN em 1986. A primeira grande tarefa da STN foi elaborar o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), que é um sistema de informática para processamento da execução orçamentária, financeira e contábil no âmbito do Governo Federal (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2008; FERREIRA, 2006). Esse é um movimento relacionado à melhoria nos termos de sistemas de tecnologia da informação, não em termos de normatização ou teoria sobre a contabilidade, como afirma Nelson Machado⁶¹:

“Exceção feita aos aspectos orçamentários, presentes na LRF, os avanços recentes no que se refere à contabilidade pública no Brasil foram sistêmicos, ou seja, relacionados a *softwares*. Isso mudou com a introdução da questão das novas normas de contabilidade aplicada ao setor público, em 2008.”

7.2 De 1988 até 2006: Do esquecimento ao predomínio do CFC na área pública

Entra em vigor a CF/88, ainda em um período de alta inflação. Níveis de inflação que alcançavam 240% ao ano foram suavizados após a implantação do Plano Real, em 1994 (AQUINO; BATLEY; 2015).

No início da década de 90, a atuação do CFC ainda estava muito ligada à sua tentativa de legitimação como órgão responsável pela normatização da contabilidade privada. Segundo

⁶¹ Formado em Direito pela Universidade de Brasília (UnB), é Mestre em Administração Orçamentária e Financeira pela EAESP/FGV e Doutor em Contabilidade e Controladoria pela FEA/USP. Agente Fiscal de Renda do Estado de São Paulo (aposentado); Consultor e professor na Escola de Economia de São Paulo/ FGV. Ex-Chefe de Gabinete da Secretaria de Finanças da Prefeitura de São Paulo. Ex- Diretor da Escola Fazendária do Estado de São Paulo. Ex- Secretário-Executivo do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Ex- Ministro de Estado da Previdência Social. E Ex- Secretário-Executivo do Ministério da Fazenda.

Eliseu Martins, um segundo grupo normatizador foi criado dentro da CVM, que aprovava as normas para companhias abertas, para o CFC adaptar as normas para as outras companhias - a forma de apresentação das normas era modificada, mas o conteúdo raramente era conflitante.

Em relação à contabilidade pública, esta se manteve fora da atenção tanto do CFC, quanto da STN e dos TCs até os anos 2000. Apenas no final da década de 90 o CFC constitui seu primeiro Grupo de Estudos⁶² (GECFC) formados por especialistas na temática da área pública (CFC, 2003). Destaca-se que os TCs não desempenhavam auditoria sobre os dados contábeis patrimoniais, o que a partir da reforma contábil torna-se um desafio necessário a especialização dos auditores em técnicas de Auditoria Financeira (FEIJÓ, 2013).

Assim, em 1998, o CFC organiza⁶³ seu primeiro Grupo de Estudos na área pública, seguido por diversos outros grupos (Apêndice 4), com o intuito de complementar os itens que tratam sobre a contabilidade pública na Resolução CFC751/1993, as Normas Brasileiras de Contabilidade. Segundo as atas de reuniões deste GECFC, os trabalhos⁶⁴ desenvolvidos neste período foram poucos e muito incipientes, como, por exemplo, uma tentativa frustrada de tradução das recomendações acerca da correta aplicação da contabilidade no setor público - feitas pelo *Governamental Accounting Standards Board* (GASB), dos EUA - a ser utilizada como base para elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade voltadas a área pública.

Embora tenha avançado, a área de contabilidade pública não recebia a atenção necessária pelo CFC, como afirma o Coordenador do Grupo de Estudos em 2002, José Antônio de Godoy⁶⁵:

O coordenador [...] comentou que a área pública realmente foi deixada de lado em prol da privada, porém neste ano [2002] estamos dispostos a deslanchar tal trabalho. Observou que o mesmo iniciou-se ano passado com a participação do Conselho Federal de Contabilidade no programa de incentivo da Lei de Responsabilidade Fiscal e que está sendo ampliado neste ano.

⁶² O CFC considera que a presidência do Conselho tem autonomia para constituir, através de portaria, Grupo de Estudos (GE) formados por especialistas em temas que requerem tal especialização como, por exemplo, a área pública (CFC, 2003).

⁶³ Portaria CFC 11/1998. Nota-se pelo quadro presente no Apêndice 4 a instituição de Portarias com o mesmo intuito da 11/1998 nos anos de 2000, 2002 e 2004. Isso ocorre por uma decisão estratégica da presidência do CFC em que os Grupos de Estudos tinham prazos para o desenvolvimento dos trabalhos. Assim, quando os trabalhos não se desenvolviam dentro do prazo, uma nova Portaria é homologada para dar prosseguimento aos trabalhos.

⁶⁴ O embrião da ideia de transformar as NBC 10.12 e 10.13 em NBCT-16 surge nas primeiras reuniões do GE apenas em 2003.

⁶⁵ Ata da reunião sobre normas internacionais do setor público, realizada no dia 18 de setembro de 2002, em Brasília - DF.

Assim, uma das primeiras ações do CFC no que se refere à contabilidade pública é o apoio à Lei de Responsabilidade Fiscal.

A publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal⁶⁶, nos anos 2000, fez com que a consolidação das contas públicas (exigência presente na lei 4.320/1964) ganhasse maior importância. Isso acontece, pois, mais de 30 anos após as exigências da Lei 4.320/1964, a LRF volta a exigir a consolidação das contas públicas. E, desta vez, estabelece que o Poder Executivo da União promova tal consolidação, com a edição de normas gerais para a consolidação das contas como atribuição⁶⁷ do Conselho de Gestão Fiscal (CGF). Com a não criação do CGF, a edição de normas e a consolidação das contas públicas ficam a cargo do Órgão Central de Contabilidade do Sistema de Contabilidade Federal. Assim, a partir de 2000 a STN seria o potencial coordenador do processo de normatização passando a publicar manuais sobre contabilidade em meados de 2003. Segundo Paulo Henrique Feijó⁶⁸, esses manuais sofreram resistência de Tribunais de Contas, inicialmente.

Ao mesmo tempo em que se implanta a Lei de Responsabilidade Fiscal, o país se envolveu em uma força tarefa do FMI para harmonização da contabilidade internacional com Sistemas de Contas para fins de estatísticas nacionais, chamado System of National Accounts (SNA) (AQUINO; BATLEY, 2015). Neste momento a discussão acerca da necessidade de uma contabilidade governamental em regime de competência torna-se uma realidade, dada sua importância para atender aos requerimentos do FMI, como afirma Paulo Henrique Feijó:

“O regime de competência tem muita relação com o Manual de Estatísticas do Fundo Monetário [GFSM]. O Tesouro Nacional utilizava uma metodologia do manual de 1986 e esse manual tinha uma versão, na época, de 2001. E o Brasil tinha assumido compromissos de caminhar para esse manual. Em resumo, a diferença do manual de 1986 para 2001, de uma maneira bem simplista, é que o de 1986 olha só para números de caixa, o resultado primário é apurado sobre ótica de caixa, etc. Para quem não tem nada, o caixa é excelente. Só que se chegou a conclusão que é importante também ter outros demonstrativos. E aí, o GFSM 2001 trás outros demonstrativos. E aí o processo também de mudança da contabilidade está alinhado com o processo de adoção do manual de estatística do Fundo Monetário, que é esse manual

⁶⁶ Lei Complementar nº 101/2000

⁶⁷ Lei Complementar 101/2000, artigo 67.

⁶⁸ Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília UNB, com pós-graduação em Contabilidade e Finanças pela Fundação Getúlio Vargas - FGV foi Analista de Finanças e Controle da Secretaria do Tesouro Nacional, com atuação na Coordenação-Geral de Programação Financeira de 1993 a 2006. Ocupou o cargo de Coordenador-Geral de Contabilidade da STN de agosto de 2006 a dezembro de 2009. Exerceu o cargo de Coordenador-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação de 2009 a 2012. Foi membro do Grupo Assessor do Conselho Federal de Contabilidade, responsável pela edição de normas de contabilidade aplicadas ao setor público. Atualmente integra a Associação Interamericana de Contabilidade (AIC).

mais recente, e que enseja a apuração de números por competência, sem abandonar o numero de caixa”

No início, contudo, ainda havia uma expectativa compartilhada de que o CGF seria criado. O Projeto de Lei nº 3.744/2000, que instituiria o Conselho e que propõe sua composição e forma de funcionamento, havia iniciado sua tramitação na Câmara dos Deputados logo após a edição da LRF.

No projeto inicial, os Tribunais de Contas não fazem parte do CGF. Já no Projeto de Lei 4097/2008, apensado ao Projeto anterior, a participação de membros do Tribunal de Contas da União (TCU) é prevista. Finalmente, outro Projeto de Lei de 2008, apensado , nº 3262, prevê além de um membro do TCU, um membro representante dos Tribunais de Contas dos Estados, Municípios e Distrito Federal.

Percebe-se dessa forma uma falta de entendimento até do legislador sobre a competência dos órgãos técnicos para editar as normas de consolidação. Segundo Paulo Henrique Feijó:

“O Conselho de Gestão fiscal pode ser uma faca de dois gumes. Pois, a depender de como for montado esse conselho, ele pode perder o viés técnico e ganhar um viés político. Então, não necessariamente o Conselho é uma coisa genuinamente boa. Ela é boa se for um conselho técnico. Se ele for político, ele vai acomodar pressões de burla da LRF, por exemplo. E aí vai acabar homologando essas burlas. O que é ruim para o processo.”

Á época, em 2002, o Grupo de Estudo sobre a contabilidade para área pública, liderado pelo CFC (GECFC), contava com a participação esporádica de membros de outros órgãos. Em 2002, por exemplo, participou do grupo o contador Isaltino Alves da Cruz, então Coordenador Geral de Contabilidade da STN e Coordenador do convênio entre Associação Interamericana de Contabilidade (AIC) e o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), voltado para implementação das normas internacionais no Brasil. De certa forma esta participação demonstra uma articulação entre o CFC e a STN, com preponderância do CFC. Essa reunião, em 18 de setembro de 2002 culminou com a proposta de execução do Seminário sobre as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSASs), no final do ano de 2002, realizado na sede do CFC. Por fim, em Fevereiro de 2003 foi celebrado um termo de compromisso entre o Governo Brasileiro e a AIC, como mencionado na ata de reunião do GECFC a seguir.

“O Conselho Federal de Contabilidade foi um dos organismos envolvidos no Seminário que ocorreu no Brasil, no qual foi encorajada a adoção das Normas Internacionais e a sua viabilização. A partir deste, restou um termo de compromisso entre o Governo Brasileiro e a AIC, visando a viabilização da aplicação dessas normas no Brasil até 30 de junho do ano vigente [2003].”

Neste ano, o contador convidado para o GECFC, Wander Luiz, afirma:

“[Para] O processo de consolidação das contas públicas nacionais [...] devem haver normas que possibilitem a adoção de procedimentos e regras padronizadas para garantir a consistência dessa consolidação. Reafirmou que este processo de padronização deve ser assumido pelo Conselho Federal de Contabilidade”.

Dentro do GECFC a discussão permeava o fato de que deveriam existir normas contábeis aplicadas ao setor público, visto que em relação aos órgãos públicos, a contabilidade apresenta peculiaridades em relação ao padrão utilizado pelas demais entidades. Em 2003 surgiu o embrião das normas contábeis específicas para a área pública, a NBC T 16, que seria intitulada Dos Aspectos Contábeis Específicos da Gestão Governamental, e que dentro desta haveriam subdivisões.

De 2003 até 2009 os trabalhos do GECFC são focados na elaboração de minutas de normas relacionadas as NBC T 16.1 à 16.10 (NBCASP); muito embora, de 2004 em diante houvesse a existência de um Grupo de Trabalho para revisar a Lei 4.320/1964. Esse foco ganha ainda mais força após a reestruturação dos processos internos do CFC, em 2006, com a nomeação de Verônica Cunha de Souto Maior como responsável pela coordenação da elaboração das NBC voltadas à área pública. Em sua primeira reunião como coordenadora, em agosto do referido ano, Verônica Souto Maior:

“Após as devidas ponderações e considerações, ficou decidido de forma unânime, tendo em vista as diretrizes que conduzem as ações do CFC na edição das NBC’s, que **o foco a ser dado na condução dos trabalhos, ora em estruturação, será aquele tratado e desenvolvido no Grupo de Estudos**, sem qualquer desmérito ao trabalho e à contribuição apresentados pelo Grupo constituído para tratar da Revisão da Lei nº 4.320/64”.

Nessa mesma reunião foi decidido que o GECFC deveria usar uma estratégia de disseminação de seu trabalho, a partir da realização de audiências públicas, fóruns e debates sobre as NBCs voltadas à Área Pública, à partir do mês de outubro de 2006.

Portanto, o GECFC propôs a necessidade da discussão destas normas com outros interessados no segmento público, talvez influenciado pela troca de gestão no CFC, em 2005, que

distanciou o CFC das suas históricas disputas políticas para a normatização da contabilidade privada, como mencionado por Eliseu Martins em entrevista:

“Ao longo do tempo, desde meados da década de 80, o CFC tenta através de projetos de lei no Congresso retirar as competências de normatização da contabilidade privada da CVM e do Banco Central, mas não tem força política para tal. Em 2005 a BOVESPA é chamada para participar das atividades de normatização da contabilidade privada, e é criado um novo grupo, externo a CVM, chamado de Comitê de Pronunciamentos Contábeis. O CFC emite resolução para criar este órgão independente, aceitando sua falta de influência política para ser o órgão emissor exclusivo.”

A então a presidente do CFC, Sra. Maria Clara Cavalcante Bugarim, já em seu segundo mandato, impulsionou o movimento de avanço na contabilidade pública ao emitir documento intitulado “Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil”, em 2008⁶⁹, que contava com três diretrizes:

- 1) Promover o desenvolvimento conceitual da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil;
- 2) Estimular a convergência as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS);
- 3) Fortalecer Institucionalmente a Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Segundo as atas do Grupo de Estudos do CFC:

O documento “Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil”, após efetuadas pequenas alterações, foi aprovado. O documento foi impresso e entregue, no mesmo dia (19/06/2008), ao Senhor Nelson Machado, Secretário do Tesouro Nacional, em reunião que contou com a participação da Presidente do CFC Maria Clara Bugarim, da Conselheira Verônica Souto Maior, do Professor Francisco José e Paulo Henrique Feijó.

Nelson Machado relembra que o CFC o procurou no ano de 2008, à época era liderado por Francisco Ribeiro, Maria Clara Bugarim e Paulo Henrique Feijó. Na palavra deles, o objetivo era “sacudir a contabilidade além da 4.320/1964”, pois em termos de teoria havia pouco avanço exceto o já obtido na questão orçamentária trazido pela LRF.

⁶⁹ Esse projeto já conta com o apoio de Paulo Henrique Feijó, da STN. As ações do CFC iniciadas em 1998 ocorrem com preponderância até 2006. Quando a STN cria seus Grupos Técnicos (em 2007) há uma zona cinzenta sobre a normatização da contabilidade pública.

O representante da Associação Brasileira de Municípios (ABM), Ricardo Rocha de Azevedo⁷⁰, confirma que a atuação de Maria Clara Bugarim teve um efeito positivo na consolidação e materialização dos esforços do CFC voltados à área pública, visto que a presidente definiu como uma das metas de sua gestão a edição das NBCASP.

O período de 2007 e 2008, com as edições de NBCASP e do mandato da presidente Maria Clara Bugarim foi o de maior contribuição do CFC para a normatização da contabilidade, e o maior volume de trabalho se expressa no número de reuniões do GECFC, conforme a tabela 8.

Tabela 8: Reuniões GE/CFC Área Pública por ano

Ano	Número de Reuniões
1998 a 2002	Média de 4 por ano
2003	3
2004	1
2005	2
2006	2
2007	6
2008	14
2009	4
2010	2
2011	2
2012	5
2013	3
2014	2

Elaborado pelo Autor

Paralelamente, desde 2007, o GECFC se preocupava em discutir as minutas das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) utilizando a estratégia de Seminários, que seriam publicadas no último mês do ano de 2008⁷¹.

⁷⁰ Mestre em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo e Pós-graduado em Gerente de Cidades pela Fundação Armando Alvares Penteado, é consultor de contabilidade pública com larga experiência. Ministrante de cursos pelo CRC-SP e participante dos Grupos Técnicos da STN. É autor de diversos artigos relacionados à contabilidade, publicados nas revistas Enfoque Contábil e Boletim do CRC-SP.

⁷¹ No período anterior à 2008, nota-se certa indefinição na escolha do *framework* que seria utilizado no Brasil: Em 1998 a ideia era utilizar-se do GASB, em 2002 as IPSASs aparecem no centro das discussões, e em 2006 o GE busca iniciar um trabalho para a tradução das IAS/IFRS, em conjunto com o IBRACON. O alinhamento das NBCASP foi proposto neste cenário, e não completamente focado na diretriz dois das orientações estratégicas emitidas em 2008. É importante ressaltar que em 2008 o SNA emite uma revisão da documentação (SNA, 2009), e inclui as IPSASs como normas básicas de contabilidade a serem seguidas, fator que pode ter influenciado a escolha do Brasil por este conjunto de normas contábeis, dada a interação com o FMI e possibilidade de obtenção de fundos.

Em abril de 2007, o GECFC notou que as normas de contabilidade deviam estar alinhadas aos princípios de contabilidade. Então, propuseram a elaboração de uma resolução sobre os princípios fundamentais de contabilidade aplicados ao setor público.

Tais princípios foram aprovados pelo CFC (1111/2007) em novembro do mesmo ano, antes da proposta a organização de 5 Seminários Regionais e 1 seminário nacional sobre as NBCASP, com o apoio da STN e BID. Assim, os seminários contavam com uma palestra específica sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público. O primeiro seminário regional para disseminação das NBCASP aconteceu em Brasília, em Abril de 2008, e o último seminário regional deu-se em São Paulo, em Agosto do mesmo ano. Sobre os Seminários, Paulo Henrique Feijó discorre:

“Nos seminários organizados pelo CFC, o Tesouro participou. Quando faltavam professores nas oficinas de NBCASP, eu arrumava o pessoal do tesouro pra dar aula.

Todos os eventos tinham cerca de 300 a 400 pessoas em cada um, com participação dos municípios. O foco era discutir as pré-normas, que já estavam aprovadas pelo grupo (CFC). Junto com a teoria do pertencimento, pensamos que não adiantava fazer as normas dentro grupo, que era necessário levar para os profissionais da gestão pública. E como fazer isso? Levar para eles o que são as normas, dar o texto que queria publicar, e deixar eles jogarem pedra. Dar a cara a tapa. Quanto terminaram os seminários, que foram todos gravados, a ideia foi dentro do grupo alterar as coisas.”

O fluxo de trabalhos do GECFC continuou o mesmo, mas a partir daquele momento as minutas sobre as NBCASP passaram a ser avaliadas também com relação aos comentários que o CFC recebia nas audiências públicas e nos seminários realizados. Entre agosto e setembro de 2008, é feita a consolidação das NBCASP, já considerando as sugestões recebidas nas audiências públicas.

O Seminário Nacional sobre as NBCASP aconteceu em Belo Horizonte, em outubro de 2008. Entre as palestras programadas, havia temas como a convergência das NBCASP às IPSAS, e uma palestra do BID com o objetivo de “mostrar para o gestor público o que muda na perspectiva do financiador a imagem de um país que adota as IPSAS; como isso influencia as tratativas com os financiadores; de que forma a adoção das IPSAS melhora a imagem do país para os financiadores internacionais; uma abordagem direcionada às prefeituras”. Ainda houve espaço para apresentação dos trabalhos desenvolvidos por grupos da STN que também estudavam a contabilidade pública desde 2007, como será apresentado na próxima seção.

Dois meses depois as NBCASP foram emitidas, em dezembro de 2008. Após esse período os trabalhos do GECFC mudaram o foco para o (i) alinhamento das NBCASP com as Leis vigentes (4.320/1964) e IPSASs (através de tradução), (ii) continua com estratégias de disseminação, como, cursos de treinamento em NBCASP e elaboração de interpretações técnicas; e (iii) minuta sobre uma NBC T SP voltada para a área de custos. Paulo Henrique Feijó, afirma:

“A partir dali [processo de publicação das NBCASP], entre 2009 e 2010, eles começaram a tratar do processo de convergência da contabilidade internacional e disseminação das NBCASP. A ideia era ter seminários das NBCASP em 2009 e 2010. E paralelamente, traduzindo as IPSAS, fazendo a convergência, preparando as normas que substituiriam as NBCASP.

Ao mesmo tempo havia um processo de alinhamento do MCASP as NBCASP. A partir do momento que foram aprovadas as NBCASP, o Tesouro levou o texto de varias delas para dentro do MCASP. Assim também como já levaram algumas questões de normas internacionais para o MCASP, mesmo sem ter elas traduzidas”

Assim, em conjunto, CFC, Fundação Getúlio Vargas (FGV) e STN, traduziram todas as IPSAS para o português, sendo publicado em agosto de 2012, durante o 20º Congresso Brasileiro de Contabilidade, em Belém/PA. A tradução foi completa e não sofreu qualquer orientação decorrente de eventuais cortes de partes das IPSAS na versão traduzida. Já havia sido proposto pelo CFC o conjunto das NBCASP, que tinha como base as IPSASs (FEIJÓ, 2013).

Exceto pela publicação da NBC T 16.11 que trata sobre custos, em dezembro de 2011, desde a publicação das NBCASP a pauta das reuniões do GECFC se resume à alterações nas NBCASP vigentes, preponderantemente buscando alinhamento com as práticas estabelecidas pela STN no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

De certa forma, pode-se dizer que o CFC aceitou que seu papel no processo era o de criar normas gerais para a contabilidade pública, enquanto a STN usava o poder legitimado para regular a prática em si.

7.3 2007 a 2009: A definição dos papéis da normatização contábil na área pública

Os Grupos de Estudo sobre a área pública, liderados pelo CFC, contavam com a participação esporádica de membros de outros órgãos (como a STN, por exemplo).

Em 2007, a STN criou dois grupos técnicos: Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON) – responsável pela padronização mínima de conceitos e práticas contábeis com plano de contas e classificação orçamentaria - e o Grupo Técnico de Padronização de Relatórios (GTREL) – responsável pela harmonização e padronização de relatórios e demonstrativos, destacando-se os previstos na LRF. Segundo as atas do GTCON:

“A motivação para o Grupo instituído pela Portaria 136/2007 da STN surge a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, pois apesar da existência de uma Lei, ela por si só não é capaz de padronizar todas as interpretações subjacentes, nem de materializá-las em Manuais. ”

Corroborando com esse entendimento, Paulo Henrique Feijó:

“A ideia é a separação dos mundos. O GTREL discute demonstrativos fiscais, na linha da LRF. A contabilidade vai ser discutida no GTCON, a contabilidade como ciência e tudo mais, por outro lado o GTCON não está preocupado como é que a LRF entende os itens. O GTCON respira ciência contábil, o GTREL respira LRF e orçamento é com a SOF. Essa era a ideia.”

A STN, dessa forma, legitima perante a SOF que não vai se apropriar de competências que não são cabíveis, ou seja, vai lidar com contabilidade e demonstrativos fiscais, mas não com o orçamento, diminuindo resistências à sua atuação como normatizador.

A criação dos Grupos Técnicos na STN, em um primeiro momento, gerou discussões internas, como mostra a ata do GECFC de 10 de abril de 2007:

José Francisco Ribeiro Filho disse que a competência para produzir normas vai continuar sendo dos entes do Governo Federal, dos Governos Estaduais, dos Tribunais de Contas que são autônomos e vão gerar procedimentos. José Francisco acredita que o CFC deveria criar comissões com a competência de produzir as normas brasileiras na área governamental, firmando convênio com todas as instituições que quiserem participar – usando a mídia, divulgando que existe uma comissão, dando entrevistas, publicando no jornal, convidando para um seminário internacional. Ou seja, dizer a que veio, num nível alto, abrindo uma interlocução com quem quiser discutir. José Francisco registrou que cabe ao CFC dizer para a sociedade que a norma para a área governamental é de boa qualidade e competente. Sugeriu que o CFC promova um evento internacional, convocando para discussão o *Government Accountability Office* (GAO), a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai, em inglês), o *Governmental Accounting Standards Board* (GASB), criando condições para que o ambiente do Sistema CFC/CRCs seja o melhor para se produzir as

normas governamentais. Sugeriu também que fosse convidado o Secretário do Tesouro Nacional. José Francisco acredita que, desta forma, todos convergirão para o CFC, uma vez que aqui existe flexibilidade, interesse, condições técnicas e recursos para mobilizar os melhores profissionais da área governamental do País. Em sua opinião, o interesse do Governo Federal virá naturalmente.

Note que neste momento, os Tribunais de Contas, por serem autônomos, também tinham (no entendimento dos representantes do CFC) competência para produzir normas. Mas, cabe ressaltar que os Tribunais de Contas não estavam à frente das discussões como estavam o CFC e a STN.

Os Grupos Técnicos da STN se diferenciavam em relação ao GECFC, pois, além da participação de várias coordenações da STN (como por exemplo a Coordenação-Geral de Contabilidade (CCONT/STN) e a Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação (CCONF/STN)), entre outras diversas entidades listadas na tabela 9, os grupos da STN visavam preservar as práticas orçamentárias existentes alinhado com a definição das normas e práticas básicas de políticas contábeis e planos de contas a serem adotados, diferentemente do GECFC que focava a base conceitual. Conforme dito por Paulo Henrique Feijó:

”Quanto aos grupos do CFC, na verdade o GTCON era um fórum mais ampliado. Você ia para uma reunião do GTCON, se fosse contar, deveria ter 20 a 30 representantes institucionais, mas as pessoas podiam se inscrever para participar, e já houve GTCON com mais de 120 pessoas. O GTCON era um fórum mais amplo, criado pelo tesouro, para antes do tesouro publicar o MCASP e suas portarias discutir no fórum, buscar uma aceitação maior. E a gente construiu todo o Plano de Contas assim. Criou-se o subgrupo do plano de contas, etc.”

O plano de contas único para todos os entes era uma das principais metas da STN. Já em 2007, as atas do GTCON deixam explícita tal atenção, e ainda a preocupação de alguns representantes para que o plano de contas não fosse simplesmente imposto, mas alvo de um **processo consensual**:

A Sra. Selene [Nunes, coordenadora do GT, na ausência de Paulo Henrique Feijó] opinou que o GT deve saber quantos entes usam o plano de contas padrão e se é compatível com o da União, pois esse diagnóstico, o mais abrangente possível, era importante para sensibilizar os divergentes de forma que não fosse imposto um plano de contas aos entes, mas buscado um consenso.

O responsável por elaborar a consolidação dos dados acerca do uso do plano de contas nacional foi Marcos Portella Miguel, do Tribunal de Contas de São Paulo. Foi elaborado um questionário onde 8 TCEs, dentre todos que jurisdicionam municípios, responderam que usavam o plano de contas padrão da União.

Tabela 9: Entidades que participam dos Grupos Técnicos da STN

Entidade	GTCON	GTREL
Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (ABRASF)	X	X
Associação Brasileira de Municípios (ABM)	X	X
Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON)	X	X
Confederação Nacional dos Municípios (CNM)	X	X
Conselho da Justiça Federal (CJF)		X
Conselho Federal de Contabilidade (CFC)	X	X
Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI)	X	X
Conselho Nacional de Justiça (CNJ)		X
Conselho Nacional de Secretários Estaduais do Planejamento (CONSEPLAN)		X
Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP)		X
Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados (CONOF)	X	X
Consultoria de Orçamento, Fiscalização e Controle, do Senado (CONORF)	X	X
Controladoria-Geral da União (CGU)	X	X
Departamento de Economia da Saúde e Desenvolvimento (DESD)		X
Departamento dos Regimes de Previdência no Serviço Público (DRPSP)	X	X
Frente Nacional de Prefeitos (FNP)	X	X
Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE)		X
Grupo dos Gestores de Finanças Estaduais (GEFIN)	X	X
Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE)	X	X
Instituto Rui Barbosa (IRB)	X	X
Ministério Público Federal (MPF)		X
Secretaria de Orçamento Federal (SOF)	X	X
Tribunal de Contas da União (TCU)	X	X

Elaborado pelo Autor, baseado em Feijó (2013)

Em um segundo momento, após essa análise, o GTCON convidaria outros agentes, inclusive o CFC para discutir a adoção do plano de Contas Único. Contudo, a representante do CFC na reunião do GTCON afirmou que a participação do CFC no plano de contas seria mínima, ficando o mesmo a cargo do Grupo Técnico da STN.

Isto, pois, com a edição das NBCASP o CFC volta suas atenções para uma proposta de Lei de Alteração da 4.320/1964 e também a traduzir as IPSAS. Com relação ao segundo objetivo, o CFC atuou em conjunto com a Fundação Getúlio Vargas (FGV) e com a STN para

traduzir as IPSAS, sendo publicado em agosto de 2012, durante o 20º Congresso Brasileiro de Contabilidade, em Belém/PA (FEIJÓ, 2013).

Como se pode notar, cada vez mais a STN está presente nas ações de convergência que antes eram patrocinadas apenas pelo CFC. A STN atua não apenas no tocante aos seus Grupos Técnicos, mas participa e apoia as ações do CFC, como, por exemplo, a edição do documento de Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil.

A análise das atas dos Grupos de Estudos do CFC deixa claro que havia preocupação de que a STN fosse preponderante no processo de normatização. A seguir um exemplo, observando a discussão sobre a consolidação das contas pública (e plano de contas único), presente no projeto de Lei que o CFC encaminharia sobre a substituição da Lei 4.320/1964, do ano de 2007:

O contador João Eudes disse que da forma como está a redação está dando plena força à STN ou a um novo órgão de contabilidade geral de fazer um plano de contas único. Disse que o ideal é que se tenha um bom plano de contas único. A contadora Verônica Souto Maior disse que um projeto de lei que venha a ser apresentado pelo CFC, institucionalmente falando, não pode ir contra o próprio Conselho, ao conceder poderes de editar normas contábeis a uma Secretaria.

Ainda:

O contador Lino Martins mencionou que, após a LRF, a STN – Secretaria do Tesouro Nacional (embora tenha somente competência para consolidação) entendeu que, para consolidar, deveria se normatizar na origem.

Assim, o CFC dá uma nova redação ao artigo em destaque no projeto de Lei, buscando assegurar o seu papel institucional como órgão normatizador da contabilidade aplicada ao setor público:

Na elaboração das normas de que trata esse artigo, o órgão central de contabilidade da União ou o Conselho de Gestão Fiscal ouvirá o Conselho Federal de Contabilidade, **a quem compete a edição de Normas Brasileiras de Contabilidade Pública.** (grifo nosso)

A legitimação da STN foi acrescida quando em 2008, o Ministério da Fazenda publicou a Portaria 184/08, que concedeu poderes à STN de editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com as IPSASs e

com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público. Paulo Henrique Feijó sintetiza:

“O pessoal sempre questionava que a gente vai para padrões internacionais, mas não tem uma norma que diz isso; não tem nada do Governo Brasileiro. Nessa época o Nelson Machado estava na Secretaria Executiva do MF, o professor Francisco Ribeiro era muito amigo dele, pois fizeram Doutorado juntos, e eu escrevi a portaria com o professor Francisco. Marcamos uma audiência com o Nelson, e o Nelson ficou de arrancar a publicação da portaria, como arrancou, no dia que o presidente Lula ia estar no Congresso brasileiro de Contabilidade, em Gramado. A ideia era uma portaria simples só pra dizer que o Brasil também vai rumo aos padrões de internacionais do setor publico. E assim foi feito. A portaria 184 que ajudou nesse processo.”

Essa portaria legitima a atuação da STN como coordenadora do processo de convergência. As principais ações da autoridade normativa haviam se deslocado para a STN.

7.4 De 2009 aos dias atuais: a confirmação da autoridade para STN

Com as novas atribuições repassadas pela Portaria MF 184/08 e pelo Decreto 6976/2009, a STN passou a editar as primeiras versões do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

O decreto 6976/2009, considerando a legislação vigente pré-estabelecida, reiterou à STN a competência de editar normas e procedimentos gerais para consolidação de contas públicas, através da elaboração do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP); promover a consolidação com o intuito de elaborar o balanço do setor público nacional (BSPN) e promover a padronização da execução contábil. Essas normativas devem estar de acordo com as NBCASP, como afirma Nelson Machado:

“As normas são estabelecidas pelo CFC, mas só entram em operação quando estiverem no MCASP, da STN. Assim há um duplo comando na contabilidade. A STN não pode criar normas gerais, mas coloca as normas em operação, ou seja, se o manual não falar não entra em prática. Do ponto de vista conceitual teórico, o CFC define. O critério da prática, da oportunidade de operação dos conceitos e aplicabilidade dos departamentos de contabilidade, é competência da STN e MCASP.”

Para Paulo Henrique Feijó, o decreto institucionalizou as ações que a STN já tomava na área de contabilidade pública:

“O Tesouro já vinha fazendo varias coisas meio que no peito e na raça. Com base em portarias. Como ninguém ocupava o espaço a gente ia ocupando. Chegou um momento em que a gente precisava alterar as demonstrações contábeis, e aí eu encontrei uma brecha na legislação que a alteração dos anexos da 4.320 poderia ser feito pelo CTEF, que foi extinto em 1971. Essas competências ficaram soltas no MF, ninguém ocupou. Então já que ninguém ocupou, eu vou ocupar.

Ai eu peguei o decreto e coloquei lá quem exerce essa função é o Tesouro Nacional, órgão central de contabilidade. Com isso a gente passou a ter a prerrogativa de alterar os demonstrativos da Lei 4.320. O principal mote do decreto era dizer que o tesouro poderia alterar os anexos da Lei 4.320.

Mas a gente aproveitou o decreto para institucionalizar varias coisas, o MCASP, o MDF, o papel do tesouro, as competências das coordenações A ideia do decreto foi pegar tudo que a gente construiu e institucionalizar.

Assim o principal ganho normativo do decreto não é o MCASP. O MCASP já existia, estava mais consolidado, o que a gente fez foi institucionalizar no decreto, para que quem viesse a assumir a coordenação lá na frente saberia que o MCASP é uma coisa perene. O MCASP nasceu naturalmente, por um processo evolutivo dos manuais e portarias e foi institucionalizado num decreto. E esse papel de elaborar normas da Federação surgiu pela LRF, enquanto não surgir o Conselho de Gestão Fiscal, o Tesouro assume esse papel.

A primeira edição do MCASP é de 2009, como MCASP. Mas os manuais existem desde 2001, só que é como se fosse fazendo por partes. Todos os manuais foram emitidos após a LRF, pois o papel do Tesouro em elaborar manuais para a Federação surgiu após a LRF. Tinha os manuais da LRF. Aí o primeiro manual da área contábil, foi o manual de receitas publicas, depois teve o manual da divida ativa, depois o manual de despesa.

Depois juntou-se esses manuais, com mais uma outra divisão, e chamou de MCASP. De lá pra cá continuou.”

Nota-se, mais uma vez, ao editar o MCASP a escolha das políticas contábeis na elaboração do Manual ao longo de suas diversas versões foi legitimada pela STN junto ao CFC, a SOF, e a todos os atores participantes dos Grupos Técnicos, pois, segundo a STN:

“As recomendações dos grupos técnicos são os pilares do Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público (MCASP)”.

Ainda, segundo Paulo Henrique Feijó:

“No GTCON haviam pessoas de municípios, que as vezes tinham oportunidade de colocar seu ponto de vista, mas não tinham a oportunidade de votar. Mas podiam expressar sua opinião e tudo mais. Teve gente que colaborou muito sem necessariamente ser membro de nenhuma instituição, vamos dizer assim. Na bem verdade, um detalhe no texto do MCASP não é levado para o GTCON. Você leva grandes discussões. Mas, se tinha um assunto muito polêmico, que a gente via que não houve o mínimo de consenso no GTCON, a gente não colocava no MCASP. Esperava uma outra reunião, trabalhava aquele tema.”

Contudo, o fato de o Conselho de Gestão Fiscal não ter sido instituído⁷², nos moldes da LRF, até os dias de hoje, gera uma zona cinzenta de entendimento acerca da legitimidade da STN para editar normas para fins de consolidação por parte dos Tribunais de Contas (TCs).

Segundo a STN, no MCASP, a determinação legal de consolidar os balanços gera para o Tesouro Nacional, como órgão central de contabilidade, a responsabilidade de padronizar os procedimentos com a finalidade de promover a referida consolidação. Entendimento não compartilhado pelos Tribunais de Contas, como aponta Marcos Portella Miguel⁷³:

“Dentro do contexto do Conselho de Gestão Fiscal, o TCE-SP tem o entendimento de que a STN não tem a competência para regular a contabilidade pública. Essa competência é do Conselho ainda não existente. E por conta disso, a STN encontra resistência por parte dos TCEs. Se o Tribunal achar que a normativa da STN é conveniente, ele aceita; caso contrário, não aceita.”

Segundo a nota técnica N° 626-GEANC/CCONT/STN, desde 2004, em reuniões da STN com os TCs, existe uma forte exigência por parte destas instituições para a criação do Conselho de Gestão Fiscal, conforme descrito no artigo 67 da LRF. A referida nota técnica informa que 20 TCs reconheceriam a STN como órgão central normalizador, até que se tenha o Conselho de Gestão Fiscal, 07 reconheceriam com restrições (ou parcialmente) e 06 não reconheceriam⁷⁴. Segundo Paulo Henrique Feijó:

⁷² Tramita na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei nº 3.744/2000, que institui o CGF e dispõe sobre sua composição e forma de funcionamento. No art. 3º do projeto inicial, o CGF será composto por 15 membros (6 representantes da União (3 do Executivo, 1 do Legislativo, 1 do Judiciário e 1 do Ministério Público), 4 dos Estados (1 de cada Poder e 1 do Ministério Público), 2 dos municípios (1 de cada poder) e 1 de cada Conselho Federal de Administração, Contabilidade e Economia. Vê-se que no projeto inicial, os Tribunais de Contas não fazem parte do CGF, pois não contam com representantes entre os membros. Contudo, o Projeto de Lei 4097/2008, apensado ao Projeto anterior, prevê a participação de membros do Tribunal de Contas da (continua) União (TCU) no CGF. Outro Projeto de Lei de 2008, apensado, nº 3262, prevê além de um membro do TCU, um membro representante dos Tribunais de Contas dos Estados, Municípios e Distrito Federal. Percebe-se dessa forma uma falta de entendimento comum sobre a competência dos órgãos técnicos para editar as normas de consolidação.

⁷³ Diretor Técnico AUDESP (Auditoria Eletrônica de Contas Públicas) do TCE-SP.

⁷⁴ Foi feito requerimento de acesso à informação, junto à Secretaria do Tesouro Nacional, para obtenção das atas das reuniões referidas na nota técnica. A STN informou que “em nossa pesquisa interna não foi encontrado registro das atas das reuniões citadas” e adicionou que “os dirigentes da época não fazem mais parte da nossa

“Os primeiros manuais do Tesouro eram contábeis, mas sim fiscais. Mas depois o Tesouro aproveitou o gancho de que para consolidar precisa padronizar, e aí começou a emitir procedimentos contábeis. Começou com o manual da receita em 2004, dívida ativa em 2002 ou 2003, o manual de despesa em 2005, aí depois já foi virando MCASP.

Esses 3 manuais sofriam resistência. Tem Tribunais que eram muito aliados com o Tesouro, se o Tesouro falasse ele seguia. E tinham outros que eram mais rebeldes.”

Ainda assim, os Tribunais de Contas participavam dos Grupos Técnicos da STN (GTSTN), segundo Paulo Henrique Feijó:

“Quando simplesmente aparece uma portaria, ou manual, e diz agora é assim, os caras acham que você é louco. Quando você coloca num fórum de discussão, argumenta o porquê, diz os ganhos, todo mundo passa a entender e em geral torna mais aceitável. A democracia é mais lenta, mas uma decisão tomada democraticamente é mais sólida.

Pós GTCON a uniformidade de pensamentos [TCs x STN] melhorou muito. Tem uma frase que eu sempre cito, uma amiga minha do Tribunal de Contas que ia pras reuniões sempre muito resistente, dizendo “porque que o Tesouro quer isso?”. E algumas reuniões depois, alterando o Manual, discutindo um assunto, ela disse “nós vamos colocar isso no nosso manual” e quando eu ouvi aquilo eu pensei que ganhei a guerra, pois antes o manual era do Tesouro e agora o Manual é de todo mundo que está no GTCON.”

Apesar dos avanços, pontos de tensão diminuíram a atenção e assiduidade dos TCs aos GTSTN (observe o gráfico 1).

Um exemplo da tensão entre TCs e STN ocorre em 2010, quando da discussão da Portaria STN de padrão mínimo de qualidade do sistema integrado de administração financeira e controle, no GTCON⁷⁵. Nesta reunião a STN apresentou a portaria, que viria ser ratificada pelos participantes do grupo na reunião do GTCON nos dias 8 a 10 de novembro de 2011. Contudo, o Ministério da Fazenda emitiu a referida Portaria⁷⁶ ainda em 2010. Esse fato aparenta ter gerado uma ruptura na estrutura de cooperação entre os Tribunais e a STN, e muitos participantes dos TCs passaram a não comparecer às reuniões dos Grupos Técnicos, conforme o gráfico 1, a seguir, demonstra para o caso do GTCON.

equipe, o que impossibilita o repasse de outras informações”. Dessa forma fica prejudicado saber quais são os 6 TCs que não reconheceriam a STN como órgão central normatizador.

⁷⁵ Ata da reunião do dia 21/10/2010

⁷⁶ Portaria MF nº 548

Gráfico 1: Membros de TCEs em relação ao total de participantes do GTCON

Fonte: Elaborado pelo autor, baseando-se nas atas do GTCON

A queda na participação total no GT de 2011 a 2013 acontece à medida que as principais matérias vão sendo definidas e divulgadas nas diversas versões do MCASP. Contudo, à medida que o MCASP vai sendo delineado, eventuais divergências de entendimento entre STN e TCs vão se tornando explícitas. Destaca-se que a definição do MCASP em termos das políticas contábeis adotadas foi evolutiva nas diversas versões (CARDOSO et al, 2015) e portanto tais divergências foram sendo delineados ao longo de 2010 a 2014.

Outro ponto de tensão diz respeito à Portaria STN nº 828/2011, que trouxe a obrigatoriedade de envio, pelos entes da Federação, do cronograma de ações para implantação dos procedimentos referidos no MCASP ao Tribunal de Contas supervisor. Entretanto, a STN não tem competência para conferir qualquer atribuição aos Tribunais de Contas que já não faça, explicitamente ou implicitamente, parte da competência constitucional destes órgãos (PARECER PGFN/CAF nº 2060, 2013). Após esse fato, Marcos Portella Miguel pediu a palavra no GTCON e disse:

“Os Tribunais de Contas não tem relação de subordinação com o coordenador geral do GTCON (da STN). Os Tribunais não eram funcionários de ninguém.”

Como exemplo deste segundo ponto de tensão, o TCE-RS recomendou⁷⁷ a todos seus jurisdicionados que não lhe enviassem nenhum documento relacionado ao cronograma de ações, contrariando a Portaria STN.

Posteriormente, a portaria STN nº 231/2012 estabelece que, a critério do Tribunal de Contas, poderia ser estabelecida forma de envio diversa do referido cronograma, em uma tentativa de reconciliação com os Tribunais de Contas. Observa-se no gráfico 1 que a porcentagem de participantes membros dos TCEs no GTCON nunca voltou ao patamar de 2010. Ainda segundo Marcos Portella Miguel, a saída de Paulo Henrique Feijó da coordenação da STN é um ponto de tensão:

“Com o Paulo Henrique Feijó no comando dos Grupos Técnicos, os participantes sentiam que o grupo tinha mais peso. Em que sentido? As propostas pareciam ser discutidas e decididas dentro do grupo para depois ir para o MCASP. Quando Feijó saiu [no ano de 2012], percebeu-se que as coisas eram referendadas no grupo: só se esperava o aval do grupo para legitimar as decisões da cúpula da STN. E dessa forma perdeu-se a característica principal de discussão de ideias do grupo, de forma que os atores que estavam desde o início no grupo começaram a se afastar.

Em resumo, antigamente as decisões eram feitas no GTCON e depois iam para o MCASP. Hoje em dia os coordenadores do grupo [todos diferentes dos que iniciaram os grupos em 2007] fazem as propostas, alguns subgrupos são exigidos [mas nem todo mundo tem disponibilidade de agenda para comparecer aos subgrupos, de forma que alguns poucos atores, muitas vezes nem agentes do governo, ficam responsáveis pelas discussões]. Houve uma descaracterização forte do modo como o grupo trabalha. Anteriormente era visto como um embrião do Conselho de Gestão Fiscal [LRF]; hoje não, a STN vem com as coisas prontas para referendar.”

Fica clara a possibilidade dos TCs interpretarem as normas contábeis de maneira divergente do que a STN propõe. Apesar de não terem capacidade de criar normas (exceção feita a normas da fiscalização contábil, apenas) os TCs tem competência para decidir sobre consulta formulada pelos jurisdicionados a eles, conforme a tabela 10 .

É natural que o ente jurisdicionado queira mitigar o risco de ter uma escolha contábil rejeitada pelo TC, por isso faz consultas quando dúvidas sobre a aplicação de dispositivos legais ocorrem.

⁷⁷ A través dos Ofícios Circulares DCF n. 06/12 e 17/12

Apesar de os TCs não terem competência para criar normas contábeis, ao responder uma consulta do ente jurisdicionado eles podem influenciar a contabilização⁷⁸. Em relação à contabilidade patrimonial os TCs influenciam a escolha contábil dos entes jurisdicionados, e não a política contábil (adoção MCASP) em si.

⁷⁸ Por exemplo, a consulta formulada pela Prefeitura de Patos de Minas ao TCE-MG, em 2014, Processo: 862.148: “Quais procedimentos contábeis devem ser utilizados para demonstrar a realidade orçamentária e financeira do Fundo Municipal de Saúde?”.

Tabela 10: Competências dos TCs, em Lei Orgânica, para normatizar a contabilidade indiretamente

UF	Tribunal ⁽¹⁾	Ano de Criação do Tribunal de Contas	Expedir ato normativo sobre matéria de sua atribuição		Decidir sobre consulta formulada		Expedir orientações gerais relativas à fiscalização Contábil	
			Compete?	Ano de inclusão	Compete?	Ano de inclusão	Compete?	Ano de inclusão
BA	TCE-M	1989	SIM	1991	SIM	1991	SIM	1991
ES	TCE	1954	SIM	1993	SIM	1993	SIM	1993
PI	TCE	1891	SIM	1979	SIM	1979	SIM	2009
SP	TCE	1921	SIM	1993	SIM	1969	SIM	1969
AC	TCE	1987	SIM	1993	SIM	1993	NÃO	-
AL	TCE	1947	SIM	1994	SIM	1994	NÃO	-
AP	TCE	1991	SIM	1995	SIM	1995	NÃO	-
AM	TCE	1950	SIM	1996	SIM	1996	NÃO	-
BA	TCE	1915	SIM	1991	SIM	1983	NÃO	-
CE	TCE-M	1954	SIM	1993	SIM	1993	NÃO	-
CE	TCE	1935	SIM	1995	SIM	1995	NÃO	-
DF	TC	1960	SIM	1994	SIM	1990	NÃO	-
GO	TCE-M	1977 ⁽²⁾	SIM	2007	SIM	2007	NÃO	-
GO	TCE	1947	SIM	1995	SIM	1995	NÃO	-
MA	TCE	1946	SIM	1981	SIM	1992	NÃO	-
MS	TCE	1987	SIM	1990	SIM	1990	NÃO	-
MG	TCE	1935	SIM	1970	SIM	1970	NÃO	-
PA	TCE-M	1980	SIM	1994	SIM	1994	NÃO	-
PA	TCE	1947	SIM	1994	SIM	1994	NÃO	-
PB	TCE	1970	SIM	1993	SIM	1993	NÃO	-
PE	TCE	1967	SIM	1991	SIM	1991	NÃO	-
RJ	TCM	1980	SIM	1981	SIM	1981	NÃO	-
RN	TCE	1957	SIM	1994	SIM	1994	NÃO	-
RO	TCE	1983	SIM	1996	SIM	1990	NÃO	-
RR	TCE	1988	SIM	1994	SIM	1994	NÃO	-
SC	TCE	1955	SIM	1969	SIM	1969	NÃO	-
SE	TCE	1969	SIM	1990	SIM	1990	NÃO	-
TO	TCE	1989	SIM	1990	SIM	1990	NÃO	-
MT	TCE	1953	NÃO	1991 ⁽³⁾	SIM	2007	NÃO	-
PR	TCE	1947	NÃO	1967 ⁽⁴⁾	SIM	1967	NÃO	-
RJ	TCE	1936	NÃO	1981 ⁽⁵⁾	SIM	1981	NÃO	-
RS	TCE	1935	NÃO	-	SIM	2000	NÃO	-
SP	TCM	1968	NÃO	-	SIM	1980	NÃO	-

Elaborado pelo Autor

(1) – TCE – Tribunal de Contas do Estado; TCE-M – Tribunal de Contas dos Municípios do Estado; TCM – Tribunal de Contas do Município.

(2) Extinto e recriado em 1997

(3) Revogado em 2007

(4) Revogado em 2005

(5) Revogado em 2009

Ainda, através do plano de auditoria o Tribunal de Contas pode influenciar a adoção de normas contábeis. Imagine um TC que divulga plano de auditoria focada na Dívida Ativa dos municípios; isto acarretaria um movimento de municípios produzindo informações de

Dívida Ativa com maior grau de fidedignidade, mas não produziria impacto em outra política contábil, como a contabilização da depreciação, por exemplo.

O ponto a ser ressaltado é que, por ser órgão coercitivo em essência, os TCs tem a capacidade de normatizar a contabilidade indiretamente. E para esse fim se legitimam por meio dos artigos e incisos que compõem sua Lei Orgânica.

Dessa forma, o processo de harmonização às IPSAS e consolidação de contas se enfraquece, visto que os procedimentos que geram o BSPN não são uniformes em todos os entes da Federação, visto que os diferentes TCs podem apresentar leituras diferentes sobre a política contábil a ser adotada.

Um exemplo desta heterogeneidade (e da capacidade de TCs discordarem da STN) está explícita em um estudo realizado pela STN, de maio de 2013, intitulado “Divergências conceituais entre as orientações contidas no Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF e as práticas estabelecidas pelos tribunais de contas”. Este estudo demonstra diferenças de entendimento do que os Tribunais de Contas aplicam na prática e do que é orientado pelo MDF, expedido pela STN. Diversos itens apresentam respostas divergentes, sendo que até 9 TCs discordam da STN em algum ponto fiscal.

Ao mesmo tempo, a contabilidade privada do Brasil passava por um novo momento de decisão, conforme apontado por Eliseu Martins:

“Os órgãos participantes do CPC notaram a necessidade de aumentar o poder de coerção nas resoluções emitidas. A coerção agora deveria ocorrer no profissional contábil que descumprisse a norma emitida; e o órgão que tem capacidade para executar essa punição é o CFC, sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade. Então, as normas editadas pelo CFC deveriam estar alinhadas ao determinado pelo CPC, para aumentar o poder de coerção e utilização das novas normas propostas. Por esse motivo, em 2010, o CFC ganha competência para regular a contabilidade.”

Assim, a competência para regular, no âmbito privado e público, acerca dos princípios contábeis e editar as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) foi incluída na legislação

apenas no ano de 2010⁷⁹, em emenda incluída através de uma medida provisória em trâmite que não tratava sobre contabilidade, *a priori*⁸⁰. A respeito disso, Nelson Machado afirma que:

“A ideia da Lei de reformar o decreto que criou o CFC é para deixar clara a competência que as normas de contabilidade brasileiras aplicadas ao setor público são de competência do CFC. A ideia agora é criar um órgão que tem uma governança mais ampla [contadores de todas as esferas, de todos os entes, universidades], para discutir as normas, e as normas serem construídas por todo mundo, de forma mais democrática.”

A Lei 12.249/2010, que inclui tal competência ao CFC é uma conversão⁸¹ da Medida Provisória (MP) 472/2009, que tratava de outros temas, como “ajustar Programa Minha Casa Minha Vida” e “instituir o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura da Indústria Petrolífera nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste”. A redação original da MP, e a versão final da citada lei, após tramitar pela Câmara dos Deputados e receber 92 emendas, não trata das competências do CFC. A questão foi adicionada após a tramitação no Senado, o Relator Romero Jucá (PMDB-RR) adicionou ao texto da lei a emenda nº110, com a seguinte justificativa:

Os Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade e as profissões contábeis são regidos por uma legislação editada há mais de 63anos. Diante dessa realidade, impõe-se a reformulação da legislação vigente afim de dar um choque de atualização aos Conselhos de Contabilidade e às profissões contábeis, adequando a legislação que os rege aos modernos mecanismos de qualificação técnica aplicáveis a profissões congêneres e aos princípios que regem a profissão.

Assim, as mudanças propostas abrangem competências do Conselho Federal de Contabilidade (CFC); previsão de penalidade ética, incluindo a cassação do exercício profissional; concessão de registro profissional somente para os concluintes do curso de Bacharel em Ciências Contábeis; competência expressa do CFC para regular sobre normas contábeis, educação continuada, cadastro de qualificação técnica e regular sobre Exame de Suficiência na forma já contemplada, por exemplo, na lei da Ordem dos Advogados do Brasil.

O CFC aceita a postura de criar normas gerais para a contabilidade pública, enquanto a STN detém o poder sobre a prática.

Desde 2009 a STN edita portarias que fixam prazos de observância obrigatória dos procedimentos contábeis contidos no MCASP. A primeira estratégia foi de adotar o manual

⁷⁹ Lei nº12249/2010

⁸⁰ Segundo as entrevistas, acrescentar sorrateiramente um assunto não relacionado à um Projeto de Lei é comum na tentativa de acelerar a tramitação da matéria de interesse. Também conhecido como “Contrabando Legislativo”.

⁸¹ Projeto de Lei de Conversão 1/2010

na íntegra para todos os entes⁸². Por exemplo, os municípios deveriam adotar todos os Procedimentos Contábeis Patrimoniais até o ano de 2013. No entanto, diversos municípios e até agências do governo tinham dificuldade em implementar as mudanças necessárias (AQUINO; BATLEY, 2015). Para Paulo Henrique Feijó:

“Muito desta discussão vinha da diferença das práticas contábeis que a União já fazia, com práticas que nos Estados e, principalmente, municípios estavam primitivas.”

A dificuldade de implementação da reforma contábil passa pelo afastamento dos TCs no processo, conforme entrevista realizada com um representante do governo local do interior de São Paulo, pois os municípios não têm um manual único. Ora o município deve entregar seus dados contábeis no formato requerido pela STN, ora no padrão exigido pelo TC.

Segundo Nelson Machado, após alguns anos se inicia um segundo período na convergência às IPSASs:

“A partir de 2011/2012 iniciou-se uma nova discussão dentro deste cenário, com relação à velocidade e ao próprio conceito de convergência. Pois a mudança conceitual nos modelos de mensuração avaliação e divulgação são muito fortes, e o risco de criar uma confusão generalizada seria muito grande.”

A consequência disso foi que o primeiro prazo para a plena implementação do plano de contas, relatórios e todas as políticas contábeis até 2013 foi adiado várias vezes, como vê-se na Nota Técnica nº 5/2013/CCONF/SUCON/STN/MF-DF, de 2013:

“A troca de experiências com entidades representativas dos órgãos responsáveis pela gestão contábil dos entes da Federação, permitiram um diagnóstico que concluiu pela dificuldade de adoção de procedimentos como, por exemplo, o registro da depreciação, do ajuste ao valor recuperável, de ativos intangíveis e dos créditos tributários a receber. Os entes da Federação, independentemente do seu porte ou da maturidade de seu sistema contábil, enfrentariam dificuldades significativas para realizar a implantação de todos os PCP constantes do MCASP no mesmo ano de implantação do PCASP e das DCASP. Neste sentido, a STN deu destaque à implantação do PCASP e das DCASP nos exercícios de 2013 e 2014 para, a partir de 2015, propiciar a implantação dos PCPs”

Nelson Machado afirma que:

⁸² Portaria STN 467/2009

“Agora a ideia era ir com calma, inclusive com as mudanças da STN com relação à isso, ou seja, aumentando os prazos. Então o CFC e a STN definiram que iriam fazer a convergência com parcimônia.”

Então a segunda estratégia entra em ação, priorizando a adoção do plano de contas único (PCASP) em 2014. Essa é uma mudança mais simples, relacionada à sistemas. Assim, sete estados⁸³ fizeram a adoção do novo plano de contas obrigatório em 2013, um ano antes do exigido pela STN.

Segundo esta nova estratégia da STN, os Procedimentos Contábeis Patrimoniais constantes do MCASP deverão ter seus prazos definidos conforme ato normativo específico da STN para cada procedimento. Nesse sentido, atualmente, a STN abriu um diálogo com os municípios e Tribunais de Contas subnacionais, por meio de consulta pública.

Em 2015, a STN abriu uma consulta pública sobre o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, em que todos os entes poderiam manifestar sua opinião sobre os prazos necessários para a plena implementação das políticas contábeis.

Tabela 11: Porcentagem de participantes das reuniões do GTON de 2007 a 2013 (por órgão)

Reunião	% TCs	% CFC	% STN	Soma (TC + STN + CFC)	% Empresas Consultoria	% Órgãos Subnacionais ⁽¹⁾	Total Participantes
01/2007	28	2	26	56	-	9	23
02/2007	28	2	26	56	-	9	26
03/2007	28	2	26	56	-	9	29
04/2007	28	2	26	56	-	9	23
01/2009	28	2	26	56	-	9	76
02/2009	30	3	14	47	-	7	100
03/2009	38	3	12	53	-	8	76
01/2010	32	3	8	43	-	11	108
02/2010	42	-	23	66	-	8	63
01/2011	25	2	21	47	-	16	57
02/2011	20	1	8	29	4	24	139
01/2012	19	1	1	21	10	41	108
01/2013	35	2	5	42	-	21	43
02/2013	22	-	9	30	-	35	22
Média	29	2	16	47	1	15	64

Elaborado pelo Autor.

⁸³ SP, ES, PR, RS, SC, AL e RO.

A tabela 11 mostra que a partir de 2011 o GTCON tem um foco maior na presença de entes subnacionais, corroborando com o exposto por Nelson Machado, quando afirma que a nova estratégia da STN é aumentar os prazos estabelecidos para os procedimentos contábeis onde os impactos da mudança conceitual seriam maiores, que é o caso dos municípios, devido a menor capacitação técnica em relação ao governo federal (AQUINO, BATLEY, 2015). Ainda, empresas de consultoria, relacionadas a *softwares*, contratadas pelos municípios apresentam uma concentração de presença no GTCON entre o segundo semestre de 2011 e primeiro semestre de 2012, que talvez seja um reflexo da criação do GTSIS – Grupo Técnico de Sistematização de Informações Contábeis e Fiscais neste mesmo momento.

A tabela também mostra que, no início das reuniões havia uma maior participação dos órgãos que controlam os entes, no caso, os Tribunais de Contas. Por motivos já relatados, houveram tensões que afastaram os TCs do GTSTN.

Assim, nota-se que com o passar do tempo, a estratégia da STN é se aproximar do ente público que é a matéria-prima da consolidação das contas, os representantes subnacionais.

Diante da trajetória histórica exposta nesta seção, observadas todas as peculiaridades legais, nota-se que a Secretaria do Tesouro Nacional tem usado sua legitimidade para ser o órgão normatizador da contabilidade pública no Brasil.

Isso, pois, segundo a CF/88 a União tem competência originária para legislar sobre matéria de direito financeiro (art. 24). Dessa forma, uma Lei Federal, como é a LRF, tem aplicação à União, Estados e Municípios sem ferir o pacto federativo.

A Constituição dos Estados brasileiros, em face da simetria constitucional, cria os Tribunais de Contas estaduais. A replicação das competências expressas no artigo 71 da CF/88 para todos os TCs não é autonomia, mas sim dever dos Estados.

Contudo, os dispositivos citados na tabela 10, não são incisos replicado por simetria, e sim por competência concorrente dos Estados. Eventualmente, essa competência se choca com a competência da LRF. Pode-se dizer que a LRF se sobrepõe a Constituição Estadual, visto que não se trata de simetria.

Portanto, é natural esperar a constitucionalidade da STN, conforme artigo 50 da LRF, ao deter a competência para ser o órgão normatizador da contabilidade pública no Brasil, enquanto não for criado o Conselho de Gestão Fiscal.

7.5 As fases do processo de institucionalização da reforma contábil

Pode-se afirmar que, até certo momento, as ações voltadas à normatização da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil foram lideradas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Entretanto, a estratégia utilizada por este órgão o assemelha a um agente de mudança institucional isolado.

Os Grupos de Estudos do CFC na área pública eram geralmente fechados para integrantes externos aos membros do grupo. De 1998 até 2010 os referidos Grupos de Estudo contaram com, no máximo, 8 integrantes, em reuniões em que jamais houve presença de todos os membros, o que acentua a característica restritiva em relação à diversos atores interessados na reforma contábil. Os eventos de difusão da reforma, quando houveram, patrocinados pelo CFC não atingiram grande parte dos contadores em nível subnacional.

Dessa forma, a reforma contábil como instituição se enfraquece, pois o CFC não era capaz de criar a legitimidade necessária junto a outros agentes distribuídos com interesse na reforma contábil, marginalizando do processo atores como a Secretaria do Tesouro Nacional, os contadores públicos (profissionais contábeis) e os Tribunais de Contas.

Em um segundo momento, a Secretaria do Tesouro Nacional se aproximou do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, com uma proposta de Grupos Técnicos (GTCON e GTREL), adotando uma estratégia de maior integração com outros agentes distribuídos, mostrando um avanço quanto à possibilidade de institucionalização da reforma contábil, visto que a inclusão dos atores do processo contábil ajudaria na formulação de valores normativos e cultural-cognitivos que baseiam a característica regulatória do novo padrão de contabilidade.

Para “dar vida” à instituição, Andrews (2013) aponta que devem existir organizações com poder de coerção para aplicação das Leis, além de atividades de suporte como treinamentos para mudança de aspectos culturais-cognitivos.

O desafio aqui se relaciona com o fato de os Tribunais de Contas (TCs) terem sido incluídos no debate sobre a reforma contábil de forma marginal. Como órgão de auditoria, por excelência, cada TC detém poder de coerção sobre a correta aplicação das normas contábeis.

Os TCs são órgãos que tem capacidade regulatória, podem punir e recompensar os municípios com base nas Leis pré-existentes. A capacidade de responder a consultas e expedir recomendações dá base para que os TCs criem valor, afetando o pilar normativo da Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Ainda, baseado nas expectativas de aumento da *accountability* com a adoção das IPSASs, os TCs têm capacidade de atingir o aspecto cultural-cognitivo desta nova instituição, através da difusão de treinamentos.

Portanto, quanto às fases de institucionalização da reforma contábil, temos que a **desinstitucionalização** começa quando o CFC inicia, no final da década de 90, o estudo das NBCASP, com a intenção de se legitimar como órgão normatizador da contabilidade no Brasil, por meio da oportunidade de normatizar a contabilidade pública.

Paralelamente, o Tesouro nota que há uma falha institucional, relacionada à necessidade de implementação de um sistema de contabilidade em regime de competência para todos os níveis de governo para envio de dados contábeis federais para o *Special Data Dissemination Standard programme*, do FMI. Assim, passa a afirmar que torna-se necessária a existência do regime de competência no setor público, além do plano de contas único aplicado à todos os entes.

Com base nas falhas institucionais, o processo de **Pré-Institucionalização** se inicia na busca por soluções para os problemas, através de Grupos de Estudos no CFC e Grupos Técnicos no Tesouro. Essa fase se inicia em 1998, no CFC, com preponderância após o segundo mandato de Maria Clara Bugarim, em meados de 2007, no mesmo momento em que a STN cria seus Grupos Técnicos para discutir sobre aspectos da prática da contabilidade.

Os Tribunais de Contas são integrados no processo de convergência pela primeira vez neste período, mas com participação marginal, restrita aos Grupos Técnicos da STN.

A **Teorização**, ou o discurso que embasa a reforma, feita pelo CFC usa o argumento de que a contabilidade é uma ciência que deve evidenciar as mutações do patrimônio, o que não vinha sendo feito no setor público até então, e para tal deve-se basear nas IPSASs.

O Tesouro, por sua vez, discursa que a importância da contabilidade por regime de competência reside na disponibilização de informações comparáveis e transparentes para comparação da situação econômico-financeira dos entes, além da geração de informação para contabilidade de custos e para *compliance* com requisitos do FMI.

A **Difusão** da reforma contábil começa quando o CFC inicia a edição das NBCASP e também um ciclo de seminários sobre a importância da contabilidade patrimonial. A mesma estratégia é adotada pela STN, para fins do MCASP. Entretanto, como analisado pelas atas dos Grupos Técnicos da STN, há relatos de associações municipais, como a Associação Brasileira de Municípios, de que deveria haver um esforço maior por parte do Tesouro em sensibilizar os gestores no nível municipal acerca dos princípios de contabilidade baseados em IPSASs.

A difusão encontra barreiras associadas à diferença cultural cognitiva presente no ambiente institucional brasileiro: Enquanto no nível federal os técnicos que trabalham com contabilidade entendem a real importância do plano de contas único e da contabilidade por competência, no nível subnacional esse entendimento não é uma crença generalizada. Além disso, há diferença de capacitação entre a mão de obra técnica da contabilidade federal e do nível subnacional.

Em termos do PCASP os Tribunais de Contas agem como agentes distribuídos que auxiliam a difusão do Plano de Contas único. Para fins de procedimentos patrimoniais específicos, os TCs creem ter competência para não incentivar que seus entes adotem todas as normas contidas no MCASP, dada a não criação do CGF previsto na LRF.

Em geral, há uma aceitação das normas contidas no MCASP e NBCASP, mesmo com tensões parciais durante o período em que a STN atua no centro da reforma. Mas, devido a falhas na difusão, **o estágio da reinstitucionalização da reforma institucional ainda não foi atingido no Brasil.**

8. A GARANTIA DA APLICAÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA

Analisando a Contabilidade Aplicada ao Setor Público como uma instituição, sabemos que ela é compreendida por três pilares, segundo Scott (2014), que devem estar em equilíbrio para garantir a força da instituição. Assim, não basta modificar a Lei que regulamenta a contabilidade, ou alterar as normas que serão utilizadas no momento de escolher a política contábil nos municípios: faz-se necessário imputar valores e criar um ambiente de legitimidade, onde os atores responsáveis pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público tem a percepção de que esta instituição é apropriada ao contexto que os cerca.

Além disso, uma mudança institucional é caracterizada por ser naturalística ou baseada em ações de empreendedores institucionais. Esta seção busca explicitar qual a natureza da mudança institucional na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e como esta instituição se legitima perante os atores.

Figura 5: Coerção da Contabilidade e Auditoria na Administração Direta Municipal

Elaborado pelo Autor.

Instituição (1) tem poder de coerção sobre (i), (2) sobre (ii), (3) sobre (iii) e (4) sobre (iv).

A figura 5 mostra os atores, no cenário subnacional brasileiro, que fazem parte do ambiente institucional da Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Há três classificações que podem ser feitas sobre os atores da figura no que se refere à informação contábil, sendo geradores da informação contábil, usuários da informação contábil e auditores da informação contábil.

Nesse contexto, a Secretária da Fazenda é geradora da informação contábil, com responsabilidade conjunta do Prefeito. O Controle interno, CFC e TCs são auditores da informação contábil gerada. Todos os atores são usuários da informação contábil (cada um para um fim específico), incluso a STN.

Destes órgãos, alguns têm poderes coercitivos (estabelecido em lei) para garantir a aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil, tanto para aplicação do Plano de Contas (PCASP), políticas contábeis ou consolidação.

O poder de coerção existente pode (i) ser **aplicado** ou **não aplicado** pelo órgão responsável e (ii) ser **forte** (gera os incentivos necessários para que seja crível o risco de punições associadas ao descumprimento da regra) ou **fraco** (não gera, ou gera parcialmente, os incentivos necessários para que seja crível o risco de punições associadas ao descumprimento da regra).

Se um município não enviar suas contas, no novo PCASP para a STN até o prazo estabelecido na LRF⁸⁴, ele está impedido, até que a situação seja regularizada, de receber transferências voluntárias e contratar operações de crédito.

Contudo, o art. 25 da mesma lei afirma que, para fins da aplicação das sanções de suspensão de transferências voluntárias constantes nela, excluem-se as relativas a ações de educação, saúde e assistência social. Segundo Khair (2000), a maior parte das transferências voluntárias não é atingida, pois se dirige às áreas sociais (excluídas de punição pelo art. 25) e as operações de crédito representam menos de 1% da receita municipal, de forma que o poder de coerção existente **não é aplicado**.

Ainda, este instrumento de coerção da STN se aplica ao município, e não ao gestor. Ou seja, o não encaminhamento das contas dentro do prazo não gera custos políticos para o

⁸⁴ Segundo o artigo 51 da Lei Complementar 101/2000, os Municípios devem enviar seus dados contábeis consolidados até trinta de abril do exercício seguinte. Esses dados posteriormente são consolidados pela União e compõem o BSPN.

prefeito, ou para o secretário da fazenda. Assim, pode-se considerar que o poder de coerção deste instrumento é fraco, além de não impactar políticas contábeis⁸⁵.

Os poderes da STN atingem o pilar regulatório, pois envolvem a capacidade de estabelecer regras e punir baseado nestas regras. Ainda, a STN produz manuais e realiza atividades de capacitação, atingindo poucos servidores de nível subnacional, não sendo capaz de promover um pleno processo de *embedness* da valores e rotinas.

As políticas contábeis podem ser impactadas pelo CFC. Baseado no Decreto-Lei 9295/1946⁸⁶, este órgão tem capacidade de coerção sobre o profissional contábil que não atuar em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade. Contudo, este órgão não tem poder de coerção sobre os prazos de entrega de relatórios contábeis para fins de consolidação.

Ainda, na prática, a rede de Conselhos Regionais de Contabilidade é responsável pela fiscalização e encaminhamento para o CFC de autos de infração que devem ser julgados posteriormente. O número de autos na última década nunca passou de 10% dos profissionais. O número de contadores⁸⁷ punidos após o julgamento não é divulgado pelo CFC, mas está abaixo do nível demonstrado na Tabela 12.

O CFC tem legitimidade para atuar em relação a conduta do contador nos diversos órgãos municipais, imputando custos para o profissional que apresentar má conduta, apresentando poder de coerção **forte**. Entretanto a operacionalização da verificação da conduta é restrita, dada a capacidade de fiscalização do CFC nos mais de 5500 municípios. O desvio de conduta é observado por denúncias (seja de outros profissionais ou do controle interno dos municípios). Contudo, a maior parte dos municípios ainda não possui controle interno. Então, o CFC, que poderia ser uma fonte de difusão do pilar normativo em relação à contabilidade acaba tendo uma atuação muito limitada, devido à **não aplicação** do seu poder de coerção.

⁸⁵ Um município pode enviar dados contábeis contendo erros (visto que não há auditoria) para o PCASP e cumprir o prazo, apenas como *compliance*. Mas, apesar de cumprir os prazos para consolidação, as políticas contábeis não irão expressar a realidade do ente.

⁸⁶ O Capítulo V do referido Decreto-Lei trata apenas das penalidades associadas ao contador que infringir as regras do exercício legal da profissão. As penalidades variam entre multas brandas, até a suspensão do exercício profissional.

⁸⁷ Ainda, os dados disponibilizados pelo CFC não segregam contadores de empresas privadas de contadores do Setor Público. As entrevistas efetuadas demonstram que não é uma prática recorrente dos Conselhos Regionais de Contabilidade efetuar fiscalizações sobre a conduta dos contadores no setor público.

Tabela 12: Relação entre autos de infração por má conduta ético-profissional e registros de contabilistas

Ano	Número de Contadores Registrados (mil)	Autos de Infração (mil)	Porcentagem de contabilistas apontados por má conduta profissional
2004	359	20	6%
2005	390	15	4%
2006	394	18	5%
2007	399	21	5%
2008	405	24	6%
2009	410	33	8%
2010	495	30	6%
2011	487	25	5%
2012	485	31	6%
2013	493	41	8%

Elaborado pelo Autor.

Por último, como já expressado nesta dissertação, o Tribunal de Contas tem competências de controle estabelecidas constitucionalmente, de forma que seria o órgão responsável pela Auditoria Financeira⁸⁸ dos entes municipais. Ainda, tem capacidade coercitiva sobre políticos (vereadores e Prefeitos) e servidores públicos (como o Secretário da Fazenda e o Diretor de Controle Interno) por meio (i) de envio de relatório para o Ministério Público, evidenciando a má conduta do agente⁸⁹ que pode ser punido com prisão, (ii) inelegibilidade⁹⁰ ou inabilitação⁹¹ para exercício de função pública, e (iii) aplicação de multas⁹². Além disso, o art. 74 da Constituição obriga os integrantes de órgãos de Controle Interno a alertar os Tribunais de Contas sobre possíveis irregularidades, sob pena de responsabilidade solidária. Por fim, os Tribunais podem expedir manuais e recomendações para seus jurisdicionados.

O gestor público que não encaminhar suas contas para o Tribunal de Contas pode sofrer a imputação de uma multa, gerando custos políticos associados à divulgação na imprensa desde fato, por exemplo. Então o TC tem poder de coerção **forte**, e aplica este poder de coerção, no que se refere ao envio dentro do prazo do Plano de Contas para fins de consolidação.

⁸⁸ Constituição Federal 1988 – Art. 70 e 71.

⁸⁹ Decreto Lei 2848/1940. Neste caso, a maior responsabilidade para imputação penal está fora do âmbito do Tribunal de Contas, no judiciário (SPECK, 2011).

⁹⁰ LC 64/1990. Tribunal de Contas prepara uma lista de inelegíveis que não deveriam concorrer as eleições, na prática. A implementação dessas sanções depende dos Tribunais Eleitorais e tem baixa efetividade, visto que os candidatos “ficha suja” apelam para decisões na justiça comum, e concorrem as eleições mesmo participando da lista de inelegíveis (SPECK, 2011).

⁹¹ Decreto-Lei 201/67. Condenação por 5 anos.

⁹² Constituição Federal 1988 e Lei Complementar 101/2000.

No que tange a correta aplicação de políticas contábeis em consonância com as IPSAS, principalmente por ser órgão de auditoria, esse rol de capacidades dos TCs dá garantias às novas regras contábeis que devem ser implantadas por todos os entes brasileiros, segundo as normas da STN. Os TCs podem garantir informações sobre a correta aplicação de políticas contábeis a partir do Controle Interno dos municípios, visto que em caso de irregularidade o diretor de Controle Interno deve reportar imediatamente para o TC, apesar da baixa quantidade de órgãos de controle interno existentes.

Os TCs tem capacidade regulatória, pois podem punir e recompensar os municípios com base nas Leis pré-existentes. A capacidade de responder a consultas e expedir recomendações dá base para que os TCs criem valor, afetando o pilar normativo da Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Baseado nas expectativas de aumento da *accountability* com a adoção das IPSAS o TC tem capacidade de atingir o aspecto cultural-cognitivo da nova instituição.

Assim, o Tribunal de Contas é o órgão que tem maiores poderes para garantir a aplicação da contabilidade aplicada ao setor público. Essa constatação já foi tratada em estudos anteriores, por exemplo, na Suécia, a reforma da contabilidade pública teve um impacto muito limitado sobre a prática contábil, por conta da baixa qualidade da auditoria (FALKMAN; TAGESSON, 2008).

A auditoria das demonstrações financeiras influencia positivamente o nível de conformidade com os novos padrões de relatórios financeiros em instituições que não visam lucro, como os municípios (VERBRUGGEN; CHRISTIAENS; MILLS, 2010).

A auditoria realizada pelos órgãos de Controle Interno propicia os mesmos benefícios da auditoria realizada pelo Tribunal de Contas, ainda no contexto regulatório vigente, em que se pese, o órgão de Controle Interno tem o dever de reportar irregularidades para os Tribunais de Contas. Entretanto, como esses órgãos ainda não foram instituídos na maior parte dos municípios brasileiros, ainda há **baixa aplicação** do seu poder de coerção na correta aplicação da contabilidade .

Contudo, existe um problema na garantia da reforma contábil: o **empreendedor institucional** da mudança para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Como visto na seção anterior, o movimento da reforma contábil está concentrado no Governo Federal, em ações desempenhadas pelo CFC (até meados de 2009) e STN (de 2008 em diante). Os Tribunais de Contas foram incluídos no debate de forma marginal, assim não foram discutidas as estratégias que somente os TCs poderiam impactar: pilar cultural-cognitivo, que tem grande diferença no âmbito federal (onde os contadores são mais capacitados e preocupados com as IPSAS) para o âmbito local (ambiente de menores salários e menor especialização, e maior preocupação com o orçamento) (AQUINO, BATLEY, 2015).

Tabela 13: Garantia da Aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público em municípios

Instituição	Competência	Poder de Coerção		
		Objeto	Aplicado?	Força
CFC	Imposição de penalidades ético-disciplinares a profissionais que infringirem o exercício legal da profissão	Profissionais da Contabilidade	Não	Forte
Departamento de Controle Interno	Em caso de Irregularidade, reportar para o Tribunal de Contas.	Secretário da Fazenda	Não	Forte
TCs	(i) Apreciar e emitir parecer prévio sobre as contas prestadas anualmente pelo chefe do executivo.	(i) Prefeito (ii) Secretário da Fazenda	Sim	Forte
	(ii);(iii) Julgar as contas de qualquer pessoa que seja responsável por dinheiro público.	(iii) Diretor Controle Interno		
	(iii) Art. 74 §1º CF/88			
STN	Caso um município não encaminhe suas contas para o Poder Executivo da União até 31/abr, a STN pode impedir que o ente receba transferências voluntárias e contrate algumas operações de crédito.	Municípios	Não	Fraco

Elaborado pelo Autor.

Dessa forma, os Tribunais de Contas ainda assumem uma postura passiva com relação à contabilidade aplicada ao setor público. Apesar de desempenhar atividades de capacitação, ainda não utiliza seus recursos coercitivos para gerar valor nos jurisdicionados e, enfim, evidenciar a importância do novo padrão contábil. A auditoria financeira externa, que pode impactar positivamente a adoção das novas normas contábeis ainda não é desempenhada pelos TCs.

Como hipótese alternativa, a passividade dos Tribunais de Contas pode ser causa, e não efeito. Segundo Speck (2013b), os TCs se limitam a mostrar que cumprem o seu papel constitucional, desenvolvendo as suas funções dentro dos prazos previstos e com a isenção e qualidade técnica esperadas, focando em uma forma de ação defensiva e não pró-ativa que se reverta em benefícios para a sociedade. Assim, a passividade pode ser apenas o reflexo da cultura defensiva dos Tribunais de Contas brasileiros.

A discussão acima é resumizada na Tabela 13, que demonstra a coerção aplicável à correta escrituração da contabilidade, na administração direta municipal.

9. DIVERSIDADE DOS TRIBUNAIS DE CONTAS E A BUSCA PELO CONTROLE INTERNO

A diversidade dos TCs brasileiros é observável desde a sua jurisdição. Existem Tribunais de Contas especializados no controle das Contas dos Municípios, outros focados nas Contas Estaduais. Ainda, existem Tribunais de Contas que tem sob sua jurisdição apenas o município à que pertencem, como é o caso do TCM-SP e TCM-RJ. Também pode-se analisar de acordo com a tabela 2 - Seção 4 - que os anos de criação dos Tribunais de Contas não observam um padrão.

Ainda, os Tribunais de Contas subnacionais detém capacidade de se organizarem na forma que estabelece seu Regimento Interno e Lei Orgânica. No Brasil, os Tribunais de Contas tem autonomia administrativa assegurada, podendo encaminhar projetos de lei sobre pessoal, administrando seus recursos e serviços, bem como provendo os cargos de seus funcionários (C.F., art. 73). Ainda, também compete aos Tribunais de Contas fixar seus roteiros de fiscalização, sua abrangência e os meios pelos quais promoverá o controle (C.F., art. 71).

Dessa forma os Tribunais de Contas tem poder para organizar seus sistemas eletrônicos de coletas de dados, abrir concursos públicos para contratar novos auditores, entre outras atividades ligadas ao controle. A sua diversidade varia em termos de (i) capacidade de auditar a nova contabilidade aplicada ao setor público; e, (ii) de organização de seus processos internos de auditoria e sistemas informatizados.

A nova contabilidade patrimonial traz consigo um aumento na discricionariedade do gestor público no momento da escrituração dos fatos contábeis. Assim, há maior necessidade de auditoria das demonstrações contábeis, ampliando o escopo da auditoria de legalidade dos limites⁹³ fiscais que é feita atualmente pelos TCs, incluindo novos julgamentos do auditor sobre a informação gerada pelo gestor público (BAC, 2007). Segundo Sérgio Ciqueira Rossi⁹⁴:

⁹³ Na Administração Direta a auditoria é de legalidade, mas em órgãos da Administração Indireta (principalmente as empresas que já apresentam demonstrativos contábeis no padrão privado e no padrão público) a auditoria de polípticas contábeis já é executada, segundo entrevistas (CGM-RJ).

⁹⁴ Advogado, Secretário-Diretor Geral do Tribunal de Contas de São Paulo desde 31 de maio de 1989, ingressou no Tribunal de Contas em 1970 no cargo de Técnico em Contabilidade. Ocupou o cargo de Auditor, atual agente

“A implantação da nova contabilidade em padrão IPSAS trará uma maior complexidade ao trabalho de auditoria do TCE, visto que estas normas são de difícil compreensão, exigindo uma capacitação melhor dos servidores neste aspecto. Dessa forma entendo que estas normas vão dificultar a missão do Tribunal de Contas pois os profissionais que atuam nos órgãos jurisdicionados não estão adequadamente preparados para prestar as informações corretamente, o que poderá causar grandes distorções quando da análise e interpretação dos relatórios produzidos.”

Para o Tribunal de Contas do Acre:

“No começo haverá dificuldade, principalmente por conta da baixa qualidade de mão de obra dos municípios. Haverá necessidade de capacitação, aprofundamento em alguns pontos.”

Primeiramente, a Auditoria Financeira deve fiscalizar a correta aplicação de políticas contábeis, assim, não se baseia em sistemas informatizados, mas requer auditorias nos processos contábeis e análise das escolhas de políticas contábeis efetuadas pelos gestores públicos.

Essa discricionariedade aumenta os custos da auditoria, como evidenciado no Reino Unido: por meio de uma carta, a Comissão de Auditoria responsável por auditar os demonstrativos financeiros da Câmara Municipal da cidade de Hertford justifica que o aumento na taxa de auditoria financeira (a ser paga pelo município para a Comissão) para os demonstrativos contábeis e para o consolidado reflete a adoção de normas de contabilidade baseadas no padrão *International Financial Reporting Standards*⁹⁵.

Hoje no Brasil, fato é que são 33 TCs no nível subnacional (29 municipais) com o dever de auditar as contas de mais de 5000 municípios brasileiros, com características de contabilidade diferentes e capacidade de produzir dados contábeis heterogênea. Segundo agente da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro:

“O que acontece muito em municípios, tirando as capitais, é a falta de mão de obra para fazer o trabalho contábil. A contabilidade no município é contratada ou terceirizada, portanto.

E não há capacidade de auditoria para auditar todas essas contas. No âmbito municipal, não há uma tendência de contratar auditoria externa para auditoria.”

da Fiscalização Financeira, entre outros, como o de Chefe de Gabinete da Presidência nos anos 1983, 1986, 1988, 1989 e 1999.

⁹⁵ O aumento de custos de auditoria pode ser aplicado também para o modelo IPSASs. Isto porque IPSASs são baseadas no modelo IFRS, modificando o necessário para se aplicar ao setor público. Em geral, há grandes áreas de similaridade entre IPSASs e IFRS (PONTOPPIDAN, 2011)

Tabela 14: Resumo da capacidade de Auditoria Financeira (2013)

		TCE AC	TCE AM	TCE AP	TCE BA	TCE CE	TC DF	TCE MG	TCE PA	TCE PB	TCE PE	TCE PR	TCE RO
Concurso Público para auditor	Graduação Requerida	Qualquer	Qualquer	Contábeis	Qualquer	Qualquer	Qualquer	Contábeis	Contábeis	Qualquer	Qualquer	Contábeis	Contábeis
	Ano do Último Concurso	2010	2013	2012	2013	2015	2013	2006	2012	2006	2004	2011	2013
Servidores especializados em Contabilidade (2013)	% com Graduação	-	12%	ND	-	ND	13%	ND	18%	ND	13%	-	25%
	% Mestrado ou Doutorado	-	1%	ND	-	ND	3%	ND	1%	8%	10%	-	2%
Capacidade de monitoramento por auditor (2013)	Órgãos Jurisdicionados	207 ⁽¹⁾	169	118	380 ⁽¹⁾	100	82	2324	90	833	1334	1330 ⁽¹⁾	199
	Auditores	67 ⁽²⁾	163	86	323 ⁽²⁾	105	269	1127	180	191	214	215 ⁽²⁾	107
	Auditores/Jurisdicionado	0,32	0,96	0,73	0,85	1,05	3,28	0,48	2,00	0,23	0,16	0,16	0,54
Sedes Regionais		0	0	0	0	0	0	0	3	0	7	0	5
		TCE RR	TCE RS	TCE SC	TCE SE	TCE SP	TCE-M BA	TCE-M CE	TCE-M GO	TCE-M PA	TCM RJ	TCM SP	
Concurso Público para auditor	Graduação Requerida	Contábeis	Qualquer	Informática	Contábeis	Contábeis	ND	Contábeis	Contábeis	Qualquer	Qualquer	Contábeis	
	Ano do Último Concurso	2006	2011	2006	2011	2011	ND	2006	2012	2009	2010	2015	
Servidores especializados em Contabilidade (2013)	% com Graduação	57%	22%	18%	20%	-	-	20%	13%	-	ND	19%	
	% Mestrado ou Doutorado	1%	41% ⁽³⁾	7%	1%	-	-	6%	3%	-	ND	2%	
Capacidade de monitoramento por auditor (2013)	Órgãos Jurisdicionados	85 ⁽¹⁾	1269	1836	104	3021 ⁽¹⁾	954 ⁽¹⁾	3537	1848	630 ⁽¹⁾	53	21	
	Auditores	92 ⁽²⁾	519	306	135	614 ⁽²⁾	201 ⁽²⁾	187	168	80 ⁽²⁾	313	142	
	Auditores/Jurisdicionado	1,08	0,41	0,17	1,30	0,20	0,21	0,05	0,09	0,13	5,91	6,76	
Sedes Regionais		0	9	0	0	20		0	0	2	0	0	

Elaborado pelo Autor. ND: Dado não Disponível. TCE – Tribunal de Contas do Estado; TCE-M – Tribunal de Contas dos Municípios do Estado; e TCM – Tribunal de Contas do Município. (1) Baseado em Loureiro et al (2009); (2) 45% do total de servidores, baseado na média dos TCs que disponibilizaram os dados; (3) MBA incluso.

A tabela 14 faz um resumo da capacidade de os 23 TCs respondentes atuarem com auditoria financeira.

Para a amostra de Tribunais de Contas respondentes, em média, os TCs estão há 5 anos sem realizar concursos públicos para o cargo de Auditor (Agente de Controle Externo, Analista de Controle Externo, etc)⁹⁶.

Ainda, cerca de 50% dos TCs estudados não requerem a contratação de profissionais especializados em contabilidade. A contabilidade em padrão IPSAS demanda um maior entendimento das decisões dos gestores públicos sobre a correta utilização de políticas contábeis. O auditor deve conhecer a matéria auditada para evidenciar as impropriedades encontradas durante seu trabalho de auditoria.

No que se refere ao quadro de pessoal vigente que é especializado em contabilidade, e, portanto, detém *expertise* para realização de Auditoria Financeira, além da capacidade de interpretar os dados contábeis, também deve haver recursos humanos disponíveis para a auditoria das políticas contábeis. Como a Auditoria Financeira requer a análise dos processos executados, ela não pode ser desenvolvida à distância, ou seja, por *software*. Assim, é necessário que haja auditoria *in loco*.

Em média os TCs analisados apresentam 252 auditores em sua estrutura, considerando o ano de 2013. Houve um aumento em relação aos dados obtidos pelo PROFORT (Projeto Fortalecimento da Auditoria Subnacional Brasileira) concebido pelo TCE-BA em 2011, quando havia em média 155 auditores por TC. Esse fato pode ser explicado por concursos para auditores abertos em 56% dos Tribunais analisados, no período de 2011 à 2013.

Para o desempenho da auditoria *in loco*, é necessário que haja um número de auditores suficiente para cobrir todos os órgãos jurisdicionados. A tabela mostra na capacidade de monitoramento por auditor, a proporção de auditores com relação à órgãos jurisdicionados. Ou seja, se o *Ratio* na coluna 5 for menor ou igual a 1, existe um auditor (ou menos) para cada ente jurisdicionado. Se o *Ratio* for maior que 1, há excedente de auditores com relação à jurisdicionados. Observa-se, na tabela 14, que cerca de 70% dos TCs da Amostra tem menos auditores do que jurisdicionados.

⁹⁶ Ou seja, aqui estamos tratando sobre o servidor técnico, que efetua as auditorias. Não estamos tratando sobre o Auditor – Substituto de Conselheiro, que tem atribuições políticas.

Os Tribunais de Contas também podem organizar sua estrutura organizacional, sendo este composto por uma única sede, ou por sedes regionais, conforme a tabela 14.

A decisão acerca da estrutura organizacional do TC pode afetar o processo de comparabilidade das informações contábeis entre os entes jurisdicionados. Isso porque nos TCs com estrutura descentralizada de auditoria, onde existem sedes regionais, pode existir o viés de cada diretor de unidade regional, vindo a influenciar a forma como a contabilidade dos jurisdicionados é escriturada. Observe a figura 6:

Figura 6: Estrutura de TC descentralizada em sedes regionais

Elaborado pelo Autor.

Na figura 6, se o Diretor da Regional 1 incentiva que sua equipe de auditoria avalie a mensuração dos ativos, e o Diretor da Regional 2 incentiva que sua equipe de auditoria avalie apenas os aspectos da depreciação. Assim, os jurisdicionados de uma regional vão se preocupar em mensurar ativos, enquanto os da segunda regional estudarão a depreciação dos seus itens patrimoniais. Essa divergência dentro do próprio Tribunal de Contas, à respeito das práticas contábeis que devem ser auditadas, reflete em pareceres prévios que focam pontos diferentes e diminui a uniformidade da auditoria dos TCs.

O papel da Secretaria Geral de Controle é importante para uniformizar procedimentos e diminuir o viés dos Diretores Regionais.

No Estado de São Paulo a Secretaria Geral de Controle emite, previamente, recomendações sobre a forma de auditoria. Entretanto, cada diretor regional tem discricionariedade para elaborar seu plano de fiscalização anual. Caso necessário, a Secretaria Geral de Controle pode ser provocada e dar um parecer com seu entendimento sobre a prática de auditoria da unidade regional, mas em geral os relatórios de auditoria vão diretamente para os conselheiros julgarem.

Como uma razão para organização em regionais, por exemplo, a entrevista com Diretor da Unidade Regional do TCE-SP menciona:

“Em um primeiro momento, onde não existia a informatização do TCE-SP, as unidades regionais foram criadas para dar celeridade ao processo de prestação de contas e facilitar para o ente jurisdicionado enviar seus malotes de informação [visto que jurisdicionado não seria obrigado a viajar para a capital].

Atualmente, o TCE-SP está adotando uma nova estratégia de auditoria *in loco* em todos os entes, 3 vezes ao ano. Agora as unidades regionais tem a finalidade logística de ser o ponto de trabalho dos auditores que vão a campo.”

Em segundo lugar, a diversidade dos TCs afeta a organização de seus processos, conforme a tabela 15, a seguir.

Tabela 15: Resumo da diversidade de auditoria (2015)

Tabela 15: Resumo da diversidade de auditoria (2015)																				
Tribunal		TCE AC	TCE BA	TCE CE	TC DF	TCE MG	TCE PA	TCE PR	TCE RO	TCE RR	TCE RS	TCE SE	TCE SP	TCE-M BA	TCE-M CE	TCE-M GO	TCE-M PA	TCM RJ	TCM SP	
Há auditoria in loco em todos os jurisdicionados anualmente?		Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	Sim	Sim	
Motivo para não haver auditoria in loco em todos os entes	Logística	Sim																		
	Baixa Capacidade Operacional	Sim	Sim							Sim				Sim						
	Não há necessidade							Sim	Sim					Sim						
	Sem Resposta ou Não se Aplica				Sim	Sim	Sim	N/A				N/A	N/A	N/A	Sim				Sim	N/A
Critério de Seleção para auditoria dos Jurisdicionados	Logística	Sim																		
	Matriz Risco	Sim		Sim	Sim	Sim	Sim		Sim				Sim	Sim		Sim				
	Amostragem Aleatória	Sim		Sim										Sim						
	Denúncias	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim		Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	
	Sem Resposta ou Não se Aplica							N/A	Sim		N/A	N/A	N/A					N/A	N/A	
Auditoria Pré-Agendada		Sim	Sim	Sim	Não	Não		Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim				Sim	Não		
Antecedência do agendamento		15 dias	Mais que 15 dias	Mais que 15 dias	N/A	Sem Resposta	N/A	Sem Resposta	Mais que 15 dias	15 dias	N/A	15 dias	15 dias	Sem Resposta	Mais que 15 dias	Sem Resposta	Sem Resposta	Mais que 15 dias	N/A	
Há rodizio da equipe de auditoria?		Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sem Resposta	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	
Há norma?		Não	Não	Não	Não	Sim	Sim	Não	Sim	Não	Sim		Não	Sim	Não	Sim	Sim	Não	Não	

Elaborado pelo autor. TCE – Tribunal de Contas do Estado; TCE-M – Tribunal de Contas dos Municípios do Estado; e TCM – Tribunal de Contas do Município.

A tabela 15 mostra que os TCs brasileiros são diversos em relação aos seus processos no que se refere às suas estratégias de auditoria.

Primeiramente, nem todos os TCs da amostra realizam atividade de auditoria *in loco* em todos os entes, anualmente. Os TCM-RJ e TCM-SP tem capacidade de realização dessa auditoria *in loco*, pois apresentam maior capacidade de monitoramento por auditor, como já exposto na tabela 14. O TCE-PA também apresenta capacidade de monitoramento por auditor maior que 1. NO caso do TCE-RS, a despeito do baixo número de auditores com relação à seus jurisdicionados, há capacidade de realização de auditorias *in loco* em todos os entes.

Nos diversos TCs onde a auditoria *in loco* não acontece em todos os entes, há motivos para esta escolha. Entre eles, a baixa capacidade operacional em termos de mão-de-obra. Não há servidores suficientes para realizar a auditoria *in loco* em todos os entes.

Quanto ao rodizio de auditores, apesar de ser uma recomendação presente nas Normas de Auditoria Governamentais (NAG's) e nas normas da INTOSAI, a maioria dos TCs pertencentes a amostra não tem uma normatização específica. Na maioria dos casos o rodizio acontece por conta de rotatividade de pessoal, servidores que assumem cargo de chefia, mas não é institucionalizado.

A falta de rodizio pode gerar relações de confiança entre auditores e auditados (AQUINO; LINO; AZEVEDO, 2015). O efeito positivo é que o compartilhamento de conhecimento e a influencia do auditor podem se refletir em melhores práticas de gestão pública nos órgãos auditados. Por outro lado, quanto mais forte as relações de confiança são (migrando para uma confiança relacional, ver Rousseau et al (1998)), os auditores e auditados podem se sentir confortáveis a exercer atividades que excedam os limites éticos de suas profissões.

9.1 Caminhando rumo ao Controle Interno

Dada a diversidade dos Tribunais de Contas e sua baixa capacidade para execução de Auditorias Financeiras, como os diversos Tribunais de Contas estão se preparando para responder a esta nova demanda de Auditoria Financeira? Eles poderiam (i) capacitar-se ou (ii) incentivar os municípios a implantarem sistemas de Controle Interno.

Apesar de todos os TCs analisados realizarem atividades de capacitação interna dos servidores, além de incentivarem a participação em atividades de capacitação externa, esse tipo de atividade não tem os resultados esperados mesmo no ambiente atual, de Auditoria de Conformidade com práticas fiscais, segundo Diretor de Unidade Regional do TCE-SP:

“Quando um novo servidor era contratado, após o concurso público, o TCE-SP o enviava para um curso na Capital, com duração de 3 meses. Entretanto, quando o servidor treinado ia para o campo, auditar, seu desempenho não era satisfatório.

Hoje, o TCE-SP voltou atrás, os treinamentos são de apenas uma semana, e o servidor vai a campo sempre acompanhado de outros auditores mais experientes.

Em média, demora 3 anos para que um servidor desempenhe auditorias de alto nível sem acompanhamento.”

Chan (2003) afirma que as IPSAS podem facilitar a entrada de auditores (e contadores) da indústria privada no setor público, dada sua experiência em contabilidade por competência. No Brasil esse não é o caso, pois há competência legal dos Tribunais de Contas para a realização da fiscalização contábil, financeira, orçamentaria, operacional e patrimonial dos entes públicos. Conforme entrevista com Geovani Fagunde⁹⁷:

“Para que as *big four* [empresas de auditoria privadas] possam efetuar a auditoria dos entes públicos deve haver uma mudança de Leis. Atualmente, o papel das empresas de auditoria se restringe à atuação como consultora, no sentido de ajudar na melhoria de processos, palestras, entre outros.”

Um exemplo de atuação de uma empresa privada de auditoria no auxílio aos TCs vem de Minas Gerais. O Projeto Auditar, com o objetivo de redesenhar os procedimentos de auditoria do TCE-MG, em sua primeira fase contou com o apoio da Ernest & Young, consultoria contratada com recursos do PROMOEX. Essa consultoria realizou diagnóstico das práticas de auditoria adotadas pelo Tribunal de Contas e elaborou proposta de redesenho do macroprocesso de auditoria, em conformidade com as normas e padrões nacionais e internacionais; capacitou 40 (quarenta) servidores; e promoveu treinamento dos servidores no trabalho, por meio da realização de três auditorias piloto.

⁹⁷ Geovani Fagunde é sócio da PwC Brasil desde 2006 e conta com ampla experiência nacional e internacional em temas de Auditoria e Consultoria Empresarial. Atualmente, é responsável pelos projetos de auditoria no setor público.

Sabendo-se que os TCs não podem delegar a auditoria destas contas contábeis para outros órgãos públicos ou instituições privadas, visto que uma obrigação de fiscalização, principalmente de cunho investigativo, não pode ser delegada. Segundo entrevista (CGM-RJ):

“Os Tribunais de Contas tem cobrado a profissionalização dos órgãos de auditoria interna e fortalecimento dos controles internos.”

A necessidade de investimento em recursos humanos, no mínimo, já é muito grande, como afirma agente da CGM-RJ:

“Com o MCASP há uma necessidade de capacitação do contador e do auditor. Necessidade que vem sofrendo pouco avanço.

Os Tribunais de Contas não vão executar a auditoria contábil, pois outras auditorias dão mais visibilidade em termos midiáticos, como a operacional, por exemplo. Assim, a auditoria contábil deverá ser executada pelos Controles Internos dos municípios.”

Assim, segundo o Secretário-Executivo do Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI), os TCs, baseados no artigo XX⁹⁸ da CF/88 podem fazer com que o controle interno realize a auditoria contábil, empoderando o Controle Interno para tal atividade, e, posteriormente, os TCs fazem apenas a avaliação da legitimidade dos Controles Internos de cada ente.

O CONACI nasceu com outro nome, 11 anos atrás e há 4 anos foi modificado para a nomenclatura atual. Este órgão tem a função de congregar os órgãos de CI do Brasil em um conselho, para troca de experiências, ferramentas e práticas. Hoje conta com 40 membros (25 estados, com exceção da Paraíba, 13 Capitais, DF e União, representada pela CGU). Segundo entrevista com Raphael Sodré:

“Nota-se em estados menos desenvolvidos um déficit na estruturação dos Controles Internos.

TCEs, pós PROMOEX, passaram a cobrar o controle interno nos municípios. O motivo é claro, pois facilita o trabalho do controle externo com dados mais organizados; cultura de controle; etc.

Um exemplo é, no Estado de SP, o posicionamento do TCE-SP no Fórum de Combate a Corrupção, que é uma congregação de várias instituições que juntam esforços para combater a corrupção.

⁹⁸ Artigo diz que é papel do controle interno auxiliar o controle externo na sua missão institucional.

Um dos atos deste fórum é criar um manual de aplicação da lei 2846, a Lei da anticorrupção, nos municípios. Quem aplica a lei 2846 é o órgão de controle. E em municípios pequenos não há esse órgão. Dessa forma o TCE-SP discursa que é importante criar esses órgãos de controle nos municípios, para o efetivo cumprimento da lei.”

Tabela 16: Padrão de resposta dos TCs no incentivo ao Controle Interno

Padrão	Vínculo do Servidor	Tratamento ao jurisdicionado	Existência de Normativo	Existência de Manual	Exemplo
(i)	Servidor efetivo	Não varia com o porte	Sim	Sim	-
(ii)	Servidor não efetivo	Não varia com o porte	Sim	Sim	PA
(iii)	Servidor não efetivo	Varia com o porte	Não	Sim	MG
(iv)	Servidor não efetivo	Varia com o porte	Sim	Não	AC

Elaborado pelo Autor

A tabela 16 apresentada não é exaustiva, de forma que conceitua alguns padrões de resposta que podem ser utilizados pelos Tribunais de Contas quando incentivam o controle interno.

O Tribunal de Contas do Acre, por exemplo, exige que o Controle Interno seja criado, mas não é necessário que o controlador seja um funcionário efetivo. Além disso, dependendo do porte do município, a cobrança pelo controle interno é mais relaxada:

“No Acre, poucos municípios tem o controle interno instituído. O TCE já tem uma resolução desde 2012 - como forma de pressionar que os municípios criassem, visto que não cumpriam o exposto na Constituição Federal e Estadual - solicitando a criação de sistemas de controle interno, mas os municípios alegam que há dificuldade de instituir a essa estrutura. Assim, o Tribunal discursa, durante eventos de capacitação para os municípios, que deve se iniciar essa estrutura de alguma maneira. Assim, o Tribunal incentiva muito a criação de controle, mesmo que no primeiro momento o controlador seja uma pessoa comissionada - o que sabemos que não é o melhor - para criar uma cultura de controle. Multas são aplicadas se o Tribunal de Contas perceber que não houve nenhum desenvolvimento na área de Controle Interno.

A questão financeira dos municípios influencia esse processo. A maior prefeitura é de Rio Branco, com 400mil habitantes. Mas a média do Acre é de menos de 30 mil habitantes. Existem municípios isolados por rios que tem 10 mil habitantes, dessa forma a estrutura deles é muito reduzida, e cobrar o controle interno se faz dificultado.”

Em Minas Gerais, segundo o Relatório de Atividades de 2014, multas no valor de R\$163.700,00 já foram aplicadas devido à irregularidades no Controle Interno. Não existe uma resolução acerca de Controle Interno, mas há manual para os jurisdicionados.

Na visão de uma servidora do TCE-M do Pará:

“O Tribunal disciplina o tema, através de uma Resolução ou Instrução Normativa orientando a criação do Controle Interno Municipal, sob pena de multa, que tem como função, auxiliar o Controle Externo (no caso os Tribunais de Contas), no exercício de suas funções.

Os municípios do Pará realizam o Controle Interno de forma deficiente, inclusive na capital.

A minha visão pessoal, é que esta obrigatoriedade é inocente, pois apenas cria um cargo a mais no quadro municipal, para um servidor que não obrigatoriamente será concursado, não há lei que obriga, ou seja, ele fará o que o Gestor quiser, e se responsabilizará pelo o que o Gestor fizer”

Este estado de desenvolvimento de estruturação de Controles Internos é uma preocupação do CONACI, que propôs projeto junto ao Banco Mundial, nos mesmos moldes do PROMOEX. O Programa Nacional de Modernização dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal (PROMOIN) tem o objetivo geral de promover o fortalecimento do Sistema de Controle Interno Brasileiro, a partir do fortalecimento dos órgãos centrais de controle interno dos estados e do Distrito Federal (CONACI, 2011). A fase atual ainda é de diagnóstico, segundo o Secretário Executivo do CONACI:

“Este acordo com o Banco Mundial, é um alinhamento estratégico do controle interno, criando linha de financiamento específico para o controle interno do Brasil [será aberta no futuro para os municípios que queiram investir em controle interno]. O Banco tem interesse na melhoria, dada a melhora ambiente de negócios, entre outros fatores; os Tribunais também tem interesse pela celeridade no trabalho de auditoria.

O Banco Mundial indagou o que precisaria ser melhorado no Controle Interno brasileiro. Não houve resposta do CONACI, pois não há padronização, cada órgão de Controle Interno no Brasil está em um nível.

Então, o estágio atual é um diagnóstico da necessidade de melhoria, para que no futuro o Banco Mundial abra uma linha de crédito.

Assim o CONACI vai selecionar 3 controladorias para serem piloto (analisadas pelo Banco Mundial). Dividiram-se as controladorias do Brasil em 3 níveis, baseado em *framewrok* internacional e cada um desses níveis será analisado, para que os auditores do banco analisem o que é necessário investir no Controle Interno no Brasil.”

Ainda, o CONACI reforça a proposta ao Banco Mundial de parceria para investimento na modernização dos controles internos em 2014, em documento chamado “Carta de Foz do Iguaçu”, assinado pelo presidente do CONACI, em nome dos diversos órgãos de controle interno participantes em seminário promovido pelo Banco Mundial no mesmo ano. Importante ressaltar que membros de Tribunais de Contas também participaram do seminário, conforme a lista de presença do evento, sendo este um movimento institucional importante na regulação do controle, e do apoio institucional dos TCs.

O TCU tem participação indireta no processo do PROMOIN. Além disso, outras atividades de diagnóstico e incentivo ao Controle Interno vêm sendo executadas pelo Tribunal de Contas da União, como é o caso do Projeto de Avaliação dos Sistemas de Controle Interno dos Municípios (ASCIM) de Roraima (ação conjunta com a Controladoria-Geral da União (CGU) e o Tribunal de Contas do Estado de Roraima (TCE-RR)).

O Interesse do TCU está associado a problemas associados na fase de prestação de contas de convênios celebrados entre a União e os Municípios. Segundo o estudo, em 93,33% dos municípios não há procedimentos internos formalmente definidos para a celebração, execução e prestações de contas dos ajustes celebrados com a União, e a capacitação dos gestores é incipiente (ACÓRDÃO TCU 568, 2014). Verificou-se a necessidade de os órgãos de controle interno dos municípios se estruturarem para que possam cumprir suas atribuições constitucionais.

Segundo entrevistas, o Estado do Acre será objeto de um segundo Projeto de Avaliação dos Sistemas de Controle Interno dos Municípios. Entretanto, a penetração deste diagnóstico em estados com maior desenvolvimento dos Tribunais de Contas é menor⁹⁹.

Como exemplo, para o Tribunal de Contas de São Paulo:

“A criação dos Órgãos de Controle Interno é uma prioridade, considerada como uma ação estratégica de fiscalização, inclusive com acompanhamento fixado no relatório de auditoria e objeto de orientação institucional nos Ciclos de Debates dirigidos para agentes políticos e dirigentes municipais.

O responsável pelo Controle Interno é considerado nas entidades onde o instituam como o primeiro elo de relacionamento nas atividades de fiscalização, e centralizador das demandas em relação aos demais setores da entidade fiscalizada.”

⁹⁹ Entretanto, TCs entrevistados reportam que possuem servidores que participam do curso de “Avaliação de Controles Internos” por Educação à Distância (ead) do Instituto Serdezello Côrrea/TCU.

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo tem previsão específica para os responsáveis pelo controle interno para certificação sobre a regularidade do processo de tomada de contas em sua Lei Orgânica (L.C.E 709/93, art. 38, parágrafo único).

Além disso, há seções específicas em suas Instruções para suas entidades jurisdicionadas em relação ao Controle Interno. Publicou o Comunicado SDG nº 32/2012, com orientações quanto à forma, competência e atribuições relativas ao controle interno. Conta com o Manual “O Controle Interno do Município”¹⁰⁰, editado em setembro/2013 e atualizado em fevereiro /2015.

“Além desses documentos, o Tribunal de Contas incluiu o tema, em 2014 e 2015, nos seminários institucionais denominado “Ciclo de Debates com Agentes Políticos e Dirigentes Municipais”, que atinge cerca de 5.000 participantes das 2.200 entidades municipais jurisdicionadas”

Quando questionado se o TCE-SP já reprova contas municipais:

“Até o momento não. As atuais decisões recomendam no sentido da necessidade de se normatizar as atribuições, competências, rotinas, procedimentos, prazos e responsabilidades, de forma a se cumprir na íntegra o disposto no artigo 74 da Constituição Federal mas, talvez, após o amplo debate que vem sendo produzido, passe a fazê-lo.”

A Tabela 17, expressa Tribunais de Contas com resolução sobre implementação de Controles Internos nos municípios. Do total de 33 TCs, 10 não apresentam recomendações sobre o controle interno. Dos 23 Tribunais de Contas restantes, 19 emitiram após o PROMOEX suas recomendações para Controle Interno. Além disso, 15 Tribunais emitiram recomendações após a adoção de IPSAS ser obrigatória, no ano de 2008.

Nos diversos manuais e resoluções existentes, pode-se analisar que há atenção voltada para o controle sobre a eficácia e eficiência das operações, confiabilidade de relatórios financeiros e cumprimento de leis e regulamentações aplicáveis, de forma ampla.

Em geral, o modelo de controle interno que está sendo recomendado é o COSO. Contudo, este modelo não é expressamente citado nas regulações (com exceção da cartilha de orientações sobre controle interno editada pelo TCE-MG).

¹⁰⁰ Disponível em <http://www4.tce.sp.gov.br/manuais-basicos>.

Tabela 17: Existência de resolução ou manual sobre implementação de Controle Internos nos municípios

Estado	TCE; TCE-M; TCM	Resolução sobre Controle Interno	Ano de Criação
RJ	TCM	Lei 2068**	1993
CE	TCE-M	Instrução Normativa 01	1997
SC	TCE	Lei Complementar nº 202**	2000
RO	TCE	Instrução Normativa 7	2002
BA	TCE-M	R E S O L U Ç Ã O nº 1120	2005
PA	TCE-M	RESOLUÇÃO Nº 7.739	2005
PR	TCE	Resolução nº 4*	2006
MT	TCE	Resolução nº 01	2007
PB	TCE	Manual	2009
PE	TCE	RESOLUÇÃO T.C. Nº 0001	2009
AL	TCE	Instrução Normativa 003	2011
DF	TC	Decreto nº 32.752	2011
ES	TCE	Resolução nº 227	2011
AC	TCE	Resolução nº 076	2012
AM	TCE	Resolução nº 27*	2012
MG	TCE	Manual	2012
RS	TCE	Resolução nº 936	2012
SP	TCE	Comunicado SDG nº 32	2012
PI	TCE	Instrução Normativa 02	2013
RN	TCE	Resolução 013	2013
AP	TCE	Resolução nº 156	2014
GO	TCE-M	Instrução Normativa 008	2014
BA	TCE	Decreto nº 16.059**	2015
CE	TCE	-	-
GO	TCE	-	-
MA	TCE	-	-
MS	TCE	-	-
PA	TCE	-	-
RJ	TCE	-	-
RR	TCE	-	-
SP	TCM	-	-
SE	TCE	-	-
TO	TCE	-	-

*Refere-se a resoluções para a área de controle interno de serviços de Engenharia, apenas.

** Refere-se à lei Estadual ou municipal, que o TC apoia.

Quanto à importância e implementação do Controle Interno, o TCE-RS:

“Ainda assim, a Assessoria Técnica da Direção de Controle e Fiscalização desta Corte esclareceu, adequadamente, que exigências e demandas dos órgãos de controles internos atendem a disposição constitucional e são fundamentais no processo de controle externo haja

vista que diversas informações enviadas ao Tribunal demandam a assinatura dos responsáveis pelos Sistemas de Controle Interno. Nesse sentido, o Tribunal investe no treinamento de servidores integrantes destes Sistemas mediante ações da Escola Superior de Gestão e Controle Francisco Juruena.

A Assessoria Técnica da Direção de Controle e Fiscalização desta Corte esclareceu que, nos exames realizados por esta Corte, tem se observado que a implementação de órgãos de controle interno nos órgãos públicos ainda necessita ser otimizada e aprimorada, para que as ações fiscalizatórias sejam dotadas de maior eficiência e eficácia.”

Assim, torna-se importante a atividade dos órgãos de controle interno dentro da discussão acerca da normatização contábil. Os Tribunais de Contas, recentemente, buscam induzir os municípios à criar órgãos de Controle Interno. Essa indução torna-se quase uma exigência, dadas as características coercitivas dos TCs (ex. aprovação das contas do gestor público apenas se houver órgão de Controle Interno instituído).

A priori, a competência para realizar auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas de todos os Poderes é uma competência Constitucional exclusiva do Tribunal de Contas, conforme artigo 71 da CF/88.

Poderia ser questionada a constitucionalidade da transferência da Auditoria Financeira dos Tribunais de Contas para os órgãos de Controle Interno. Como tratado anteriormente, uma competência exclusiva é, por natureza, indelegável. Dessa forma, a atribuição Constitucional do Tribunal de Contas não pode ser delegada aos órgãos de Controle Interno.

O Controle Interno é auxiliar do Tribunal de Contas, entretanto, não é válido dizer que seja seu delegatário. Assim, se não há instrumento normativo compatível à Constituição (ou regulador da Constituição) que assegure que o Tribunal de Contas pode delegar sua função de auditoria, essa delegação é inconstitucional.

10. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Essa pesquisa analisa a interação entre a Secretaria do Tesouro Nacional, o Conselho Federal de Contabilidade e os diversos Tribunais de Contas subnacionais no processo de reforma da contabilidade pública no Brasil, e as necessidades de auditoria financeira.

A maior demanda por informação contábil por competência se intensificou no Brasil com o compromisso do Tesouro com o FMI em consolidar a dívida pública a partir de 1998. A promulgação da LRF e a decisão de convergência as IPSAS complementaram as bases para o movimento de reforma contábil. Tal movimento trouxe consigo a expectativa do aumento da *accountability* e qualidade da informação contábil, mas também requer julgamentos subjetivos por parte de quem produz (e de quem audita) a informação contábil, aumentando o risco de distorção desta (BAC, 2007; FMI, 2011).

Pode-se dizer que a Contabilidade Pública carecia de normatização até o início da década de 2000, quando o CFC reuniu Grupos de Estudo, que culminou na edição das NBCASP, exercendo o papel de definir princípios de contabilidade para o setor, mas sem atuar na definição das políticas contábeis em si, as quais ficaram sob a tutela da STN durante o processo de convergência.

A escolha das políticas contábeis na elaboração do MCASP ao longo das diversas versões do manual foi legitimada pela STN junto a SOF, e diversos outros atores dentro dos grupos criados pela STN incluindo CFC e TCs, com eventuais divergências. Contudo em relação ao PCASP a convergência de interesses foi bem maior e recebeu apoio dos TCs. Exceto no apoio ao plano de contas, os TCs ficaram a margem no processo inicial de difusão da reforma.

Durante toda a discussão normativa sobre a convergência para as IPSAS, os TCs participaram apenas marginalmente do processo. A liderança sempre esteve nas mãos do CFC e da STN. Contudo, STN e CFC não tem poder de coerção suficiente para atingir os três pilares necessários para dar força à instituição da Contabilidade Pública, regulatório, normativo e cultural-cognitivo.

Sabendo que todas as consolidações intragovernamentais são parte fundamental para o BSPN e, portanto, para informação da dívida pública nacional, a garantia da fidedignidade das

informações prestadas por todos os entes, e também a forma como a consolidação é feita, entra na pauta dos TCs.

A Auditoria Financeira é a garantia de que tanto as políticas contábeis aplicadas, quanto o método de consolidação, estão corretos. No contexto normativo brasileiro, o órgão com competência para executar a Auditoria Financeira é o Tribunal de Contas.

Os Tribunais de Contas, marginalizados no processo de definição do conteúdo da convergência às IPSAS, adotam uma postura passiva no *enforcement* da contabilidade em regime de competência aos seus jurisdicionados, se baseando na suposta falta de legitimidade da STN para normatizar a Contabilidade Pública. Cabe ressaltar, entretanto que a STN tem embasamento legal, garantido pela LRF, para regular a contabilidade pública, enquanto não for criado o Conselho de Gestão Fiscal. Contudo, outras teses jurídicas podem ser construídas para argumentar o oposto, como, por exemplo, o fato de auditado (STN, pertencente ao Executivo) criar as normas que afetam diretamente o trabalho do auditor (Tribunais de Contas, órgão independente e auxiliar do Legislativo).

Enquanto os prazos de adoção obrigatória pelos municípios dos procedimentos contábeis contidos no MCASP brasileiros ainda são postergados pela STN, os TCs “ganham tempo”, não explicitam sua necessidade de capacitação (em termos de ampliação das competências técnicas dos recursos humanos na matéria contábil) para exercer Auditoria Financeira, e iniciam um discurso de incentivo ao controle interno. O que os TCs esperam é, baseado na CF/88, repassar os custos de Auditoria Financeira para os Controles Internos municipais e se manter com o foco na Auditoria Fiscal, que é realizada por meio de sistemas informatizados.

É importante salientar que, enquanto competência exclusiva e indelegável, a Auditoria Financeira ser transferida para os órgãos de Controle Interno pode ser vista como inconstitucional. Portanto, essa transferência deve ser melhor estudada e compreendida no âmbito jurídico e contábil em estudos posteriores.

Por fim, destaca-se como limitação da pesquisa não ter acessado toda a população de 33 Tribunais de Contas subnacionais brasileiros, apesar da representação das diversas regiões do país.

REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, F. L.** Diagnóstico geral das administrações públicas estaduais. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. 2004.
- ABRUCIO, F. L.; GAETANI, F.** Avanços e perspectivas da gestão pública nos estados: agenda, aprendizado e coalizão. Conselho Nacional de Secretários de Administração (CONSAD). Avanços e perspectivas da gestão pública nos estados. Brasília: CONSAD, 2006.
- ABRUCIO, F. L.; LOUREIRO, M. R.** Finanças públicas, democracia e accountability. In: BIDERMAN, Ciro e ARVATE, Paulo (orgs.). Economia do Setor Público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.
- ADHIKARI, P.; TIMOSHENKO K.; GARSETH-NESBAKK L.** Reforming central government accounting in diverse contexts: a three-country comparison. *International Journal of Public Sector Performance Management*, 2(1). 2012.
- ALBUQUERQUE, C.; MEDEIROS, M.; FEIJÓ, P.H.** Gestão de Finanças Públicas. 2. Ed. Brasília: Gestão Pública Ed., 2008.
- ALEJARRA, L. E. O.** A Criação do Tribunal de Contas na História Constitucional Brasileira. Disponível em: < <http://jus.com.br/artigos/27898/a-criacao-do-tribunal-de-contas-na-historia-constitucional-brasileira> > Acesso em: 15 ago. 2014.
- ALLEN, R.; TOMMASI, D.** Managing public expenditure: a reference book for transition countries. Organisation for Economic Co-operation and Development, 2001. Disponível em: <<http://www.worldbank.org/publicsector/pe/oecdpmhandbook.pdf>>. Acesso em: novembro 2014.
- ANDREWS, M.** The Limits of Institutional Reform in Development: Changing Rules For Realistic Solutions. 1. Ed. New York: Cambridge University Press. 2013.
- ANESSI PESSINA, E.; STECCOLINI I.** Effects of Budgetary and Accruals Accounting Coexistence: Evidence from Italian Local Governments, Financial Accountability & Management, Vol. 23 n. 2, pp. 113-131. 2007.

AQUINO, A.C.B; BATLEY, R. A. Accounting and Accountability: The Political Effects of Technical Reforms in Brazil. Artigo apresentado ao XIX IRSPM conference. Birmingham. 2015

AQUINO, A.C.B; LINO, A. F.; AZEVEDO, R. R. Courts and Municipalities Relationships – a Case of Inter-Organisational Trust in Local Governments in Brazil. Artigo apresentado ao 2015 International Congress of IAS. Rio de Janeiro. 2015

ARAÚJO, J. C. M. Controle da Atividade Administrativa pelo Tribunal de Contas na Constituição de 1988. Juruá. Curitiba. 1.ed. 2010.

AZEVEDO, R. R. Uma análise dos índices da lei de responsabilidade fiscal nos municípios paulistas Após a implantação do projeto Audesp. Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade, v. 3, n. 2, 2013, p. 39-60, 2013.

AZEVEDO, R. R. Imprecisão na estimativa orçamentária dos municípios brasileiros. 2014. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2014.

BALTACI,M; YILMAZ, S. Internal Control and Audit at Local Levels. Em A. Shah (Ed.), Local Public Financial Management, Washington DC, World Bank, 2007.

BANCO MUNDIAL. Reforming public institutions and strengthening governance. Washington DC, World Bank. 2000.

BANCO MUNDIAL. World Bank Financial Report. Washington DC, World Bank. 2012.

BAC, A. A. D. External Auditing and Performance Evaluation, with Special Emphasis on Detecting Corruption. Em A. Shah (Ed.), Local Public Financial Management (pp. 193 – 225) , Washington DC, World Bank, 2007.

BASTOS, T. A Província: estudo sobre a descentralização no Brasil. Obtido na Biblioteca digital do Senado. 1870.

BEHN, R. Rethinking Democratic Accountability. Washington DC, Brookings Institution Press. 2001.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Constituição de 1988. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br>>. Acesso em: 01 ago. 2013.

BRASIL. Decreto nº 92.452/1986. Cria, no Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), extingue a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN), e dá outras providências. Brasília, DF. Senado federal, 10 DE MARÇO DE 1986.

BRASIL. Lei 10.180/2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Brasília, DF. Senado federal, 6 DE FEVEREIRO DE 2001.

BRASIL. Lei 12.249/2010. Conversão da Medida Provisória nº 472, de 2009. Brasília, DF. Senado federal, 11 DE JUNHO DE 2010.

BRASIL. Lei 4.320/1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF. Senado federal, 17 DE MARÇO DE 1964.

BRASIL. Lei complementar n. 101. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF. Senado federal, 04 de maio de 2000.

BRASIL. Portaria Ministério da Fazenda 184 /08. 2008

BRESSER PEREIRA, L. C. Crise econômica e reforma do Estado no Brasil. São Paulo: Editora 34, 1996.

CABA-PEREZ, C., LÓPEZ-HERNÁNDEZ, A. M., ORTIZ-RODRÍGUEZ, D. Governmental financial information reforms and changes in the political system: The Argentina, Chile and Paraguay experience. *Public Administration and Development*, 29(5). 2009.

CARDOSO, R. L.; AQUINO, A. C. B., PIGATTO, J. A. Whole of Government Accounting in Brazil. 2014.

CASTRO, J. N. Direito municipal positivo. 6 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

CASTRO, R. P. A. Sistema de Controle Interno: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial. 2 ed. Belo Horizonte: Fórum. 2008.

CHAN, J. L. Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards, Public Money and Management. 2003. **CHAN, J.; JONES R.; LÜDER K.** Modeling Governmental Accounting Innovations an Assessment and Future Research Directions. In *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*. Greenwich, Connecticut. 1996.

CHRISTENSEN, M. Accrual accounting in the public sector: the case of the New South Wales Government. *Accounting History*, NS 7(2): 91-122. 2002.

CHRISTIAENS, J. Financial accounting reform in Flemish municipalities: an empirical investigation, *Financial Accountability and Management*, 15(1), 21-40. 1999.

CHRISTIAENS J.; REYNIERS B; ROLLE´ C. Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: A comparative study. *International Review of Administrative Sciences* 76(3): 537–554. 2010.

COCHRANE, T. M. C. A importância do controle interno na administração pública brasileira e a contribuição da Contabilidade como principal instrumento na busca da eficiência da Gestão Pública. 2003. 21 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização 28em Gestão e Finanças Públicas) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2003.

CONACI. Programa Nacional de Modernização dos órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal. 2011. Disponível em: <<http://conaci.org.br/wp-content/uploads/2012/05/Anteprojeto-PROMOIN.pdf>>. Acesso em: 02 Mai. 2015

CONACI. Panorama do Controle Interno no Brasil. 2014. Disponível em: <<http://conaci.org.br/wp-content/uploads/2015/01/Livro-Conaci.pdf>>. Acesso em: 02 Mai. 2015.

CONCEIÇÃO, K. B. Estudo evolutivo da Contabilidade Pública no Brasil e as ações do Conselho Federal de Contabilidade diante dos novos rumos da Contaibilidade Aplicada ao Setor Público. 2012. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2012.

DAHL, R.. Sobre a Democracia. Brasília, UNB, 2001.

DASI, R. M.; MONTESINOS, V.; MURGUI, S. Comparative analysis of Governmental Accounting diversity in the European Union. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 15(3). 2013.

DCASP. 2012. Disponível em < http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/137713/Parte_V_-_DCASP.pdf > . Acesso em: 03 Fev 2015

DIAMOND, J. The role of internal audit in government financial management: An international perspective. IMF working paper. 2002.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, v. 48, p. 147-160, 1983.

FAGUNDES, T. P. O controle das contas municipais. 2012. Tese (Doutorado em Direito do Estado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

FALKMAN, P.; TAGESSON, T. Accrual Accounting does not Necessarily Mean Accrual Accounting: Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish Municipal Accounting, *Scand. J. Mgmt.* v24, p. 271-283, 2008.

FEIJÓ, P. H. Entendendo as mudanças na contabilidade aplicada ao setor público. 1. Ed. Brasília: Gestão Pública Ed., 2013.

FERREIRA, A. Secretaria do Tesouro Nacional, 20 anos : um marco institucional na história econômica do Brasil. Brasília : Secretaria do Tesouro Nacional, 2006

FUNDO MONETARIO INTERNACIONAL (FMI). IFAC Recommends Adoption of Accrual-based Accounting for the Public Sector. 2010. Disponível em: < <http://blog-pfm.imf.org/pfmblog/2010/06/ifac-recommends-adoption-of-accrualbased-accounting-for-the-public-sector-.html#more> >. Acesso em: 22 Fev. 2015.

_____. Discussions of PEM PAL Treasury Community of Practice on Public Sector Accounting and Reporting Reforms. 2011. Disponível em: < <http://blog-pfm.imf.org/pfmblog/2011/06/discussions-of-pem-pal-treasury-community-of-practice-on-public-sector-accounting-and-reporting-refo.html> >. Acesso em: 22 fev 2015.

GHISI, A. P. O Tribunal de Contas e o sistema de controle interno. Apresentado em Conferência, Maputo. 1997.

GIACOMONI, J. Orçamento Público. 14 ed. São Paulo: Atlas, 2007. 365p.

GRAY, B., ‘Accounting Standards and Accrual Accounting: The New Challenges of the Financial Reporting System of the European Commission’, in S. Zambon (ed.), *I principi contabili per le amministrazioni pubbliche*, Franco Angeli, 2006

GUTHRIE, J. (1998). Application of accrual accounting in the australian public sector - rhetoric or reality. *Financial Accountability & Management*, 14 (1), 1-19. 1998

GUTHRIE, J., JOHNSON, M. Commercialization of the Public Sector: Why, How and for What? A Prospective View, in K. Whiltshire (ed.), *Governance and Economic Efficiency* (CEDA, Sydney), pp. 87–108. 1994

HIRANO, A. C. Y. Accountability no Brasil: os cidadãos e seus meios institucionais de controle dos representantes. 2007. Tese (Doutorado em Ciência Política) - Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

INTERNATIONAL CONSORTIUM ON GOVERNMENTAL FINANCIAL MANAGEMENT (ICGFM). INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS: Compilation Guide for Developing Countries. 2013.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - Public Sector Committee (1997), Occasional Paper No. 3: Perspectives on Accrual Accounting (IFAC, New York).

——— (2000), Study 11: Governmental Financial Reporting (IFAC, New York).

——— (2002), Study 14: Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities (IFAC, New York).

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – Intosai – Strategic Plan 2011 – 2016 . Acesso em dez/2013.

_____. ISSAI 1000 – General Introduction to the INTOSAI Financial Audit Guidelines. 2010.

INSTITUTO RUI BARBOSA. Pesquisa sobre os tribunais de contas no Brasil: Percepção do Corpo Deliberativo. 2007.

LENZA, P. Direito Constitucional Esquematizado. 15 ed. São Paulo: Saraiva. 2011;

LOCK, F. N.; PIGATTO, J. A. M. A dificuldade de alinhamento entre a contabilidade pública brasileira e o government finance statistics - GFS. Revista Eletrônica de Contabilidade da UFSM, v. 1, n. 3, 2005.

LEWIS, N. AAS 29. A Critique. Em: ASCPA (ed) Readings in Accounting Developments in the Public Sector 1993-1994, Melbourne. 1995

LOUREIRO, M. R.; TEIXEIRA, M. A. C.; MORAES, T. C. Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos tribunais de contas no Brasil recente. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 43, n. 4, p. 107-119, 2009.

LOUREIRO M. R.; ABRUCIO, F. L.; PACHECO, R. Burocracia e Política: desafios para o Estado democrático no século XXI. Rio de Janeiro: FGV. 2010.

MACKENZIE et al. IFRS 2012: Interpretação e Aplicação. Bookman. 2013.

MADISON, J. Federalist Paper #51. 1788 Disponível em: < www.constitution.org/fed/federal51.htm > Acesso em 15 Jan. 2014

MALENA, C. Social Accountability: An introduction to the concept and emerging practice. The World Bank. 2004

MARTY, F.; TROSA, S.; VOISIN, A. The move to Accrual Based Accounting: the challenges facing central governments. International Review of Administrative Sciences, v. 72, p. 203-221, 2007.

MAURANO, A. O Poder Legislativo Municipal. 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010. 176p.

MAZZA, A. Manual de Direito Administrativo. 4 ed. São Paulo: Saraiva. 2014

MAZZON, J.A.; NOGUEIRA, R. Projeto de prestação de serviço especializado para realização de pesquisa e proposição de iniciativas para adequada implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) pelos tribunais de contas estaduais e municipais. São Paulo: FIA/USP, 2002.

MEDAUAR, O. Controle da Administração Pública pelos Tribunais de Contas. Revista de Informação Legislativa, v.27, n. 108, p. 101-126, out./dez. de 1990.

MONSEN, N. The Case for Cameral Accounting. Financial Accountability and Management, 18:1 , 2002.

MORAES, A. Direito Constitucional. 23 ed. São Paulo: Atlas. 2008.

NATIONAL AUDIT OFFICE. *State Audit in the European Union*. 2005.

O'DONNELL, G. Delegative Democracy. *Journal of Democracy* , vol.5, 41, 1994.

O 'DONNELL, G. Accountability horizontal e novas poliarquias. *Lua Nova*, São Paulo , n. 44, 1998.

OLIVEIRA, R. F. Curso de Direito Financeiro. Revista dos Tribunais. São Paulo. 5º Edição, 2013.

OLIVIERI, C. Controle Interno nos Estados Brasileiros: Transparência e Desempenho. In: XXXVII Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, 2013, Rio de Janeiro. Anais do XVII Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, 2013.

PINA V.; TORRES, L.; YETANO, A.. Accrual accounting in EU local governments: one method, several approaches. *European Accounting Review* 18(4). 2009.

PONTOPPIDAN, C.A. Selecting International Standards for Accrual-Based Accounting in the Public Sector: IPSAS or IFRS? *Journal of Government Financial Management*. 2011.

PWC. Towards a new era in government accounting and reporting. 2013.

PRZEWORSKI, A. O Estado e o cidadão. Em: PEREIRA, L. C. B.; WILHEIM, J.; SOLA, L. *Sociedade e Estado em Transformação*. São Paulo: Unesp. 1999

RAVANELLI, R. Origens institucionais e o Value for Money da educação nos municípios brasileiros. 2013. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2013.

REINO UNIDO. Whole of Government Accounts 2009-10. 2012.

RIBEIRO, R. J. B.; BLIACHERIENE, A. C. Direito Financeiro Atual. Elsevier. Rio de Janeiro. 1.ed. 2014.

ROJE, G.; VASICEK, V.; HLADIKA, M. The perspectives of IPSASs introduction in Croatian public sector. *International Journal of Public Sector Performance Management*, 2(1). 2012.

ROBBINS, W.; AUSTIN, K. Determinants of disclosure quality in municipal financial reports: Some additional evidence. *Journal of Accounting Research* 24(2):412-421.1986.

ROUSSEAU, D. M.; SITKIN, S. B.; BURT, R. S.; CAMERER, C. Not so different after all: A cross-discipline view of trust. *Academy of Management Review*, 23(3), 393–404. 1998.

SANTISO, C. INTERNATIONAL CO-OPERATION FOR DEMOCRACY AND GOOD GOVERNANCE: MOVING TOWARD A SECOND GENERATION? *European Journal of Development Research*, vol.13, no.1 , pp.154-180. 2001

SCOTT, W. R. Lords of the dance: rofessionals as institutional agentes. *Organization Studies*, 29, 2008.

SCOTT,W.R. 2014. Organizations and Institutions: Ideas, interest, and identities. 4thedition. Thousand Oaks, CA: Sage Publications

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Diagnóstico Nacional sobre a Maturidade da Gestão Contábil. Brasília, DF, 2012.

SILVA, F. A. Monitoramento do Planejamento Estratégico: Um estudo dos tribunais de contas brasileiros. 2013. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2013.

SILVA, L. M. A normatização da contabilidade governamental: fatores críticos que impactam as informações dadas aos usuários das informações contábeis. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*. 1 (1). 2007.

SILVA, L. M. Contabilidade Governamental. 7 ed. São Paulo: Atlas. 2004.

SIMPSON, S. N. Y. Developments in public sector accounting practices: The Ghanaian experience. *Research in Accounting in Emerging Economies*, 12. 2012.

SILOMSKI, V. Manual de Contabilidade Pública. 1 ed. São Paulo: Atlas. 2001.

SOUR, L. (2012) IPSAS and government accounting reform in Mexico *International Journal of Public Sector Performance Management*, 2(1). 2012.

SPECK, B. W. Tribunais de Contas. *Revista Gestão e Controle*, Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, ano 1, no. 1, p. 211-219, 2013a

SPECK, B W. Estreitar o relacionamento entre Tribunais de Contas Estaduais com o Poder Legislativo Uma estratégia para aumentar a eficácia da auditoria governamental nos Estados brasileiros, 10/2012, Relatório de pesquisa, Tribunal de Contas do Estado da Bahia/Banco Mundial, pp. 19, pp.1-19, Salvador, BA, Brasil, 2013b

SUCHMAN, M. C. Managing legitimacy: Strategic and Institutional approaches. *The Academy of Management Review*. 3(20). 1995

SYSTEM OF NATIONAL ACCOUNTS. System of National Accounts. 2009

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS. Manual Auditoria Financeira: Projeto Auditar. 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. Programa de Gestão Governamental: Contabilidade Pública: disposições gerais. São Paulo. 2010.

UKDID. Briefing: Characteristics of different external audit systems, Department for International Development. 2004.

VERBRUGGEN, S., CHRISTIAENS, J.; MILIS, K. Can Resource Dependence and Coercive Isomorphism Explain Nonprofit Organizations' Compliance with Reporting Standards? *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 2010.

VILLEGAS, M. G.; JULVE, V. M.. Innovations in governmental accounting in Latin America: The case of Colombia. *Innovar*, 22(45). 2012.

VOLTMER, K. The Media, Government Accountability, and Citizen Engagement. in Pippa Norris (ed.): *Public Sentinel: New Media and the Governance Agenda*, Washington DC: The World Bank, 137-159. 2009.

YAMAMOTO, K.; NOGUCHI M. Different scenarios for accounting reform in non-Anglophone contexts: The case of Japanese local governments since the 1990s. *Accounting History*, 18(4). 2013

ZMITROWICZ, W., BISCARO, C., MARINS, K. R. C. C. A organização administrativa do município e o orçamento municipal. São Paulo: EPUSP, 2013.

APÊNDICE 1

ROTEIRO SEMI-ESTRUTURADO PARA ENTREVISTAS

TEMA 1 – INFORMATIZAÇÃO

Q1 – O Tribunal possui sistema informatizado? Qual o nome do Sistema e quando foi instituído?

Q2 – Os dados coletados eletronicamente abrangem quais itens a seguir: (i) Dados Gerais (ex. nome da prefeitura/secretaria, ano de criação); (ii) Atos de pessoal; (iii) Licitações e Contratos; (iv) Dados contábeis (Ex. Plano de contas, Balanço individual e consolidado); (v) Peças de planejamento (PPA, LDO, LOA); (vi) LRF (Ex. RREO e RGF); (vii) Outros (Ex. CF artigos 198 e 212)?

Q3 – Qual o formato de recebimento dos diversos dados contábeis? (ex. Um arquivo PDF, imagem JPEG, arquivo Excel, papel (não informatizado)).

Q4 – Qual a periodicidade de recebimento dos diversos dados recebidos pelo Tribunal?

TEMA 2 – AUDITORIA CONTÁBIL e FINANCEIRA

Q1 – Há auditoria in loco em todos os entes jurisdicionados?

Q1.a – Em caso negativo, como são selecionados quais entes serão auditados a cada ano?

Q2 – A auditoria in loco no mesmo ente jurisdicionado ocorre quantas vezes por ano?

Q3 – A auditoria in loco é pré-agendada junto ao ente (programada) ou ocorre em um momento aleatório (não programada)?

Q4 – Quem define a agenda de auditoria do ano?

Q5 – Quem define a alocação do auditor para cada caso de auditoria?

Q6 – Há rodizio na equipe de auditoria que audita o ente jurisdicionado? Qual a periodicidade do rodizio?

TEMA 3 - NOVA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO (PADRÃO INTERNACIONAL IPSAS)

Q1- O TCE possui escola de contas? Qual a relação da Escola com a capacitação no tema para (i) dos servidores internos e (ii) dos jurisdicionados?

Q2 - Quais atividades de capacitação, novamente para (i) e (ii), desempenhadas pelo Tribunal? Gostaria de saber a frequência dessas atividades e a duração delas (ex. Workshops de 6 em 6 meses, com duração de 1 semana).

Q3 - Na sua visão, a nova contabilidade em padrão IPSAS, vai alterar o que no trabalho de auditoria do TCE? Vai facilitar o dificultar a missão do Tribunal de Contas?

Q4 - Qual a realidade dos municípios do Estado quanto à preparação para atender aos requisitos das normas contábeis internacionais? Quais as dificuldades que o TCE percebe que os municípios enfrentam, e como age para auxiliar (se for o caso).

TEMA 4 - CONTROLE INTERNO

Q1 - Qual sua visão sobre a criação de Órgãos de Controle Interno nos municípios. O que esse órgão afeta no trabalho de auditoria de contas do TCE?

Q2 - Qual a realidade dos municípios do Estado quanto à implementação de Controle Interno?

Q3 - O TCE tem alguma resolução, manual, ou outro documento sobre implementação de Controles Internos nos municípios?

Q4 - O TCE- reprova contas de municípios que não possuem Controle Interno?

Q5 - TCU e CGU se aproximaram do TCE buscando fazer um diagnóstico dos Controles Internos nos municípios do Estado recentemente?

APÊNDICE 2

REQUERIMENTO DE ACESSO À INFORMAÇÃO

Boa tarde,

Eu, André Feliciano Lino, aluno de Pós-Graduação da Universidade de São Paulo, venho gentilmente por meio desta, solicitar com fundamento na Lei Federal nº 12.527 de 18 de novembro de 2011 as seguintes informações, relativas aos anos de 2012, 2013 e 2014 (quando se aplicar):

1. Número de sedes regionais do Tribunal de Contas.
2. Número de órgãos da administração direta sob a Jurisdição do Tribunal.
3. Número de órgãos da administração indireta sob a Jurisdição do Tribunal.
4. Número de eventos de capacitação de jurisdicionados realizados pelo Tribunal.
5. Tabela de Vencimentos (por função).
6. Número de Servidores ativos (comissionados e efetivos) por função contida na tabela de vencimentos.
7. Porcentagem de funcionários que possuem Pós-Graduação (Mestrado e/ou Doutorado).
8. Número de Servidores ativos (comissionados e efetivos) formados ou com pós-graduação em Ciências Contábeis.
9. Edital do último concurso para "Auditor Externo" ou cargo equivalente.
10. Número de vagas ocupadas de Conselheiros na composição do Tribunal.
11. Número de vagas ocupadas de Auditores na composição do Tribunal.
12. Número de vagas ocupadas de Procuradores na composição do Tribunal.
13. Ano da posse do Conselheiro com mais tempo de trabalho.
14. Ano da posse do Conselheiro com menos tempo de trabalho.
15. Número de servidores do Tribunal de Contas que participaram dos cursos de capacitação internos do Tribunal.
16. Número de servidores do Tribunal de Contas que participaram de cursos externos de Capacitação.
17. Documento, normativo ou similar, que regule a gratificação por desempenho dos servidores do Tribunal.
18. Montante de multas aplicadas no exercício.

19. Montante efetivamente arrecadado em multas no exercício.
20. Número de Processos apreciados pelo Tribunal de Contas.
21. Número de Pareceres Prévios emitidos para as contas do Executivo - nível municipal.
22. Número de Pareceres Prévios que rejeitaram as contas do Executivo - nível municipal.
23. Número total de inspeções e auditorias realizadas.
24. Número de auditorias in loco realizadas.
25. Número de auditorias operacionais realizadas.
26. Número de demandas recebidas pela Ouvidoria do Tribunal.
27. Número de demandas atendidas pela Ouvidoria do Tribunal.
28. Número de notícias produzidas pelo Tribunal que foram veiculadas na mídia (Jornal, Revista, TV, Rádio).

Solicito que as informações sejam disponibilizadas, preferencialmente, em formato eletrônico.

Att. André Lino

APÊNDICE 3
ENTREVISTAS COMPLEMENTARES

Entrevistado	Marcos Portella Miguel
Cargo/Órgão	Diretor Técnico AUDESP/ TCE - SP
Data	30/05/2014
Duração	00h45m
Canal de Comunicação	Software Skype
Entrevistado	Flávio Henrique Pastre
Cargo/Órgão	Diretor UR-06/ TCE - SP
Data	30/05/2014
Duração	01h15m
Canal de Comunicação	Pessoalmente
Entrevistado	Francisco Sérgio Nalini
Cargo/Órgão	Secretário da Fazenda/ Secretaria da Fazenda de Ribeirão Preto
Data	02/06/2014
Duração	00h28m
Canal de Comunicação	Pessoalmente
Entrevistado	Fabiano Bergamin
Cargo/Órgão	Controlador / Prefeitura Araraquara
Data	20/06/2014
Duração	01h05m
Canal de Comunicação	Software Skype
Entrevistado	Ricardo Rocha de Azevedo
Cargo/Órgão	Associação Brasileira dos Municípios
Data	20/06/2014
Duração	01h31m
Canal de Comunicação	Pessoalmente
Entrevistado	Rodrigo Festuccia Toneli
Cargo/Órgão	Consultor de Contabilidade Pública/ GOVBR
Data	08/08/2014
Duração	--h--m
Canal de Comunicação	Email
Entrevistado	Vinicius Aversari Martins
Cargo/Órgão	Professor Doutor na FEARP
Data	12/01/2015
Duração	01h16m
Canal de Comunicação	Pessoalmente

Continua

Continuação

Entrevistado	Eliseu Martins
Cargo/Órgão	Ex Diretor da CVM/IBRACON/ BC/ Professor da FEA-USP
Data	16/01/2015
Duração	1h00m
Canal de Comunicação	Skype
Entrevistado	Márcia Andrea Peres
Cargo/Órgão	Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro
Data	21/01/2015
Duração	00h41m
Canal de Comunicação	Skype
Entrevistado	Nelson Carvalho
Cargo/Órgão	Ex Secretário Executivo do Ministério da Fazenda
Data	09/02/2015
Duração	00h48m
Canal de Comunicação	Skype
Entrevistado	Raphael Rodrigues Soré
Cargo/Órgão	Secretário Executivo do CONACI
Data	12/02/2015
Duração	1h15m
Canal de Comunicação	Skype
Entrevistado	Sérgio Ciquera Rossi
Cargo/Órgão	Secretário Diretor Geral do TCE/SP
Data	18/05/2015
Duração	--h—m
Entrevistado	Geovani Fagunde
Cargo/Órgão	Sócio da PwC para área de Contabilidade Governamental
Data	10/06/2015
Duração	00h42m
Canal de Comunicação	Telefone

APÊNDICE 4

GRUPOS DE ESTUDOS DA ÁREA PÚBLICA NO CFC

Tabela 18: Grupos de Estudos do CFC sobre a área Pública

Portaria	Ano	Presidente CFC	Finalidade	Integrantes	Coordenador do Grupo	Situação
11	1998	José Serafim Abrantes	Cria GE sobre as NBC aplicáveis à Área Pública 5	Bolanger José de Almeida; Heraldo da Costa Reis; Lino Martins da Silva; Marcos Vinicius Mendes Bastos	Ynel Alves de Camargo	Revogada
12	2000	José Serafim Abrantes	Cria GE sobre as NBC aplicáveis à Área Pública 5	Acy Castrillon Ferreira; Heraldo da Costa Reis; Lino Martins da Silva; Marcos Vinicius Mendes Bastos	Ynel Alves de Camargo	Revogada
35	2002	Alcedino Gomes Barbosa	Designa a composição e o funcionamento do GE 8 voltado à Área Pública	Acy Castrillon Ferreira; Heraldo da Costa Reis; José Monteiro Alves; Lino Martins da Silva; Maércio José Ceregatti; Marcos Vinicius Mendes Bastos; Zulmir Ivânio Breda	José Antônio de Godoy	Revogada
37	2004	José Martonio Alves Coelho	Designa a composição e o funcionamento do GE 5 voltado à Área Pública	Acy Castrillon Ferreira; Heraldo da Costa Reis; Joaquim Osório Liberalquino Ferreira; Lino Martins da Silva; Wander Luiz; Zulmir Ivânio Breda	Isaltino Alves da Cruz	Revogada
83	2004	José Martonio Alves Coelho	Cria GT para revisar a 4.320/64 6	Inaldo da Paixão Santos Araújo; Isaltino Alves da Cruz; Maria da Conceição Barros de Rezende; Ricardo Portezan; Wander Luiz	Domingos Poubel de Castro	Vigente
13	2010	Juarez Domingues Carneiro	Institui Grupo para as NBC-T Setor Público 9	Diana Vaz de Lima; Domingos Poubel de Castro; Inaldo da Paixão Santos Araújo; José Francisco Ribeiro Filho; Lino Martins da Silva; Luiz Mário Vieira; Paulo Henrique Feijó da Silva; Sandra Maria de Carvalho Campos	Verônica Cunha de Souto Maior	Revogada
55	2010	Juarez Domingues Carneiro	Altera os integrantes do Grupo expresso na portaria 13/2010 12	Diana Vaz de Lima; Domingos Poubel de Castro; Inaldo da Paixão Santos Araújo; João Eudes Bezerra Filho; Joaquim Osório Liberalquino Ferreira; José Francisco Ribeiro Filho; Lino Martins da Silva; Luiz Mário Vieira; Paulo Henrique Feijó da Silva; Sandra Maria de Carvalho Campos; Victor Branco de Holanda	Verônica Cunha de Souto Maior	Revogada
82	2010	Juarez Domingues Carneiro	Convergência em Contabilidade Pública (GTC), previsto no Regimento Interno do 5	Valmor Slomski; Paulo Henrique Feijó da Silva; Laércio Mendes Vieira; Victor Branco de Holanda	José Francisco Ribeiro Filho	Vigente
26	2011	Juarez Domingues Carneiro	Institui Grupo para as NBC-T Setor Público 13	Diana Vaz de Lima; Domingos Poubel de Castro; Inaldo da Paixão Santos Araújo; João Eudes Bezerra Filho; Joaquim Osório Liberalquino Ferreira; José Francisco Ribeiro Filho; Lino Martins da Silva; Luiz Mário Vieira; Nelson Machado; Paulo Henrique Feijó da Silva; Sandra Maria de Carvalho Campos; Victor Branco de Holanda	Verônica Cunha de Souto Maior	Vigente