

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ (PUCPR)
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO URBANA (PPGTU)
DOUTORADO EM GESTÃO URBANA
LINHA DE PESQUISA: POLÍTICAS PÚBLICAS

TESE DE DOUTORADO

**MODELO DE CONTAS PÚBLICAS
NO CONTEXTO DA CIDADE DIGITAL ESTRATÉGICA**

LUCIANE MARIA GONÇALVES FRANCO

Curitiba
2015

LUCIANE MARIA GONÇALVES FRANCO

**MODELO DE CONTAS PÚBLICAS
NO CONTEXTO DA CIDADE DIGITAL ESTRATÉGICA**

Tese de Doutorado
Programa de Pós-Graduação em Gestão Urbana - PPGTU
da Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-graduação
da Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUCPR.

Linha de pesquisa:
Políticas Públicas

Professor orientador:
Denis Alcides Rezende

Curitiba
2015

Dados da Catalogação na Publicação
Pontifícia Universidade Católica do Paraná
Sistema Integrado de Bibliotecas – SIBI/PUCPR
Biblioteca Central

Franco, Luciane Maria Gonçalves
F825m Modelo de contas públicas no contexto da cidade digital estratégica /
2015 Luciane Maria Gonçalves Franco ; orientador, Denis Alcides Rezende. – 2015.
 221 f. : il. ; 30 cm

Tese (doutorado) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná,
Curitiba, 2015
Bibliografia: f. 173-189

1. Contabilidade pública. 2. Internet na administração pública. 3.
Planejamento urbano. I. Rezende, Denis Alcides. II. Pontifícia Universidade
Católica do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Gestão Urbana.
III. Título.

CDD 20. ed. – 711.4

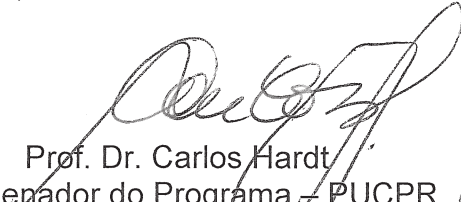
TERMO DE APROVAÇÃO

“MODELO DE CONTAS PÚBLICAS NO CONTEXTO DA CIDADE DIGITAL
ESTRATÉGICA”

Por

LUCIANE MARIA GONÇALVES FRANCO

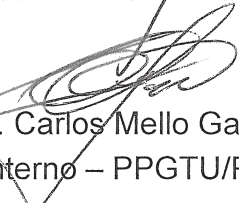
Tese aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Doutor no Programa de Pós-Graduação em Gestão Urbana, área de concentração em Gestão Urbana, da Escola de Arquitetura e Design, da Pontifícia Universidade Católica do Paraná.



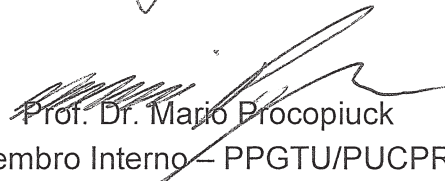
Prof. Dr. Carlos Hardt
Coordenador do Programa – PUCPR



Prof. Dr. Denis Alcides Rezende
Orientador – PPGTU/PUCPR




Prof. Dr. Carlos Mello Garcias
Membro Interno – PPGTU/PUCPR



Prof. Dr. Mario Procopiuck
Membro Interno – PPGTU/PUCPR



Prof. Dr. Antonio Gonçalves de Oliveira
Membro Externo – UTFPR



Profª. Dra. Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo
Membro Externo – UFPR

Curitiba, 19 de outubro de 2015.

*Dedico este estudo ao meu pai: Deus.
Porque com Ele se cumprem todas as coisas.
Dedico também ao Fernando,
esposo fiel e amado,
com quem compartilho todo o meu viver;
e ao nosso filho Samuel,
pedido a Deus e sinônimo de alegria plena.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pelo nascer, pelo viver e pela convicção de ser Sua filha.

Sou grata, *in memorian*, à minha mãe Idalina e ao meu pai Antonio, pelo cuidado, educação e pelo ensino do cultivo de uma vida íntegra.

Agradeço ao meu esposo Fernando, pela partilha diária, pelo amor, pela paciência, pela confiança, pelo respeito, pela amizade, pela fidelidade em todas as coisas e pelo exemplo de pai e por todas as conquistas que juntos temos alcançado.

Agradeço ao meu filho Samuel por ter-nos trazido dias de alegria, mesmo num tempo de muito trabalho: em seu sorriso encontro paz, ternura e amor, além da motivação para ir mais além.

À minha família e à forma como são especiais meus irmãos Celso e Sergio, minhas tias, tios, primas e primos, sempre presentes e festivos em todas as horas importantes.

Aos meus pastores Pedro, *in memorian*, e Úrsula, pelo carinho e pelas orações em meu favor e também aos irmãos da Comunidade Cristã Peniel, pelo carinho e orações.

Agradeço aos meus superiores em meu trabalho no Tribunal de Contas do Estado do Paraná, o Conselheiro Nestor Baptista e o Inspetor Agileu Bittencourt, pelo apoio e entendimento nas horas ausentes, para poder cursar este Doutorado, sem o que não seria possível chegar até aqui.

Agradeço, de coração, ao Prof. Dr. Denis Alcides Rezende, orientador dedicado e proativo, que acreditou no desenvolvimento do tema deste trabalho, inspirando e incentivando as pesquisas para a área pública.

Aos Professores do Doutorado em Gestão Urbana, particularmente, ao Coordenador do Programa, Prof. Dr. Carlos Hardt, pelo apoio e dedicação.

Agradeço à amiga Roberta Santos, pelas contribuições relevantes de revisão linguística do presente estudo.

Aos colegas de Doutorado pelos trabalhos em parcerias, pelos seminários, pelas discussões abertas e profícuas em sala de aula, que muito enriqueceram minha vida profissional e acadêmica.

Agradeço ao cidadão brasileiro pela oportunidade de trabalhar no setor público, estudar numa universidade até concluir, como poucos, um curso de Doutorado e poder contribuir com a construção de uma sociedade melhor.

RESUMO

As reformas no setor público, incluindo a gestão urbana, impulsionaram a substituição gradativa do modelo burocrático por novas práticas administrativas que acabaram por produzir um controle mais adequado de resultados, além de estimular o controle social, como instrumento de prevenção da corrupção e de fortalecimento da cidadania. Neste sentido, a transparência das ações governamentais tornou-se inevitável e foi aperfeiçoada pela necessidade de prestações de contas (accountability), realizada mediante a disponibilização da informação sobre contas públicas na internet, reiterando a relevância de projetos de cidade digital para gestão urbana. O objetivo da tese é desenvolver um Modelo de Contas Públicas no contexto da cidade digital estratégica. Esse modelo também propõe mais transparência e qualidade à informação contábil, contribuindo com a interatividade entre governos e governados. Foi elaborado para a integração à Cidade Digital Estratégica, ou seja, o ambiente que se utiliza de recursos tecnológicos para estimular a divulgação de informações e serviços públicos. A metodologia da pesquisa partiu de estudo exploratório bibliográfico, seguido de estudos de casos múltiplos para a busca de modelos de contas públicas nacionais e internacionais. Foi empregada a teoria New Public Management para nortear as premissas iniciais para a seleção de substâncias e ferramentas que deram origem à construção do modelo e suas variáveis de pesquisa. Como resultado, foi estruturado o Modelo de Contas Públicas no contexto da Cidade Digital Estratégica, na forma de relatórios e mapas, expondo ferramentas de controle interno, demonstrações financeiras simplificadas de acordo com as NBCASP, munidas de elementos comparativos e estatísticos, além de medidas de avaliação de desempenho. A validação do modelo evidencia a possibilidade da reunião de instrumentos contábeis que estrategicamente são postos à disposição do controle social e dos gestores públicos, que permite o amplo acesso a informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais, bem como o acompanhamento de seu desempenho, a partir de dados reais de uma Unidade Gestora Municipal, referentes ao exercício financeiro de 2013. A conclusão reitera que a sociedade da informação vem se consolidando e os avanços tecnológicos devem contemplar reflexões sobre o equacionamento de receitas e despesas para o acirramento dos problemas de gestão urbana.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Informações para Decisões. Cidade Digital Estratégica. Gestão Urbana.

ABSTRACT

The reforms in the public sector, including urban management, promoted the gradual replacement of the bureaucratic model for new administrative practices that ended up producing a better control of results, stimulating as well the social control as a tool to prevent corruption and strengthen the citizenship. In this context, the transparency of government actions became inevitable and was improved by the need of accountability, held through the provision of information about public accounts over the internet, reiterating the importance of digital city projects for urban management. The aim of the thesis is to develop a Public Accounts Model in the context of the Strategic Digital City. This model also suggests more transparency and quality of accounting information, contributing to the interaction between governments and the governed. It was designed to integrate the Digital City Strategy, in other words, the environment that uses technology to encourage the dissemination of information and public services. The research methodology came from bibliographic exploratory study, followed by multiple case studies to find models of national and international public accounts. It was used the New Public Management theory to guide the initial premises for the selection of information and tools that led to the construction of the model and its research variables. As a result, the Public Accounts Model in the context of the Strategic Digital City was structured in the form of reports and maps, exposing tools of internal control, simplified financial statements in accordance with the NBCASP, provided with comparative statistical elements, as well as measures performance evaluation. The model validation indicates the possibility of gathering financial instruments that strategically are made available to the social control and public managers, to the scenarios of the Strategic Digital City, which allows ample access to budgetary, financial and property information, monitoring of performance as well, from real data from a Municipal Management Unit, for the fiscal year of 2013. The conclusion reiterates that the information society is consolidating and technological advances should include reflections on the equation of revenue and expenditure for the intensification of urban management problems.

Keywords: Public Accounting. Information for Decisions. Strategic Digital City. Urban management.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	- Principais focos da Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP): Controle, Transparência e Evidenciação	39
Figura 2	- Situação Patrimonial da Fazenda Pública no conceito da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP)	51
Figura 3	- Novo padrão Contábil da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP)	56
Figura 4	- Estrutura do Modelo de Contas Públicas para a Cidade Digital Estratégica	77
Figura 5	- Construção da Teoria para formulação de Modelo, segundo Carlile e Christensen (2005)	82
Figura 6	- Estrutura integrada do Modelo COSO, descrita conforme seus componentes de gerenciamento de riscos	95
Figura 7	- Avaliação do Risco, de acordo com premissas do COSO II	96
Figura 8	- Formato exemplificativo do orçamento público de Londres, Reino Unido	99
Figura 9	- Formato exemplificativo do orçamento público de Toronto – Canadá	102
Figura 10	- O modelo PSA, de metas de desempenho para o serviço público	106
Figura 11	- Formato de demonstrações componentes do modelo de prestação de contas federal suíço – financiamentos, rendas x gastos, balanço reduzido e resultados estatísticos	106
Figura 12	- Formato traduzido de demonstrações componentes do modelo de prestação de contas federal suíço – financiamentos, rendas x gastos, balanço reduzido e resultados estatísticos	107
Figura 13	- Modelo de Consolidação das Demonstrações Financeiras utilizado em Toronto, no Canadá	110
Figura 14	- Estrutura do Modelo de Contas Públicas para a Cidade Digital Estratégica	113
Figura 15	- Desenho do Modelo de Contas Públicas para a Cidade Digital Estratégica	114
Figura 16	- Modelo de Avaliação por Metas de Desempenho Orçamentário, a partir da Lei de Diretrizes Orçamentárias municipal	126

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	- Síntese das Principais Normativas regentes da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), aplicáveis às Demonstrações da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (DCASP)	53
Quadro 2	- Demonstrações Contábeis Públicas brasileiras, aplicáveis segundo a legislação desde 1964 a 2013, obrigatórias e facultativas a todas as esferas de governo	68
Quadro 3	- Fases da Pesquisa	88
Quadro 4	- Constructos, Autorias e Legislação, Questões Aplicadas e Unidades de Medida do Modelo de Contas Públicas aplicado à Cidade Digital Estratégica (MCP-CDE)	90
Quadro 5	- Elementos constitutivos do Relatório de Controle Interno emitido pelo GAO versus premissas para proposta de Modelo Brasileiro	98
Quadro 6	- Quadro Consolidado do Modelo Desenvolvido	111
Quadro 7	- Balanço Orçamentário Simplificado (BOS)	115
Quadro 8	- Balanço Financeiro Simplificado (BFS)	116
Quadro 9	- Balanço Patrimonial Simplificado (BPS)	116
Quadro 10	- Demonstração das Variações Patrimoniais Simplificada (DVPS)	117
Quadro 11	- Demonstração dos Fluxos de Caixa Simplificada (DFCS)	117
Quadro 12	- Consolidação das Demonstrações Financeiras Simplificada (CDFS)	118
Quadro 13	- Consolidação das Receitas e Despesas Orçamentárias ao longo da vigência do PPA (CRDO-PPA)	120
Quadro 14	- Demonstração da Receita Corrente Líquida Simplificada (RCLS)	122
Quadro 15	- Demonstração das Receitas e Despesas Previdenciárias Simplificada (DRDPS) - Regime Próprio	122
Quadro 16	- Demonstração dos Resultados Nominal e Primário Simplificada (DRNPS)	123
Quadro 17	- Demonstração da Aplicação de Recursos no Ensino Simplificada (DARES)	124
Quadro 18	- Demonstração da Aplicação de Recursos na Saúde Simplificada (DARSS)	124
Quadro 19	- Demonstração da Despesa Total com Pessoal Simplificada (DDTPS)	125
Quadro 20	- Elementos fundamentais da análise do controle interno segundo o padrão COSO e o GAO	128
Quadro 21	- Composição do modelo de relatório de controle interno, elaborado a partir dos modelos COSO e GAO	129
Quadro 22	- Avaliação de Desempenho Orçamentário por Metas - Área sob controle constitucional: Ensino	146
Quadro 23	- Avaliação de Desempenho Orçamentário por Metas - Área sob controle constitucional: Saúde	147
Quadro 24	- Aplicação do Modelo de Relatório do Sistema de Controle Interno (SCI) - modelos COSO e GAO	148

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	- Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) ou Human Development Index (HDI) de maior representatividade entre os países no mundo	85
Tabela 2	- Avaliação de Desempenho Orçamentário – Município de Curitiba – exercício de 2013	87
Tabela 3	- Balanço Orçamentário Simplificado (BOS)	131
Tabela 4	- Balanço Financeiro Simplificado (BFS)	132
Tabela 5	- Balanço Patrimonial Simplificado (BPS)	132
Tabela 6	- Variações Patrimoniais Simplificada (VPS)	133
Tabela 7	- Consolidação das Demonstrações Financeiras Simplificada (CDFS)	133
Tabela 8	- Consolidação das Receitas e Despesas Orçamentárias Simplificada ao longo da vigência do PPA (CRDOS – PPA)	136
Tabela 9	- Demonstração da Receita Corrente Líquida Simplificada (DRCLS)	137
Tabela 10	- Demonstração das Receitas e Despesas Previdenciárias Simplificada (DRDPS) - Regime Próprio	138
Tabela 11	- Demonstração dos Resultados Nominal e Primário Simplificada (DRNPS)	139
Tabela 12	- Demonstração da Aplicação de Recursos no Ensino Simplificada (DARES)	140
Tabela 13	- Demonstração da Aplicação de Recursos na Saúde Simplificada (DARSS)	140
Tabela 14	- Demonstração da Despesa Total com Pessoal Simplificada - (DDTPS)	141
Tabela 15	- Avaliação de Desempenho Orçamentário (ADO)	144
Tabela 16	- Avaliação de Desempenho Orçamentário por Função (ADOF).	146

LISTA DE SIGLAS

ADO	- Avaliação de Desempenho Orçamentário
ADOF	Avaliação de Desempenho Orçamentário por Função
ADOM	Avaliação de Desempenho Orçamentário por Metas
AICPA	- American Institute Certified Public Accountants
ANAO	- Australian National Audit Office
BF	- Balanço Financeiro
BFS	- Balanço Financeiro Simplificado
BO	- Balanço Orçamentário
BOS	- Balanço Orçamentário Simplificado
BP	- Balanço Patrimonial
BPS	- Balanço Patrimonial Simplificado
CASP	- Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CDE	- Cidade Digital Estratégica
CDFS	- Consolidação das Demonstrações Financeiras Simplificada
CFC	- Conselho Federal de Contabilidade
CGU	- Controladoria Geral da União
COSO	- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CRDO-PPA	- Consolidação das Receitas e Despesas Orçamentárias ao longo da vigência do PPA
DARES	- Demonstração da Aplicação de Recursos no Ensino Simplificada
DARSS	- Demonstração da Aplicação de Recursos na Saúde Simplificada
DCASP	- Demonstrações da Contabilidade Aplicada ao Setor Público
DDTPS	- Demonstração da Despesa Total com Pessoal Simplificada
DFB	- Dívida Fiscal Bruta
DFC	- Demonstração dos Fluxos de Caixa
DFCS	- Demonstração dos Fluxos de Caixa Simplificada
DFL	- Dívida Fiscal Líquida
DMPL	- Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido
DRCLS	- Demonstração da Receita Corrente Líquida Simplificada
DRDPSS	- Demonstração de Receitas e Despesas do Regime de Previdência dos Servidores
DRE	- Demonstração do Resultado Econômico
DRNPS	- Demonstração dos Resultados Nominal e Primário Simplificada
DVP	- Demonstração das Variações Patrimoniais
DVPS	- Demonstração das Variações Patrimoniais Simplificadas
FASB	- Financial Accounting Standards Board
GAO	- Government Accounting Office
GDO	- Grau de Descaracterização do Orçamento
GDS	- Grau de Desempenho Orçamentário
HDI	- Human Development Index
IASB	- International Accounting Standards Board
IDH	- Índice de Desenvolvimento Humano
IFAC	- International Federation of Accountants
IFRS	- International Financial Reporting Standards
IPC	- Instruções de Procedimentos Contábeis

IPSAS	- International Public Sector Accounting Standards
LDO	- Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	- Lei Orçamentária Anual
LRF	- Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	- Manuais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MCP-CDE	- Modelo de Contas Públicas para a Cidade Digital Estratégica
MP	- Ministério do Planejamento
MPOG	- Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
NBCASP	- Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NBC-T	- Norma Brasileira de Contabilidade – técnica
NPM	- New Public Management
OECD	- The Organization for Economic Co-Operation and Development
ONU	- Organização das Nações Unidas
PCASP	- Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PCE	- Procedimentos Contábeis Específicos
PCP	- Procedimentos Contábeis Patrimoniais
PPA	- Plano Plurianual
PPGTU	- Programa de Pós-Graduação em Gestão Urbana
PSA	- Public Service Agreement
RCL	- Receita Corrente Líquida
RGF	- Relatório de Gestão Fiscal
RPPS	- Regime Próprio de Previdência Social
RREO	- Relatório Resumido da Execução Orçamentária
SIAFI	- Sistema Integrado de Administração Financeira
STN	- Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	3
1.1	LINHA E GRUPO DE PESQUISA.....	5
1.2	PROBLEMA DE PESQUISA.....	6
1.3	OBJETIVOS.....	10
1.4	JUSTIFICATIVAS.....	11
1.5	ORIGINALIDADE.....	14
1.6	TEORIA NORTEADORA: NEW PUBLIC MANAGEMENT (NPM).....	17
1.7	CONCEITOS PRELIMINARES DA PESQUISA.....	20
2	REVISÃO DE LITERATURA.....	22
2.1	CONTAS PÚBLICAS.....	23
2.1.1	Demonstrações Financeiras da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (DCASP).....	56
2.1.2	Demonstrações Financeiras instituídas pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).....	59
2.2	CIDADE DIGITAL ESTRATÉGICA (CDE).....	68
2.2.1	A Gestão Estratégica no âmbito das Cidades.....	68
2.2.2	Uso da Tecnologia da Informação e Comunicação no Setor Público...	71
2.2.3	Serviços Públicos Eletrônicos.....	75
2.2.4	Importância dos Sistemas de Informações para o Processo Decisório	77
2.2.5	Cidade Digital e Cidade Digital Estratégica.....	80
3	METODOLOGIA DA PESQUISA.....	86
3.1	MÉTODO DE PESQUISA.....	87
3.2	MODELOS PARA TESE.....	90
3.3	TÉCNICAS DE PESQUISA.....	92
3.2	FASES DA PESQUISA.....	97
3.3	ABRANGÊNCIA DA PESQUISA.....	98
3.4	UNIDADE DE OBSERVAÇÃO.....	98
3.5	PROTOCOLO OU CRITÉRIOS DE ANÁLISE DA PESQUISA.....	99
4	MODELO DE CONTAS PÚBLICAS NO CONTEXTO DA CIDADE DIGITAL ESTRATÉGICA (MCP-CDE).....	100
4.1	MODELOS INTERNACIONAIS PRECURSORES.....	101
4.1.1	Modelo COSO para Controles Internos - EUA.....	102
4.1.2	Modelo de Relatório da Controladoria Interna – EUA – Government Accountability Office (GAO).....	106
4.1.3	Orçamento Público Consolidado e Orçamento por Metas de Desempenho – Reino Unido, Canadá e Austrália.....	108
4.1.4	Modelos de Demonstrações Contábeis Públicas Internacionais.....	113
4.1.4.1	Modelo de Demonstrações Financeiras Simplificadas – Confederação Suíça.....	113
4.1.4.2	Modelo de Demonstrações Contábeis Públicas - Canadá.....	118
4.2	ESTRUTURA DO MCP-CDE.....	120
4.2.1	Demonstrações Financeiras Simplificadas.....	125
4.2.2	Demonstração do Orçamento Público conforme a vigência do PPA..	130
4.2.3	Modelo PSA – Metas de Desempenho Orçamentário.....	136
4.2.4	Elementos para Análise do Sistema de Controles Internos.....	138
5	VALIDAÇÃO DO MODELO DE CONTAS PÚBLICAS NO CONTEXTO DA CIDADE DIGITAL ESTRATÉGICA (MCP-CDE).....	140

5.1 Demonstrações Financeiras Simplificadas.....	140
5.2 Demonstração do Orçamento Público conforme a vigência do PPA.....	145
5.3 Modelo PSA – Metas para Avaliação de Desempenho Orçamentário ...	151
5.4 Elementos para Análise do Sistema de Controle Interno	158
6 CONCLUSÃO.....	162
6.1 QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA.....	162
6.2 QUANTO ÀS JUSTIFICATIVAS, À ORIGINALIDADE E AOS OBJETIVOS DA TESE.....	165
6.3 CONTRIBUIÇÕES GERAIS E PARA A GESTÃO URBANA.....	166
REFERÊNCIAS.....	173
ANEXOS	190

1 INTRODUÇÃO

As últimas décadas foram marcadas por reformas conjunturais no sistema administrativo público (DI GIÁCOMO, 2005), cuja orientação conduziu à substituição progressiva do modelo burocrático weberiano por novos modelos de gestão e de relação do Estado com a sociedade, além de consolidar novas práticas derivadas do setor privado e o controle social (SECCHI, 2009).

O Brasil também aderiu a essa vertente, a qual foi observada, principalmente, a partir da reforma administrativa do Estado, reconhecida como a “administração pública gerencial”, iniciada no ano de 1995, com a implantação do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (ABRUCIO, 2005). Mediante essa reforma, afirma Bresser-Pereira (2006), o governo buscou adotar uma série de ações com vistas à profissionalização da gestão pública, munindo-a de ferramentas gerenciais eficazes de controle e de tomadas de decisões, relacionadas ao orçamento, à contabilidade, às finanças, ao patrimônio e ao controle interno.

Tais necessidades administrativas, contudo, sempre caminharam em paralelo à responsabilidade governamental contínua de implementar políticas públicas, que nascem das demandas sociais e são intitucionalizadas mediante lei para a para uso da população. E para atender a essas demandas são necessários recursos financeiros, que são instituídos, sob reserva constitucional e legal, e arrecadados com a finalidade de suprir os gastos recorrentes de manutenção da máquina administrativa estatal, das reformas patrimoniais, dos novos investimentos, para o benefício do país e do seu povo.

Essa responsabilidade dos governos, conseqüentemente, obriga seus agentes responsáveis a apresentar uma prestação de contas, na qual seja demonstrada a maneira como os recursos foram efetivamente aplicados (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2013). A prestação de contas governamental segue formas e regramentos contábeis vigentes em cada país.

A doutrina contábil e financeira explana a disciplina que permeia processos de prestações de contas também conhecida na ciência contábil como *accountability*. Para Nakagava (2007), parece haver consenso na literatura de que no fundamento dos sistemas democráticos insere-se a *accountability*, já que a

informação é um pressuposto básico à transparência dos negócios públicos, em uma verdadeira e legítima democracia.

Cumprir esclarecer que a participação popular, alicerce do controle social, depende da transparência das ações governamentais, pois sem informações orçamentárias, financeiras e contábeis, o controle exercido pelo cidadão e também as decisões dos gestores ficam prejudicadas. Por tal motivo, os poderes públicos, em conjunto, passaram definitivamente a buscar mecanismos para disponibilizar informações e dados da gestão governamental (SILVA et al, 2007) e, desta forma, tornou-se obrigatória a divulgação das informações financeiras e contábeis para fins de controle por parte do cidadão, para subsidiar as tomadas de decisões e para atender às demandas de outros eventuais interessados.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) trouxe contribuição relevante à gestão responsável, ao estabelecer mecanismos de controle social, de gestão e de planejamento orçamentário, da execução das despesas e do controle de gastos públicos. Ademais, referendou a disciplina obrigatória de implantação da controladoria no setor público brasileiro. Tais discussões inserem-se nos cenários de políticas públicas contempladas pela Gestão Urbana, isto porque sem planejamento de receitas para atender a determinados fins e possibilitar maior acompanhamento e controle, os projetos não saem do papel.

Outro fator adjuvante neste processo é uso da internet, que, como recurso de tecnologia da informação, juntamente com a intranet e a extranet, estimulam e contribuem com a divulgação de informações e serviços públicos (REZENDE, 2010). Acrescidas ao planejamento estratégico das organizações públicas, as informações disponibilizadas na internet constituem-se em instrumento de transparência pública (REZENDE, 2011). Afirma Bresser-Pereira (2008, p. 402) que “a gestão pública envolve planejamento estratégico” e o planejamento gerencial implica em uma definição pormenorizada dos processos a serem seguidos e das estratégias a serem adotadas.

É assim que também se alinha a esta tese o conceito de Cidade Digital Estratégica, esta que prima por associar princípios de administração estratégica, informação, transparência, planejamento das ações públicas, qualidade nos serviços e participação popular, num ambiente de aplicação dos recursos da tecnologia da informação e de comunicação amplificada (REZENDE, 2011).

Desta forma, a agregação dos elementos de controle social, transparência e cidade digital estratégica podem responder a questões associadas às necessidades da população e dos gestores, de avaliar os conteúdos financeiros dos orçamentos públicos, das demonstrações contábeis e dos controles internos praticados no país, de forma que estes possam reconhecer onde e como são aplicados os recursos que depositam ao poder público.

No entanto, de acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2010), as informações produzidas pela contabilidade na forma de relatórios, devem seguir o padrão preconizado pelas normas internacionais de contabilidade, emitidas pela Federação Internacional de Contadores, referendadas em cada país, estes que apresentam conteúdo eminentemente técnico e são elaborados por especialistas. Sendo assim, muitas vezes a complexidade dessas informações não garante transparência pública e a necessidade de se informar para fins de controle social e mesmo para fins de tomada de decisão por parte de gestores públicos.

1.1 LINHA E GRUPO DE PESQUISA

A Linha de Pesquisa Políticas Públicas enfatiza temas como planejamento, gestão e governança, enfocando os arranjos institucionais e as práticas de articulação e participação de atores sociopolíticos na elaboração, implementação e monitoramento em diferentes áreas de políticas públicas. Os objetivos são analisar a transformação das práticas de atuação da administração pública e da sociedade civil, enfatizando o uso de instrumentos de planejamento, de sistemas e tecnologias da informação e comunicação e de gestão em diferentes escalas: comunitária, municipal, intermunicipal, metropolitana, estadual e em redes nacionais e internacionais.

O Projeto de Pesquisa Cidade Digital Estratégica tem como objetivo elaborar modelos de cidade digital estratégica e analisar as formas e os modelos de implantação de projetos de cidade digital estratégica em municípios e prefeituras, como ferramentas que possibilitam organizar dados, sistematizar informações, disseminar conhecimentos, oferecer serviços públicos e integrar seus instrumentos de planejamento municipal com os recursos da tecnologia da informação. E também realizar estudos, relações e comparações entre cidades brasileiras e de

outros países. Contempla os projetos: planejamento estratégico do município com os objetivos e estratégias do município por meio das funções ou temáticas municipais; planejamento de informações municipais; planejamento de serviços públicos; e planejamento dos recursos da tecnologia da informação do município, prefeitura e organizações públicas municipais envolvidas. Cidade digital estratégica pode ser entendida como a aplicação dos recursos da tecnologia da informação na gestão do município e também na disponibilização de informações e de serviços aos munícipes ou cidadãos. É um projeto mais abrangente que apenas oferecer internet para os cidadãos por meio de recursos convencionais de telecomunicações. Vai além de incluir digitalmente os cidadãos na rede mundial de computadores. Tem como base as estratégias da cidade.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

A pesquisa científica depende da formulação do problema de pesquisa, isto porque objetiva buscar suas soluções. O pesquisador, assim, deve reconsiderar propósitos e objetivos, definir o problema a ser resolvido e desenvolver estratégias para as soluções que identificar como necessárias (COOPER E SCHINDLER, 2003, p. 68; SILVA E MENEZES, 2005, p. 31).

Notadamente, a contabilidade pública brasileira enfrenta atualmente o processo de convergência aos padrões internacionais, o que vem acarretando profundas alterações e a necessidade de uma nova leitura de seus procedimentos por parte dos gestores públicos, investidores e da sociedade brasileira, já que consolidará uma contabilidade que vincula a comparabilidade entre entidades públicas internacionais. Tais alterações têm o objetivo de aperfeiçoamento para o cumprimento integral da legislação vigente, o atendimento ao controle social e a disponibilização de informações para fins de tomadas de decisões (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2007; CRUZ, 2010).

O padrão de contas públicas, vigente no país, tem seu marco referencial, originário do regramento constitucional, em normativa bastante antiga, pois se reporta à Lei Federal nº 4.320 de 1964, diploma este acrescido de novas regulações a partir do ano de 2000. Tais disciplinas, contudo, anunciam fórmulas,

regras, procedimentos e demonstrações bastante complexas e de difícil acesso ao cidadão.

A oportunidade de se desenvolver este estudo, desta feita, está relacionada à intensa busca, sobretudo social, mas também por parte de profissionais de administração pública e do setor contábil, por melhores práticas contábeis, maior transparência de demonstrações financeiras e mais acessibilidade aos controles de gestão (ROZA et al, 2013).

Por outro lado, cresce a prática denominada de contabilidade criativa, que compreende o conjunto de práticas, muitas vezes legais, que buscam modificar a apresentação da situação econômico-financeira de uma organização, ao emitir demonstrações financeiras não fidedignas, muitas vezes com pouca transparência (DUARTE E RIBEIRO, 2007). Esta, por conseguinte, passou a invocar um sistema de tratamento legal e normativo que torne as demonstrações financeiras mais transparentes e compreensíveis, de modo que estas não sejam ofertadas a público, com informações manipuladas ou irreais.

Nesse contexto, alinhado com as normas internacionais, que o Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução nº 1.133/2008 aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC-T) nº 16.6, para instituir as novas demonstrações além daquelas prescritas pela Lei nº 4.320, de 1964.

Assim, a convergência dos padrões contábeis brasileiros às normas internacionais visa a uniformizar procedimentos e demonstrações contábeis. Os novos regulamentos da contabilidade mantiveram as peças tradicionais do regime público contábil, a exemplo do Balanço Orçamentário, do Balanço Financeiro, do Balanço Patrimonial, da Demonstração das Variações Patrimoniais, e seus Anexos, sendo cunhado o novo termo Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), que passou a oferecer também outras peças contábeis e informações, como a Demonstração dos Fluxos de Caixa, a Demonstração do Desempenho Financeiro, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e a Demonstração do Resultado Econômico, em regime obrigatório ou facultativo.

As demonstrações do novo regime passaram a contemplar a necessidade de notas explicativas, compreendendo a descrição das políticas contábeis significativas e outras informações explanatórias (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2010).

Noutro sentido, os relatórios e leis inerentes aos orçamentos, os dados contidos nas demonstrações orçamentárias, financeiras e contábeis, bem como os comandos e relatórios de controles internos e externos padronizados ao setor público, guardam complexidade ainda de difícil acesso, leitura e compreensão, o que acaba por traduzir-se em barreira ao exercício do controle social, este, que consiste em importante mecanismo de prevenção da corrupção e de fortalecimento da cidadania (CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2010).

Segundo o International Accounting Standards Board (IASB, 2010), os relatórios financeiros ou as demonstrações contábeis são preparados para usuários que possuem um grau razoável de conhecimento sobre negócios e atividades econômicas e que tenham condições de rever e analisar as informações de forma diligente. Às vezes, até mesmo os usuários mais preparados necessitam buscar auxílio técnico para poder compreender as informações sobre fenômenos econômicos complexos no cenário contábil e financeiro.

Veja-se que no Brasil, a ampliação do espaço público pode reproduzir relações políticas nas quais a noção de cidadania e de democratização das políticas e recursos públicos ainda é pouco difundida (KAUCHAKJE, 2008).

Cooper e Schindler (2003, p. 233), ainda, advertem que as publicações governamentais são fontes obrigatórias para muitos projetos. Os órgãos do governo norte-americano, por exemplo, são considerados, como um todo, a maior classe editorial do mundo. No entanto, procurar informações governamentais é uma tarefa complicada, que normalmente exige algum conhecimento de como o governo atua.

Ademais, como medida saneadora, o princípio que passou a ser adotado pelos governos, num contexto obrigatório, em cenário brasileiro, é o da transparência fiscal, definido como a abertura, para o público em geral, das estruturas e funções de governo, intenções de política fiscal, contas do setor público e suas projeções. Envolve o pronto acesso a dados e informações confiáveis, abrangentes, oportunas, compreensíveis e comparáveis internacionalmente (KOPITS E CRAIG, 1998). É assim que os interessados podem avaliar com precisão a posição financeira do governo e os verdadeiros custos e benefícios de suas atividades, inclusive a situação econômica real presente e futura, bem como as suas implicações sociais.

Todavia, sem arranjos robustos, transparentes e responsáveis para a emissão de relatórios financeiros e de gestão financeira, não é possível avaliar, de forma confiável, se a tomada de decisão, por parte dos governos, tem atendido ao interesse público. No mais, é improvável que os governos sejam capazes de cumprir adequadamente a sua responsabilidade, e fornecer o padrão de informação exigida pelos investidores, sem divulgar informações financeiras de alta qualidade (IFAC, 2013). As implicações de não ter sistemas adequados incluem: falha potencial para oferecer serviços e produtos de forma mais eficaz e eficiente, e de uma forma que maximiza o benefício social sustentável; a tomada de decisões de investir ou não investir, hoje, em projetos e programas que resultem em benefícios à sociedade e, no futuro, pagar a má gestão de hoje (IFAC, 2013).

No mais disso, a partir de pesquisa realizada junto aos municípios do Estado do Paraná, muito embora haja obrigatoriedade de publicação de demonstrações contábeis, particularmente, aquelas instituídas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei Complementar Federal nº 101 de 2000, e pela Lei Complementar nº 131 de 2009, uma análise do caso concreto revela que nem todos os municípios paranaenses disponibilizam regularmente seus demonstrativos na internet, o que dificulta o acompanhamento dos orçamentos, por parte da sociedade (FRANCO et al, 2014).

A partir de tais perspectivas, é que surge a questão problema para esta tese: *Como desenvolver um modelo de contas públicas no contexto da Cidade Digital Estratégica aderente às NBCASP, que atenda à demanda social de controle e às necessidades de informações de qualidade para fins de tomada de decisão por parte dos gestores?*

Secundariamente, outras questões são suscitadas neste estudo, tais como: *As informações sobre contas públicas, de publicidade obrigatória, estão sendo disponibilizadas regularmente no ambiente da internet, por parte dos entes públicos, a fim de viabilizar o controle social? Existem modelos de contas públicas integrados aos projetos de Cidade Digital Estratégica, que possam facilitar o acesso por parte da população?*

Veja-se que a simples leitura do panorama apresentado aponta para a necessidade de se desenvolver um modelo de contas públicas alinhado ao pensamento estratégico, que possa sugerir soluções dinamizadoras e tornar as informações mais transparentes, diante da existência de um padrão de contas

públicas complexo, que não é totalmente divulgado ou publicado, e que, por conseguinte, não pode atender à demanda por informações de qualidade.

Para Augustinho et al (2015) há necessidade da publicação de informações compreensíveis, a fim de permitir a interação dos poderes públicos com a sociedade e a construção do conhecimento do cidadão sobre a lógica que rege o processo de prestação de contas, o que pode facilitar a apropriação social da informação contábil pública.

Assim, com base em literatura científica, leis, normativas contábeis e estudos técnicos, pretende-se desenvolver um modelo de contas públicas que possa contribuir ao atendimento destas questões postas, para uso em ambiente eletrônico, nos cenários da Cidade Digital Estratégica.

1.3 OBJETIVOS

O objetivo geral desta tese é desenvolver um Modelo de Contas Públicas no contexto da Cidade Digital Estratégica (MCP-CDE), para aplicação junto a municípios. Toma-se, como ponto de partida, a análise das demonstrações financeiras e contábeis oficialmente instituídas no Brasil. A partir do modelo nacional, intenciona-se incorporar novas ferramentas com substâncias diferenciadas, que possam agregar valor ao modelo nacional.

Busca-se, com essa iniciativa viabilizar a transparência das contas públicas, contribuir com a participação e a interatividade do cidadão com os governos, estimular a eficiência da gestão pública e o alcance dos objetivos públicos, além de desenvolver instrumentos de controle para uso da sociedade. Tal modelo é elaborado para a integração a um cenário mais amplo, o da Cidade Digital Estratégica.

Para o desenvolvimento do modelo, foi realizada uma pesquisa documental, com estruturação de conceitos, avaliação de substâncias contábeis e financeiras presentes em demonstrações financeiras, de procedimentos, além da avaliação das eventuais contribuições identificadas por meio da aplicação do modelo proposto em determinados casos reais, de municípios. Assim, apresenta-se também os seguintes objetivos específicos:

- Apresentar origens, premissas e principais procedimentos oriundos de modelos de contas públicas praticados em outros países, estes, que de forma estratégica, incorporem substâncias, funções e/ou ferramentas que contribuam com a melhoria da gestão pública, bem como, com a prestação de informações transparentes à população e, particularmente aos gestores públicos;
- Diagnosticar a existência de modelos de contas públicas no âmbito da cidade digital estratégica, em cenário paranaense, e avaliar os níveis de divulgação de elementos obrigatórios de contas públicas, por meio da internet;
- Desenvolver um modelo brasileiro de contas públicas, a partir da reestruturação dos elementos pesquisados, dinamizados pelas experiências acadêmicas e profissionais vivenciadas no transcorrer do estudo, com base em modelos pré-definidos testados por autores clássicos e contemporâneos;
- Validar o modelo desenvolvido por meio de testes, estruturando-o a partir de dados coletados junto a bancos de dados de contabilidade local, de âmbito municipal.

1.4 JUSTIFICATIVAS

A oportunidade do presente estudo nasce do advento da convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais, momento em que há considerável demanda pelo aperfeiçoamento de procedimentos, sistemas, processos e ajustes de estruturação do modelo brasileiro de contas públicas para aplicação imediata (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2010). A implementação das novas normativas vem sendo enfrentada em estudos técnicos e disciplinada por órgãos de controle como o Conselho Federal de Contabilidade, o Ministério do Planejamento do Governo Federal, com participação de profissionais de gestão de áreas como a legislativa, as unidades de tecnologia de informação e, principalmente, por profissionais de contabilidade.

Segundo a Controladoria Geral da União (CGU, 2010) há ainda grande necessidade de aperfeiçoamento, para evolução do cenário atual de alinhamento às normas com os padrões internacionais de contabilidade, o que enseja profundas alterações nos atuais demonstrativos contábeis previstos na Lei nº 4.320/1964, quais sejam: Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro e

Demonstração das Variações Patrimoniais, além da necessidade da inserção, no cenário da gestão pública, de novos demonstrativos contábeis como os Fluxos de Caixa, a avaliação do Desempenho Financeiro, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e a Demonstração do Resultado Econômico (CFC, 2010).

Contudo, ao fato de que muitos dos demonstrativos obrigatórios, exigidos pela legislação vigente, ainda não estão disponibilizados ao cidadão, em prejuízo ao princípio da transparência pública ou transparência fiscal, o cenário é favorável ao desenvolvimento de ferramentas que possam viabilizar a implantação de sistemas de apoio para a disponibilização de informações de maior compreensibilidade e utilidade ao público (FRANCO et al, 2014).

Para Nunes et al (2010), o termo prestação de contas refere-se à necessidade de tornar o processo e também o método de alcançar os objetivos do ente público, visível e transparente. Significa que cada cidadão tem o direito de conhecer as causas subjacentes do processo de tomada de decisão do poder público e tornar-se um parceiro responsável e ativo neste processo.

Como justificativa, o estudo também revigora a necessidade de se desenvolver ferramentas, documentos e demonstrativos, que possibilitem o acesso, a leitura e a compreensão, e que transmitam aos usuários maior confiabilidade a partir da transparência das contas públicas, bem como a oportunidade de comparabilidade das informações e dados do setor público. Com isso, a população poderá exercer o controle social, sobre os relatórios e leis inerentes aos orçamentos, sobre os dados gerais descritos nas demonstrações financeiras e contábeis, bem como sobre os relatórios de controles internos. O cenário utilizado demanda o uso de tecnologia, a partir da Cidade Digital Estratégica.

Zouain e Siqueira (2006), em seus estudos, sublinham a necessidade de uso da tecnologia. A agregação ao modelo proposto, de recursos de tecnologia da informação, consiste em medida imprescindível que se aglutina ao conceito de transparência para atender às necessidades de controle por parte dos usuários. Compreender a importância do uso da tecnologia para o desenvolvimento humano, como o plexo de conhecimentos desenvolvidos para resolver problemas do homem, tornou-se fundamental. Para os referidos autores, a ciência e a tecnologia são, hoje, os principais fatores que agregam valor à produção, e conseqüentemente são agentes catalisadores determinantes para o desenvolvimento econômico e o bem-estar social de uma região.

A política tecnológica de uma nação afeta diretamente setores essenciais, como o de saúde, educação, transportes, comunicação com sua produtividade e competitividade. A nação que não domina ou não participa dos processos de inovação tecnológica está destinada à estagnação e à dependência. Investir no trinômio ciência-tecnologia-inovação é essencial para a sobrevivência das organizações e para o próprio futuro do país. Competitividade e domínio tecnológico tornaram-se a essência de todo o progresso previsível para as próximas décadas (ZOUAIN E SIQUEIRA, 2006).

Para além da discussão acadêmica, o que transcende deste contexto tem a ver com a necessidade, nos tempos modernos, de se avaliar as ações de governo, fazendo-se uso de sistemas de informação que permitam um debate não somente sobre o estado democrático de direito, mas, sobretudo, sobre gerar informações-chave necessárias às tomadas de decisões e à análise de contas públicas. Portanto, conceitos como prestação de contas, transparência e o acesso à informação estão interligados, nessa análise (SCROLLINI E LANDONI, 2011).

Assim, amolda-se também a esta tese a Cidade Digital Estratégica, que pode ser entendida como o ambiente de aplicação dos recursos da tecnologia da informação na gestão do município e no franqueamento de informações e serviços aos cidadãos. Visa, além de oferecer internet aos cidadãos, por meio de recursos convencionais e incluí-los na rede mundial de computadores, possibilitar acesso aos sistemas de informações não somente por parte dos agentes públicos municipais, mas também aos cidadãos (REZENDE, 2012).

No âmbito do aperfeiçoamento dos sistemas de informações governamentais, destaca-se também a contribuição da Contabilidade Aplicada ao Setor Público como meio de oportunizar à sociedade as informações úteis para tomada de decisões, uma vez que os sistemas contábeis controlam toda a execução orçamentária e financeira dos governos federal, estadual e municipal. É a contabilidade que dá o suporte e a lógica para todo o funcionamento do sistema de arrecadação e aplicação dos recursos públicos (SILVA et al, 2007).

O exercício efetivo do controle social ocorre pela instrumentalidade do cidadão, dos meios de comunicação e, conseqüentemente, ocorre com a participação direta do usuário nos sistemas de controle social, incluindo a imprensa, a ouvidoria e as linhas diretas de denúncia, de modo que esse usuário

passa a exercer um papel relevante no uso dos instrumentos postos à disposição da sociedade.

Contudo, o exercício efetivo do controle social depende de variáveis culturais ou comportamentais, que é um amálgama de condicionantes econômicos, sociais e educacionais. A questão posta remete também para um cotidiano esforço de ocupação do espaço público (RIBEIRO FILHO et al, 2008).

Para a sociedade envolvida na prática do controle social, essa nova postura significa a apropriação de informações que os distingue individualmente perante o coletivo institucional que representam. O acúmulo de informações e conhecimentos específicos acaba produzindo maior grau de participação e vivência, que possibilita a obtenção de ganhos diretos e indiretos para o cidadão (ACIOLE, 2007).

Anghel (2013, p. 63) também corrobora com esta visão, ao afirmar que os “instrumentos de gestão pública facilitam o acesso da comunidade, no seu todo”, a recursos públicos e à visão de desenvolvimento de uma comunidade. Como resultado, entende-se que a própria administração pública passa a desenvolver o importante papel de administrar as informações e dados que possui para propiciar um aumento nos níveis de qualidade de vida dentro da comunidade que está a representar e uma visão focada em resultados mais eficientes.

1.5 ORIGINALIDADE

A pertinência do estudo proposto, de forma inédita, ascende da necessidade de se estabelecer no cenário da Cidade Digital Estratégica, um modelo de contas públicas munido de informações, ferramentas de planejamento municipal, de controles internos, de relatórios financeiros e de elementos que possibilitem a avaliação de desempenho, agregando valores aos elementos obrigatórios da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), com respaldo em literatura acadêmica nacional e internacional. O cenário utilizado reveste-se da apropriação de tecnologia da informação e de comunicação, da cidade digital, focada num contexto estratégico.

O desenvolvimento de modelos é adotado metodologicamente. Cooper e Schindler (2003, p. 60) explicam que um modelo resulta de se apanhar a estrutura ou função de um objeto ou processo e usar este modelo para formular um segundo

e quando “a substancia, seja física ou conceitual, do segundo objeto ou processo for projetada no primeiro, foi construído um modelo”.

Notadamente, certas demandas nascem quando detectadas determinadas necessidades. Franquear o direito à informação, cujo tema está em voga, implica em criar condições para que o cidadão possa acessar os dados e as informações públicas sobre instrumentos orçamentários, financeiros e contábeis, os quais devem ser compreensíveis e úteis à sociedade.

Frey et al (2008, p. 03) afirmam que a responsabilidade social é uma função, dentro do poder público, ou seja, desde a criação do Estado “seu principal objetivo constituiu-se em promover melhores condições de vida à população, por meio da implantação de políticas públicas, prestando contas dos recursos aplicados à sociedade”, recursos esses que devem ser gerenciados com eficiência, eficácia e efetividade. Assim, a responsabilidade social é uma função intrínseca do setor público, cabendo ao gestor, a prática de boas políticas públicas e a prestação de contas dos recursos e dos respectivos resultados, à sociedade.

A Cidade Digital Estratégica, dotada de instrumentos de cidadania, fortalece a ação do cidadão na busca por informações e serviços públicos e permite o controle social das ações de governo. A disponibilização de um Modelo de Contas Públicas no contexto da Cidade Digital Estratégica representa uma ação fundamental por parte dos Governos, que possibilita ao cidadão o acompanhamento e o controle dos orçamentos e das contas públicas.

Apesar do compromisso com a responsabilidade social e da necessidade de um processo de prestação de contas transparente, ambos impulsionados por transformações que levam à existência de maior interação entre governantes e governados, até alguns anos atrás, pouco se discutiu sobre a forma de como o setor público poderia evidenciar as políticas públicas executadas em favor da sociedade com mais transparência (FREY et al, 2008).

Weitzmann et al (2006) recomendam a necessidade de esforços para a implementação de políticas públicas de melhoria da preparação e divulgação da informação pública e de procedimentos de prestação de contas consistentes, que gerem melhoria nos processos de tomadas de decisão e na democratização das informações.

Da mesma forma, na administração pública, a falta de instrumentos de planejamento e as frequentes inconsistências verificadas nos balanços públicos

podem ter suas origens na ausência de implantação de um sistema de controle interno hábil a viabilizar um acompanhamento eficaz. É desta forma que se impõe a formulação de um modelo de controles gerenciais que atenda às necessidades de gerenciamento, de forma prática e eficaz (FONTANIVE E KLEIN, 2000).

A contabilidade pública tem como um dos seus objetivos dar suporte e instrumentalizar o controle social. Tem-se, então, que o agente público, no aceite da responsabilidade que lhe é delegada pela sociedade, para a realização do bem público, fica obrigado a prestar contas dos atos que realiza em nome da coletividade, sob lastro do Estado, o que pode ser entendido como accountability. Faz-se necessário que o cidadão, como usuário da informação contábil, também compreenda sua mensagem e tenha condições de exercer o controle social sobre o uso dos recursos públicos (AUGUSTINHO et al, 2015).

Considerando a gama de disciplinamentos legais a reger a temática em questão e a complexidade técnica que está reservada a estas demonstrações, enquanto que os objetivos sociais advêm de necessidades básicas que devem ser garantidas à sociedade, há que se assegurar a ampla divulgação das demonstrações financeiras de forma tempestiva e compreensível ao cidadão, o que tem caracterizado demanda social de grande importância.

O que hoje se verifica é a publicação de “demonstrações e relatórios contábeis complexos, amarrados a exigências legais e de difícil entendimento para a população” (FREY et al, 2008, p.76). Por tal motivo, observa-se a necessidade de o setor público elaborar relatórios de fácil entendimento que, além de divulgar valores financeiros, demonstre de que forma esses valores melhoraram as condições de vida da população, evidenciando a efetividade das suas ações e, ao mesmo tempo, tornando efetivo o princípio da transparência, bem como a accountability, ou seja, o dever de prestar contas (FREY et al, 2008).

Benito e Batisda (2009) afirmam, ao cenário mundial, que o processo de tomada de decisão, por parte dos gestores públicos, é melhorado, otimizado quando a transparência dos relatórios orçamentários é alcançada. Também se aprecia a melhoria da qualidade das informações orçamentárias produzindo um fluxo melhor de transparência, com finalidade de prestação de contas, a ponto de se dizer que a política tornou-se melhor.

Sendo assim, criar condições para a identificação de espaços urbanos que permitam a construção da transparência pública implica não somente em

incrementar regras de identificação organizacional interna ou externa, mas em adotar princípios e mecanismos de transparência que possibilitem aos atores envolvidos a criação de um senso de ação e a ampliação deste espectro de aceitação da informação e de atuação da sociedade (GAULT, 2007).

Dessarte, o levantamento dos controles e componentes orçamentários e financeiros das contas públicas, modelado de forma transparente e alinhado aos padrões internacionais, com vistas a subsidiar e disciplinar a ação dos gestores públicos para possibilitar o acompanhamento gerencial, pode resguardar a tais gestores, inclusive, de implicações legais futuras em termos de responsabilização, no tocante a eventuais descumprimentos da legislação ou de deixar de cumprir os objetivos sociais que lhe foram conferidos pela sociedade.

O modelo de contas públicas visa a atender às demandas dos munícipes e dos administradores públicos, vez que possibilita o acesso aos dados e informações de orçamento, finanças e contabilidade, que, em essência, tornam-se fundamentais para o comando gerencial, bem como, possibilitam a comunicação com a sociedade de forma mais transparente.

1.6 TEORIA NORTEADORA: NEW PUBLIC MANAGEMENT (NPM)

Rezende (2012) afirma que a gestão urbana e a gestão municipal podem estar relacionadas com os conceitos das teorias New Public Management (NPM) e de inteligência pública. A NPM, também chamada de nova gestão pública, pressupõe a aplicação dos modelos de gestão da iniciativa privada e dos conceitos de administração estratégica além de preceitos de empreendedorismo originários do setor empresarial. Esse modelo adota como características essenciais: contextualizar o cidadão como um cliente em foco; dar o sentido claro da missão da organização pública; delegar autoridades; substituir normas por incentivos; elaborar orçamentos baseados em resultados; expor operações do governo à concorrência; procurar soluções de mercado e não apenas administrativas; e medir o sucesso do governo pelo cidadão.

Desde a promulgação da Constituição de 1988, as instituições políticas brasileiras passam por profundas modificações. Essas mudanças criaram novas institucionalidades, principalmente na esfera local, resultado de compromissos

gerados durante o processo de redemocratização (SOUZA, 2004). A Nova Gestão Pública surge de pressões de modernização, que sobrevieram após a decadência dos sistemas burocráticos, os quais introduziram reformas no setor público, por meio da aplicação de técnicas do setor privado, como a introdução de mercados e de automação, para o fornecimento de bens públicos. O novo fenômeno administrativo foi posteriormente rotulado de Nova Gestão Pública (MASTERS, 2009, p.45).

Também Hood (1995) já havia sintetizado as características da NPM como sendo as seguintes: desagregação das organizações em unidades especializadas, geridas separadamente; busca de maior concorrência entre as organizações do setor público e do privado; utilização de práticas de gestão comuns às organizações privadas; administração empreendedora com maior autonomia para decidir, maior disciplina no uso dos recursos e na busca de alternativas de desonerar a prestação de serviços; adoção de medidas de desempenho e de controle (HOOD, 1995, p. 95-97).

Assinalou Hood (1995), que a NPM possui como substância a profissionalização e responsabilização do gestor, com concentração de autoridade e poder discricionário; a definição de objetivos mensuráveis com indicadores de eficiência para aferição de desempenho; ênfase no controle sobre os resultados; desagregação de estruturas do setor público; competição no setor público como elemento chave para baixar custos e melhorar padrões (standards), para permitir maior eficiência; e a adoção de práticas do setor privado.

Mintzberg (1996) considerou que a gestão pública deve construir uma doutrina própria, adotando práticas de forma balanceada e adequada, e não simplesmente pelo ímpeto de importar a forma administrativa de outros setores da sociedade. Da mesma forma, o cidadão, enquanto consumidor dos serviços públicos deve apresentar-se como agente que controla o seu produto e seus direitos de acesso.

O modelo gerencial brasileiro, destarte, buscou modernizar as estruturas antes utilizadas, passando a adotar, além de modelos de avaliação de desempenho, novas formas de controlar o orçamento e os serviços públicos, direcionados às necessidades de seus “consumidores”. No mais disso, acoplou-se dentro de um processo de modernização do setor público, adotando princípios e

conceitos como a busca contínua da qualidade, a descentralização de rotinas e funções e a avaliação dos serviços públicos pelos consumidores (MARTINS, 1997).

Neste cenário, é de se ressaltar que Bonilla (2004) alertou para a necessidade de mudança da conduta e do discurso neutros, no qual se buscassem modalidades mais elaboradas de reforma gerencial, sem priorizar necessariamente a racionalidade técnica da administração pública, bem como que atentasse a uma forma necessária de se reduzir a ingerência política sobre a gestão administrativa, por meios de procedimentos gerenciais.

Para Bresser-Pereira (2007) foram tomadas como base, as experiências de países que compunham a Organização para o Comércio e Desenvolvimento Econômico (OECD), principalmente o Reino Unido, com seus novos comandos pautados na New Public Management, esta muito embora influenciada originalmente por ideias neoliberais. Com o advento deste Estado também caracterizado como keynesiano, o setor público pós-moderno se remodelou. As reformas administrativas ocorridas no Brasil apontaram para um movimento de “desconstrução” da máquina administrativa do Estado, que implicou na redução do próprio Estado, e cujo êxito somente seria possível se houvesse um Estado forte (ARAGÃO, 1997, P. 126).

A Nova Gestão Pública, para Henderson (2005), prenuncia perspectivas que atraem estudiosos a discussões deliberadas sobre as práticas do gerencialismo, enfatizando a necessidade de uma abordagem adequada sobre a missão do governo, que implemente ações para além dos sistemas de controles e da contenção de custos, mas que alcancem a realização de resultados sociais, a satisfação do “cliente” e a capacitação de servidores.

Noutro sentido, Procopiuk (2013) contribuiu com o estudo da Nova Administração Pública, ao citar os principais pontos por esta defendidos, a seguir sintetizados: (i) relevância: segundo a qual a administração pública deve se tornar relevante para atender às necessidades emergentes da sociedade, cabendo a instrumentalização dos administradores, inclusive com sistemas adequados, para que possam resolver os problemas pontuais de ordem pública; (ii) proposições normativas: as ações dos administradores deveriam pautar-se em critérios de justiça social, boa gestão e padrões éticos, este, como principal; (iii) equidade social: para o autor, aos administradores públicos caberia a defesa de grupos menos privilegiados, de modo a propiciar melhores serviços à sociedade, buscando

a equidade social em detrimento a diretrizes injustas; (iv) filosofia antiburocrática: a despeito das estruturas burocratizadas, a adequação, humanização e democratização, com participação social e políticas descentralizadas passaram a ser essenciais para a organização do serviço público; e (v) foco voltado para o cidadão-cliente: dedicação ao atendimento eficiente à prestação de bens e serviços ao cidadão, criando-se também um canal para que a população possa exigir da administração essa eficiência.

Por tais razões, a NPM foi adotada como teoria norteadora do estudo proposto, vez que referencia a modernização necessária voltada, principalmente, no foco nos resultados, democratização de informações e no atendimento do cidadão como cliente.

1.7 CONCEITOS PRELIMINARES DA PESQUISA

No presente subtópico buscou-se reunir, para conferir maior familiaridade à leitura, determinados conceitos ou terminologias, gerados pela ciência contábil, utilizados na pesquisa, os quais visam a esclarecer ao leitor, a linha de conduta científica adotada. Assim, a partir de recortes de elementos descritos no referencial teórico pautou-se a síntese que segue, com base nos autores consultados.

A Contabilidade é a ciência que registra, classifica e controla, por meio de princípios, técnicas e procedimentos específicos, todos os atos e fatos relevantes que afetam o patrimônio de uma organização. Oferece registros e relatórios permanentes, para fins de gestão e tomadas de decisões, além de consistir na principal fonte de informações para a comunicação de resultados a todos os interessados. Essa doutrina é amplamente difundida e resume as transações financeiras e assegura o cumprimento das regras orçamentárias, controlando permanentemente o patrimônio e oferecendo subsídios para a adequada tomada de decisão (LIMA E CASTRO, 2000; SIMSON et al, 2011).

A Contabilidade Pública, por seu turno, é ramo da ciência contábil que estuda as entidades de direito público interno (SLOMSKI, 2009). Tem como objetivo aplicar os conceitos, princípios e normas contábeis na gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da Administração Pública, e, como ramo da contabilidade, oferecer à sociedade, de maneira

transparente e acessível, informações tempestivas, compreensíveis e fidedignas, para o conhecimento amplo sobre a gestão da coisa pública (LIMA E CASTRO, 2000; CARVALHO, 2005). Assim, tal como o objeto da contabilidade é o patrimônio, o objeto da contabilidade pública é o patrimônio público (PIRES, 2002).

A Cidade Digital Estratégica pode ser compreendida como o ambiente de aplicação dos recursos da tecnologia da informação na gestão do município e no franqueamento de informações e serviços aos cidadãos. Propõe-se, além de oferecer internet aos cidadãos por meio de recursos convencionais e incluí-los na rede mundial de computadores, possibilitar acesso aos sistemas de informações não somente por parte dos agentes públicos municipais, mas também aos cidadãos, além de fornecer serviços públicos que possam melhorar a qualidade de vida na cidade. O projeto de cidade digital estratégica tem como base os objetivos e as estratégias da cidade (REZENDE, 2012).

2 REVISÃO DE LITERATURA

A revisão de literatura é parte vital do processo investigativo e envolve localizar, analisar, sintetizar e interpretar trabalhos já publicados sobre o tema que se busca discutir (BENTO, 2012). Para Boaventura (2004), objetiva revisar a bibliografia já escrita sobre o tema, que advém de referências científicas que registrem também as experiências vividas, a observação das coisas, de teorias e de métodos científicos.

Resta, contudo, no cerne da ciência contábil pública, a adoção de uma abordagem híbrida da teoria positiva e da teoria normativa, uma vez que cada qual têm seu mérito e ambas se completam entre si. Na teoria positiva, procura-se descrever como a contabilidade é em essência, além de entender porque é assim e tentar prever comportamentos (IUDÍCIBUS, 2009) e, desta forma, permite o uso de um conjunto de elementos para se explicar o porquê da escolha por uma decisão contábil em detrimento de outras.

A abordagem híbrida proposta não prescinde da teoria normativa que tem seu enfoque voltado para a normatização, que foca num plano padrão, numa linha mestra de conduta institucionalizada, que prescreve como a “contabilidade deve atuar para que o usuário esteja satisfeito com a informação contábil” (KROENKE et al, 2011, p.15). Esta abordagem reflete o entendimento da ciência contábil pública como provedora de informações para seus usuários numa visão sistêmica, de poder “identificar, mensurar e comunicar informações econômicas, financeiras, físicas e sociais, a fim de permitir decisões e julgamentos adequados aos interessados nas informações” (IUDÍCIBUS, 2009, p. 10).

Tal revisão literária e empírica é conduzida, por conseguinte, mediante o registro de bibliografia contábil científica, sem se desconsiderar os mais recentes atos normativos originários do CFC, da STN, e, sobretudo, dos Manuais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), os quais representam a construção do pensamento contábil público e das experiências ideológicas do campo da aplicação técnica, para além das normativas vigentes.

2.1 CONTAS PÚBLICAS

A tese desenvolvida aborda considerações de ordem teórica. Este tópico versa sobre temas relevantes relacionados a contas públicas, como o controle social, a accountability, a transparência de contas públicas por meio da internet, a modernização do modelo de contas públicas brasileiro e o padrão utilizado no país, além de conceitos utilizados no modelo contábil em construção.

Inicialmente, entende-se por controle social a participação da população, na administração pública, isso, quando esta é chamada a envolver-se diretamente no acompanhamento, na análise de atos, na fiscalização, no monitoramento e no controle das ações governamentais (CGU, 2010).

Quando os governos se voltam a instrumentalizar o cidadão, de modo que este possa fazer uso de práticas e ferramentas de controle social, a sociedade como um todo se apropria de informações e conhecimentos novos e específicos, o que acaba por produzir maior grau de participação social, vivência e identificação com os governos (ACIOLE, 2007). A implementação de instrumentos de controle social, contudo, depende de variáveis culturais, econômicas, sociais e educacionais (RIBEIRO et al, 2008).

Da mesma forma, a questão remete o discurso utilizado a um cotidiano de desafios para a busca da ocupação do espaço público, onde a adoção de ferramentas de tecnologia torna-se indispensável (LEMOS, 2005). O estímulo governamental à participação social, por meio da internet, compondo cidades virtuais, gera oportunidades de engajamento entre cidadãos e governos, de modo que a sociedade, por meio da transparência, não apenas é informada sobre políticas e práticas, mas também é invocada a promover o debate e a participação ativa, de forma interativa com os governos (ROYO et al, 2014).

É assim que se processa o avanço da cidadania e da civilização no mundo, quando há a afirmação de direitos, os quais são sempre conquistas e representam resultado constante de um processo histórico em que indivíduos, grupos e nações lutam por adquiri-los e fazê-los valer nacionalmente (BRESSER-PEREIRA, 1997).

Da transparência das ações governamentais e da divulgação das contas públicas, uma vez que estas caracterizam alicerce basilar ao controle social, vai depender a efetiva participação social, uma vez que o cidadão deve ser estimulado a fazer-se sujeito ativo nas decisões governamentais. Desse modo, a transparência

é um conceito mais amplo do que a própria publicidade, e mesmo a divulgação de contas e a evidenciação contábil, isso porque uma informação pode ser publicizada, mas não guardar as suas características essenciais como a relevância, a confiabilidade, a tempestividade e a compreensibilidade (PLAT NETO et al, 2007), fundamentais nesse processo.

Para Castro (2008, p. 31), a importância do controle está na garantia de que a autoridade pública e a responsabilidade caminhem equilibradas. Esse controle é realizado, comumente debaixo de severas críticas e reações, isto porque os resultados das ações de controle, revelados nos relatórios técnicos, afetam os sentimentos das pessoas quando são apontados erros, falhas e descumprimento de normas.

Por outro lado, arraigada neste compêndio que ora se estuda, está a Contabilidade. Segundo Ludícibus (2009), o ponto de partida para se estudar uma ciência social como a Contabilidade é estabelecer seus objetivos, o qual, para o autor, pode ser verificado sob duas abordagens. A primeira volta-se a fornecer dados aos seus usuários, independentemente de sua natureza, num conjunto de informações para atender a todos os seus usuários. A segunda abordagem assume que a contabilidade deve ser capaz e responsável pela apresentação de todas as informações para todo usuário, consubstanciando-se num cadastro geral de informação contábil.

Em termos de conceito geral, a contabilidade é a ciência que permite, por meio de suas técnicas, registrar todos os atos e fatos relevantes a estes aspectos, controlando permanentemente o patrimônio e oferecendo subsídios para a adequada tomada de decisão (LIMA, CASTRO, 2000).

A contabilidade pública, por seu turno, é um dos ramos da ciência contábil, dotada de raízes teóricas na própria ciência mãe, mas que se volta a estudar as entidades de direito público interno, sob regência principal da Lei Federal n.º. 4.320 do ano de 1964 (SLOMSKI, 2009). Para Lima e Castro (2000), a contabilidade pública é o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar os conceitos, princípios e normas contábeis na gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da Administração Pública, e, como ramo da contabilidade, oferecer à sociedade, de maneira transparente e acessível, o conhecimento amplo sobre a gestão da coisa pública. Assim, o objeto da contabilidade é o patrimônio, já o objeto da contabilidade pública é o patrimônio público (PIRES, 2002).

Slomski (2009) frisa que o objetivo da contabilidade pública é evidenciar perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.

Entrementes, em 2008, a Contabilidade Pública é conduzida por um processo de convergência aos padrões internacionais do IASB e passa a ser reconhecida como a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), explicada e procedimentalizada, por meio de manuais oficiais, emitidos por órgãos de governo. A sexta edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) tornou a definir o próprio objetivo da CASP, como sendo o de fornecer aos seus usuários informações sobre os resultados alcançados e outros dados de natureza orçamentária, econômica, patrimonial e financeira das entidades do setor público, em apoio ao processo de tomada de decisão, à adequada prestação de contas, à transparência da gestão fiscal e à instrumentalização do controle social (STN, 2015).

Para cumprir tais objetivos, torna-se necessária a adoção de preceitos como a accountability e a transparência das contas públicas, que são conceitos inter-relacionados que se tornaram institutos prescritos em lei. A Constituição de 1988 criou mecanismos de participação popular em fóruns decisórios, ao prever a realização de audiências públicas locais, bem como o controle dos resultados de políticas públicas, buscando, ao mesmo tempo, empoderar segmentos da comunidade de relatórios de controle e promover a accountability dos gestores públicos (SOUZA, 2004, p. 38).

A busca pela transparência no setor público ou privado é princípio que está presente em todas as democracias modernas. A informação pública deve ser estruturada de modo a propiciar comparações e atualizações em intervalos de tempo regulares. Os governos devem publicar regularmente suas informações, assumindo a responsabilidade pela transparência das suas próprias ações, reduzindo, assim, as disparidades e assimetrias de informações entre atores, propiciando a adoção de decisões e por tomadas de decisões de qualidade (CORRÊA, SPINELLI, 2011).

A transparência e a accountability são atualmente assuntos que condicionam e afetam os processos de trabalho dentro das organizações de governo e têm sido adotadas como princípios fundamentais de gestão e referenciais de desempenho

para unidades de governo e para funcionários públicos. Tanto a transparência como accountability são instrumentos úteis para melhor desempenho institucional. Porém, alguns autores têm estes conceitos como análogos e, portanto, há que se orientar que o primeiro é simplesmente uma ferramenta para se atingir o segundo (GONZÁLEZ, 2014). Há uma relação direta entre ambas, ao passo que a transparência é o objetivo da prestação de contas, enquanto que a prestação de contas é o meio principal de se dar resposta à sociedade pelo que se faz (KOPPEL, 2005).

No âmbito da CASP pode-se entender que a accountability é a responsabilidade que o gestor público assume, de dar respostas à população sobre as ações que por esta lhe foram delegadas. Neste sentido trilha a literatura contábil. Para Rocha (2008), a accountability é entendida como a responsabilidade dos gestores públicos decorrente dos atos praticados sob o uso das atribuições e do poder que lhes é outorgado pela sociedade.

A accountability é, contudo, orientada por pressupostos como a responsabilidade de comunicar resultados, o controle social e a transparência das ações do gestor (PINHO, SACRAMENTO, 2009). O conceito em si pode ser explicado como a obrigação, que recai sobre o gestor público, de prestar contas dos resultados alcançados, ou a responsabilidade do gestor profissional de dar respostas, pelos recursos que se obrigou a aplicar numa destinação específica, considerando a responsabilidade que deriva da delegação de poder advinda da carta constitucional (IUDÍCIBUS, MARION, PEREIRA, 2003; NAKAGAWA, 2005).

Mota (2006) ao discorrer, em tese, sobre as diferentes nuances que permeiam o conceito de accountability ensina que a pessoa accountable é aquela responsável por suas decisões e ações e precisa explicá-las quando questionada, respondendo, eventualmente, por medidas sancionatórias.

No entanto, a accountability guarda também um de seus elementos constitutivos a qualidade de responsividade, que significa o dever que tem o agente, público ou não, de sempre responder pelo que lhe foi incumbido fazer, no sentido de ser responsivo, dar respostas em dupla dimensão: garantir a transparência, por meio da publicidade, e explicar minuciosamente os resultados, demonstrando suas motivações, independentemente de medidas de punição ou não (MOTA, 2006).

Tanto cidadãos quanto governos são instados a responder por uma dupla obrigação, de modo que haja identidade entre ambos. A obrigação dos cidadãos consiste em manter uma estreita vigilância sobre o poder dos governantes; e destes, a de prestar contas das suas ações. No entanto, um dos entraves, presentes nos regimes democráticos modernos é vislumbrado no desafio de desenvolver formas e instrumentos de accountability, com processos de avaliação e responsabilização permanente dos agentes públicos, assegurando ao cidadão o exercício de controlar o poder de seus representantes (ARATO, 2002; ROCHA, 2011).

Silva et al (2007) explicam que a accountability, desta forma, está inserida em um sistema mais complexo, cujo objetivo é garantir a soberania popular, que se efetiva mediante o controle social. É assim que os sistemas contábeis e gerenciais informatizados, bem como a divulgação dos dados provenientes desses sistemas governamentais, são importantes e indispensáveis instrumentos de accountability.

Para Nakagava (2007), parece haver consenso na literatura, de que no fundamento dos sistemas democráticos insere-se a accountability, já que a disponibilidade de informação é um pressuposto básico ao cumprimento da transparência dos negócios públicos. Sem informações apropriadas a respeito da gestão pública, os cidadãos ficam privados de realizar julgamentos adequados, a propósito dos atos praticados por seus governantes (NAKAGAVA, 2007).

Neste processo, a transparência pública não desconsidera princípios aplicados pela ciência contábil, como a evidenciação e a publicidade. O princípio da publicidade tem previsão no caput do artigo 37, da Constituição Federal, e refere-se à divulgação oficial dos atos em geral, propiciando conhecimento e controle à população. Para atender a este fim, devem ser publicados todos os atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deverá ter caráter educativo, informativo ou de orientação social, dela não podendo constar nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988; CASTRO, GARCIA, 2008).

Platt Neto et al (2007) assentam que a transparência deriva do princípio da publicidade, a partir do qual passou a entender-se que o povo tem o direito de conhecer os atos praticados na administração pública, passo a passo, para o exercício do controle social.

A evidenciação, por sua vez, relacionada à transparência e à publicidade é um dos objetivos da contabilidade e se concretiza mediante a observância dos princípios contábeis que orientam os seus procedimentos refletidos nos relatórios e nas demonstrações financeiras. Ao utilizar-se da evidenciação, a contabilidade descreve seus registros com todo detalhamento relevante, assegurando a compreensibilidade dos dados coletados, a fim de obter uma interação efetiva entre usuários e o sistema contábil (REIS, MACHADO, 2012).

A evidenciação compreende também a disseminação de informações relevantes e confiáveis acerca do desempenho operacional, financeiro, das oportunidades de investimento, da governança, dos valores e riscos. Nesta mesma esteira, não é demais esclarecer que a expressão “disclosure” pode ser aventada, a qual normalmente é entendida, na doutrina contábil, como “divulgação” (BUSHMAN; PIOTROSKI; SMITH, 2004; FRANCO et al, 2014).

Desta construção, entende-se que a transparência é princípio fundamental incorporado à CASP, originalmente concebido por meio da publicidade, expresso nos termos constitucionais, e aperfeiçoado na legislação vigente, no seio da LRF, a Lei Complementar nº 101/2000, em seus artigos 48 e 48-A, e acrescentado pela Lei Complementar Federal nº 131/2009.

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos. (LEI COMPLEMENTAR Nº101, 2000)

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante:

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;

II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;

III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A. (LEI COMPLEMENTAR FEDERAL Nº101, 2000, COM ACRÉSCIMOS DA LEI COMPLEMENTAR FEDERAL Nº 131, 2009).

Notadamente, a Lei Complementar Federal nº 131/2009 ampliou o espectro conceitual legal da transparência, a qual passou a ser assegurada somente se houver a participação popular em audiências públicas, bem como a disponibilidade de informações, em tempo real, pormenorizadas sobre a execução de receitas e

despesas e a adoção de sistema integrado de administração financeira com padrão mínimo de qualidade (NASCIMENTO, DEBUS, 2002; FRANCO et al, 2014).

Portanto, pode-se dizer que a transparência fiscal é definida como a abertura, para o público em geral, das estruturas e funções de governo, intenções de política fiscal, contas do setor público, e projeções. Envolve o pronto acesso a dados e informações confiáveis, abrangentes, oportunas, compreensíveis e comparáveis internacionalmente (KOPITS, CRAIG, 1998). Somente desta forma é que os interessados poderão avaliar com precisão a posição financeira do governo e os verdadeiros custos e benefícios de suas atividades, inclusive a situação econômica real presente e futura, bem como as suas implicações sociais.

A contribuir com o estudo, Hendriksen e Van Breda (1999) asseveram sobre a necessidade de divulgação de informações financeiras, num contexto de teoria contábil, que se aplica não somente ao âmbito societário, mas pode ser subsidiariamente e perfeitamente adotado na seara pública. Destacam, os autores, a importância do perfil e da visão do usuário e apontam que a quantidade de informação a ser divulgada depende da sofisticação do leitor que a recebe.

No Paraná, foi editada a Lei Complementar nº 137/2011, vigente a partir de janeiro de 2012, que obriga as administrações municipais a divulgarem em diário oficial eletrônico e mídia impressa todos os atos do Executivo, do Legislativo e do Judiciário. Há regulamentação também por parte da Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado para prestação de contas municipal, cuja apreciação, por parte de órgãos fiscalizadores, deve atender a forma, prazos e conteúdos específicos, definidos na referida Lei Complementar do Estado do Paraná (LCE-PR) nº113/2005, ratificando as normativas federais, impondo que os instrumentos contábeis serão objeto de “ampla divulgação, inclusive por meio eletrônico, ficando disponíveis para consulta de qualquer interessado”. (LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL PR, Nº 113, 2005).

No Brasil, os governos, buscando dar mais transparência às contas públicas, utilizando-se de todos os meios de aproximação entre sociedade e poder público, foram criados novos critérios para garantir ao cidadão que é dever do Estado franquear o direito fundamental de acesso à informação.

Com a sanção da Lei de acesso à informação - Lei Federal nº 12.527/2011, foram criados critérios para garantir ao cidadão que o Estado viabilize o direito fundamental de acesso à informação, mediante procedimentos objetivos e ágeis,

de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão (artigo 5º), e utilize dos meios e instrumentos legítimos de que dispuserem, sendo obrigatória a divulgação em sítios oficiais da rede mundial de computadores (internet).

Assim, observa-se que a divulgação das contas públicas em meio eletrônico é ato compulsório complementar às formas tradicionais de publicação em jornais de grande circulação instituídos como órgãos oficiais de municípios, normalmente por Lei municipal. Ressalte-se que no Paraná há, ainda, possibilidade de os poderes públicos, inclusive os municípios, publicarem seus atos e contas públicas, unicamente por meio da internet, fato este que tem sido alvo de discussões e críticas por parte ordens jurídicas.

O IASB (2010) dá destaque às características úteis e qualitativas da informação contábil, atribuindo a esta a necessidade de adoção de um novo padrão de informar, rigorosamente dotado de plena evidenciação ou disclosure. Tais características, qualitativas e úteis, são descritas como relevância, compreensibilidade, oportunidade, tempestividade e confiabilidade, além da garantia de transparência, consistência, veracidade e credibilidade. Ludícibus (2004, p. 110) define evidenciação como disclosure e afirma que ela “está ligada aos objetivos da Contabilidade, ao garantir informações diferenciadas para os vários tipos de usuários”. Na ótica deste autor, a evidenciação pode ser expressa na frase “não tornar os demonstrativos enganosos”.

No cerne da Administração Pública, a finalidade do controle social é assegurar sua atuação em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade. E, neste contexto, emerge a necessidade de controle dos recursos públicos por parte do cidadão, em exercício ao efetivo controle social, que também pode ser entendido como a possibilidade de atuação dos grupos sociais, por meios de quaisquer vias de participação democrática no controle das ações do Estado e dos gestores públicos (SILVA et al, 2007; DI PIETRO, 2006).

Ocorre que, em muitos países, segundo Benito e Batisda (2009), os gestores públicos têm pouco incentivo para emitir demonstrações financeiras e resultados de suas ações de forma simples e clara, bem como de tornar seus orçamentos transparentes. Afirmam os autores que os governos devem fazer um esforço para aumentar a transparência de seus orçamentos, de forma a permitir que os cidadãos

e os mercados financeiros possam avaliar adequadamente a gestão financeira e o desempenho dos governos.

No Brasil, no âmbito do aperfeiçoamento dos sistemas de informações governamentais, destaca-se a contribuição da CASP como meio de instrumentalizar o cidadão das informações úteis para tomada de decisões, uma vez que os sistemas contábeis controlam toda a execução orçamentária e financeira dos governos federal, estadual e municipal. É a contabilidade que dá o suporte e a lógica para todo o funcionamento do sistema de arrecadação e aplicação dos recursos públicos (SILVA et al, 2007).

As demonstrações contábeis públicas, reunidas no recente édito do CFC, a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) sob nº 16.6, são as seguintes: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Demonstrações das Variações Patrimoniais, Balanço Patrimonial, Demonstração do Fluxo de Caixa e Demonstração do Resultado Econômico (CFC, NBCASP 16.6, 2008). A necessidade de elaboração periódica e de publicidade de tais demonstrações vem sendo regulamentadas pelas normativas do Conselho Federal de Contabilidade e do Ministério da Fazenda.

O Balanço Patrimonial público está “estruturado em Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido e tem por objetivo evidenciar qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública” (CFC, NBCASP 16.6, 2008). Esta nova configuração parte da convergência das normas de contabilidade pública aos padrões internacionais, que superam os ditames da antiga Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964. Assim, os grupos passam a ser definidos da seguinte forma: (a) o Ativo compreende as disponibilidades, os bens e os direitos que possam gerar benefícios econômicos ou potencial de serviço; (b) o Passivo compreende as obrigações, as contingências e as provisões; e (c) o Patrimônio Líquido representa a diferença entre o Ativo e o Passivo (CFC, NBCASP 16.6, 2008).

Para o Manual do International Monetary Fund (2007), a demonstração das contas públicas deve incluir as projeções detalhadas de receitas, despesas, saldos, e empréstimos; medidas fiscais propostas; e contas de dotações contendo detalhes das despesas autorizadas na Lei Orçamentária.

Na década de 2000, foi editada a Lei Complementar nº 101, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Esta Lei introduziu novos instrumentos contábeis para divulgação, além de ratificar a necessidade de ação planejada do

orçamento público por meio de metas definidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), passando pelo Orçamento-Programa, e impondo diferenciado controle de gastos, bem como priorizando a transparência dos resultados.

Além da ampla publicidade que há de ser conferida à prestação de contas dos poderes públicos, a LRF estabeleceu demonstrações contábeis específicas, de publicidade obrigatória (artigos 52 a 55), chamados de Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), de periodicidade bimestral e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF), de periodicidade de elaboração e publicidade quadrimestral ou semestral.

Como recurso de tecnologia da informação, a internet, juntamente com a intranet e a extranet, pode contribuir com a divulgação de informações (REZENDE, 2010). Ademais, sob o uso de ferramentas de planejamento estratégico, as organizações públicas e municípios, as informações na internet se constituem instrumentos de transparência pública (REZENDE, 2011). Mais do que uma exigência legal, a publicação de informações na internet pode ser uma opção de política de gestão a ser utilizada de forma ampla (PLAT NETO et al, 2007).

Neste cenário, em que a sociedade hoje apresenta avanços consideráveis, uma vez que o Governo Federal já disponibiliza sistemas eletrônicos, a exemplo do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), que serve de base para a emissão de relatórios e planilhas eletrônicas, como fonte de informações disponibilizadas para o exercício do controle social, por meio da internet, nos sítios dos órgãos governamentais (SILVA et al, 2007).

Assim, qualquer cidadão pode ter acesso a uma ampla gama de informações sobre os gastos públicos, resguardando-se a limitação em termos de entendimento dos aspectos técnicos, contábeis e das classificações orçamentárias, o que é característico mesmo entre pessoas com certo conhecimento dos aspectos contábeis.

Outra argumentação relevante ao tema que ora se discute, está voltada às características qualitativas da informação contábil. Para Campelo et al (2011), a qualidade das informações contábeis é imprescindível para os usuários internos (gestores, administradores e funcionários) como para os usuários externos (cidadãos). Os usuários internos necessitam diariamente dessas informações no seu processo de gestão, com o intuito de planejar, executar e controlar melhor suas ações e reduzir os riscos e incertezas que permeiam o ambiente de negócios. Já

os usuários externos, que normalmente são cidadãos que se dedicam ao controle social sobre as contas públicas, os quais podem ser representados por analistas, fiscalizadores, fornecedores, instituições financeiras e outros.

O framework das International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB, 2013) emitidas em conjunto com o International Accounting Standards Board (IASB, 2010) enumera as características qualitativas da informação contábil como sendo a relevância, relacionada ao valor preditivo; a materialidade; a veracidade ou confiabilidade, ligada à representação fiel e original; a compreensibilidade que significa que a informação deve conter descrição completa, neutra e explicável, além de valor numérico e indicação do grupo de conta; a comparabilidade, que significa a faculdade de comparar com outros instrumentos; a primazia da essência sobre a forma; a neutralidade; a prudência e a verificabilidade. Tais características completas revelam o alto grau de completude e complexidade reservado tecnicamente à informação contábil.

Rezende (2014) fornece aspectos úteis acerca das características das informações, os quais se aplicam também à informação contábil. Para o autor, as informações para serem úteis para as decisões, devem conter as seguintes características ou premissas: possuir conteúdo único; conter mais de duas palavras sem generalizações; não podem ser abstratas; não devem conter verbos; e ainda, não se confundem com documentos, programas, arquivos ou correlatos.

Explica Rezende (2014), que para possuir conteúdo único deve, a informação, a cada momento ter um conteúdo expresso em números, letras ou ambos. Quando a informação possuir mais de um conteúdo, os mesmos devem ser explicitados. Ao fato de a informação exigir mais de duas palavras significa que deve deixar claro a que se refere, do que se trata, de qual objeto, a quem se destina, etc. Ao contrário não seria correto. Por exemplo: saldo (saldo de que?); data (data da?); nome (nome de quem?); veículo (nome, tipo ou cor do veículo?). A informação não pode ser generalizada, ou seja, cada informação é expressa no seu detalhe, é específica, exclusiva, determinada. A informação não pode ser abstrata, de compreensão difícil, obscura, vaga, irreal ou imaginária. A informação não pode ser formalizada por meio de um verbo no seu início, principalmente no tempo infinitivo, por exemplo: calcular, controlar; pagar; cobrar (REZENDE, 2014).

Para o autor, a informação não é um documento, programa, arquivo ou correlato. Tais palavras referem-se onde os dados ou informações podem ser

armazenados, ou seja, eles podem conter dados e informações. Posteriormente essas informações ainda podem ser separadas por tipos, tais como: operacional; gerencial; estratégica; trivial; personalizada; oportuna (REZENDE, 2014).

Por sua vez, a Contabilidade Pública brasileira é disciplinada pela legislação, sendo um de seus principais marcos, além da normativa constitucional, a Lei Federal nº 4.320, promulgada no ano de 1964. No entanto, na década de 2000, foram reunidos grupos de trabalho, em âmbito nacional, foram reunidos, contando com a participação de órgãos de governo nas esferas federal, estadual e municipal, além de representantes da sociedade para formular um novo padrão de contabilidade pública, em convergência ao espectro internacional.

Os governos, por sua vez, devem implementar os arranjos institucionais necessários para aumentar a transparência da gestão financeira do setor público e a prestação de contas. Uma questão essencial neste aspecto é a adoção e implementação das Normas Internacionais de Contabilidade editadas para o setor público, intituladas de International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), que promovam uniformidade e maior transparência das prestações de contas e permite melhor monitoramento da dívida pública para a avaliação de suas verdadeiras implicações econômicas (IFAC, 2013).

As IPSASB são normas “desenvolvidas para serem aplicadas a todos os países e jurisdições com diferentes sistemas políticos, diferentes formas de governo e diferentes arranjos institucionais e administrativos para a prestação de serviços aos cidadãos” (IPSASB, 2013, p. 02).

Segundo Castro (2008, p. 6), uma série de mudanças legais exigiu a atuação integrada de áreas que lidam com a administração pública, o que refere, inclusive, a evolução em que se encontra a ciência contábil pública. Em 2001, foi editada a Lei nº 10.180, que disciplinou o chamado ciclo da gestão pública, qual seja, o planejamento, o orçamento, as finanças, a contabilidade e a auditoria. Tal engajamento evidenciou a necessidade de plena integração que é atribuída a estes temas, os quais devem caminhar em absoluta conexão.

Afirmam Feijó e Bugarim (2008) que, com base no modelo conceitual internacionalmente estabelecido, em cumprimento à Portaria nº 184/2008, da STN, e ao Decreto nº 6.976/2009, do Governo Federal, e seguindo as diretrizes estabelecidas de desenvolvimento conceitual e convergência às normas internacionais, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) editou o Manual de

Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), que na versão de 2014 (6ª ed.) contém as seguintes partes:

- I. Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO);
- II. Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP);
- III. Procedimentos Contábeis Específicos (PCE);
- IV. Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP);
- V. Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP).

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) foi objeto de discussão no âmbito do Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis (GTCON) sucessivas vezes, sendo que na versão publicada pela Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional nº 700/2014, está estruturado em contas obrigatórias a serem utilizadas por todos os entes, com um nível de detalhe necessário e satisfatório à consolidação nacional, consubstanciando-se em ferramenta imprescindível à adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade.

Segundo a Controladoria Geral da União (2011) há ainda grande necessidade de aperfeiçoamento, para evolução do cenário atual de alinhamento às normas com os padrões internacionais de contabilidade, o que por si só, enseja profundas alterações nos atuais demonstrativos contábeis previstos na Lei nº 4.320/1964, quais sejam: Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro e Demonstração das Variações Patrimoniais, além da necessidade da inserção, no cenário da gestão pública, de novos demonstrativos contábeis.

É importante destacar que todo esse processo de convergência também tem por objetivo o aperfeiçoamento para cumprimento integral da legislação vigente, sobretudo a Lei nº 4.320/1964, ainda em vigor.

Nesse contexto e alinhada com as normas internacionais, a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.133/2008 aprovou a NBCT 16.6, que estabeleceu novas demonstrações, além daquelas previstas na Lei nº 4.320/1964, quais sejam: Demonstrações dos Fluxos de Caixa (DFC) e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL).

Segundo o manual de procedimentos contábeis, a atualização das demonstrações previstas e inclusão das novas demonstrações nos anexos da Lei 4.320/1964, teve sua competência delegada à STN, fundamentado na Lei Complementar nº 101/2000, na Lei nº 10.180/2001 e no Decreto nº 6.976/2009.

Em resposta a esta atribuição, foi elaborado um plano estratégico para a implantação do novo modelo de contabilidade aplicada ao setor público, por meio do qual a STN publicou uma série de Portarias, estabelecendo determinações e diretrizes a serem adotadas pelos entes públicos de toda a Federação.

De acordo com Piscitelli (2012) houve, assim, a institucionalização da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), estruturada para implantar procedimentos e um novo modelo convergindo às práticas de contabilidade nacionais vigentes, aos padrões estabelecidos nas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

O Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, disciplinou alguns objetivos para promover as adequações necessárias para a convergência aos padrões internacionais de contabilidade, entre as quais: (a) estabelecer normas e procedimentos contábeis para a Federação, por meio da elaboração, discussão, aprovação e publicação do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP; (b) manter e aprimorar o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público; (c) padronizar as prestações de contas e os relatórios e demonstrativos de gestão fiscal, por meio da elaboração, discussão, aprovação e publicação do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF); (d) disseminar, por meio de planos de treinamento e apoio técnico, os padrões estabelecidos no MCASP e no MDF para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; e (e) elaborar as demonstrações contábeis consolidadas da União e demais relatórios destinados a compor a prestação de contas anual do Presidente da República.

A revolução contábil alcançada pelo processo redefiniu conceitos, inclusive o próprio nome do ramo da ciência. Veja-se que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), preliminarmente, conceituou a CASP como o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios fundamentais de contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público. Ressalte-se que tais princípios representam a essência das doutrinas e teorias relativas a essa ciência, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional do país (CFC, 2012).

Quanto ao objetivo da CASP, esta passou a reservar a si o fornecimento de informações aos usuários sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do

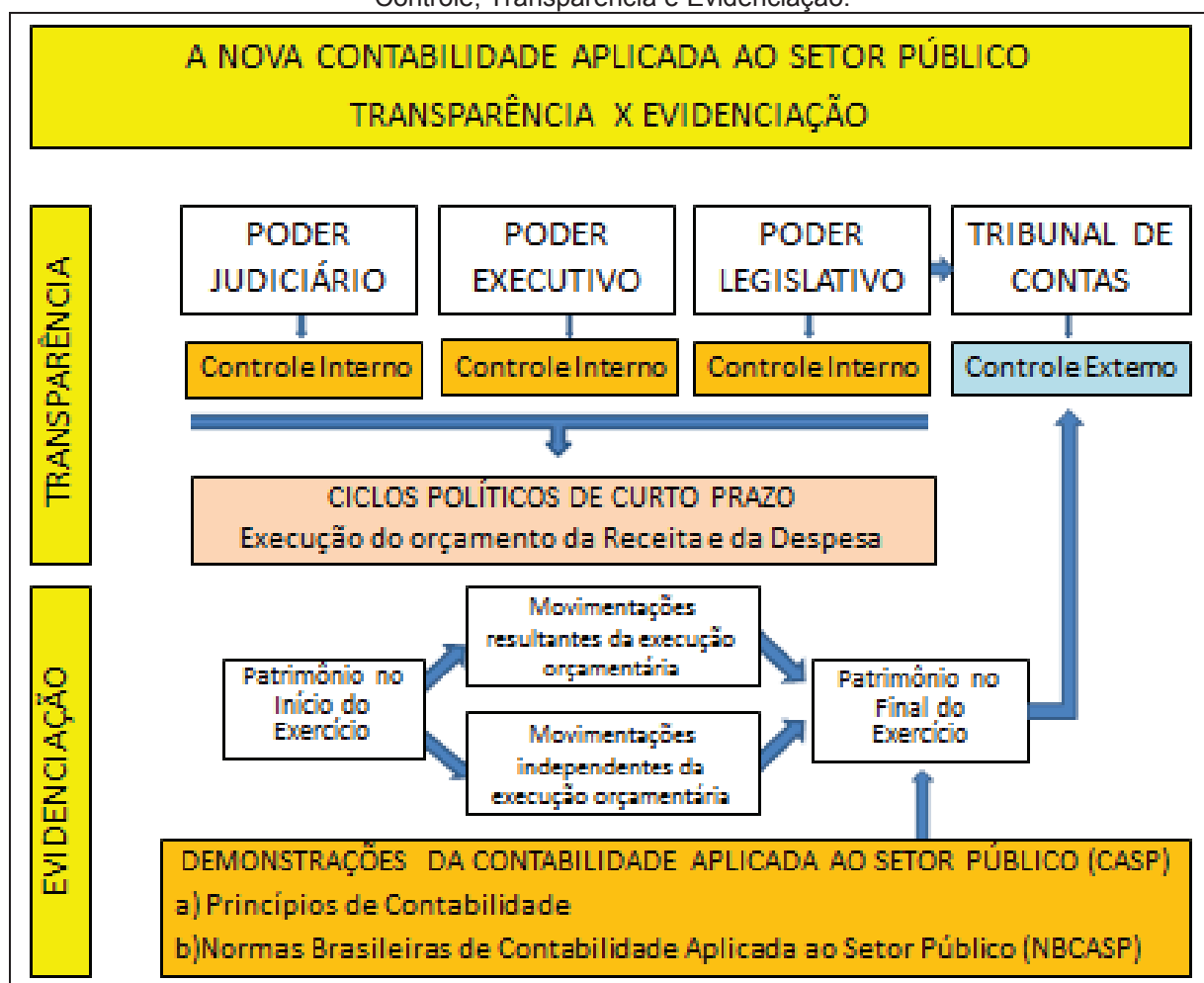
setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas ou accountability; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social. O objeto da CASP passou a ser o patrimônio público. Por sua vez, sua função social deve lograr êxito em refletir, sistematicamente, o ciclo da administração pública para evidenciar informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social (CFC, 2012).

O Conselho Federal de Contabilidade passou a instruir os órgãos públicos brasileiros, a partir de estudos sistêmicos para nortear a adoção de um novo padrão para as contas públicas, numa visão voltada ao controle, à evidenciação e à transparência das contas públicas.

Frise-se que, sob o uso contínuo de procedimentos específicos, do princípio da transparência e de normas contábeis, cabe aos governos disponibilizar informações e dados sobre todo o patrimônio, no início e no final do exercício financeiro, com todas as suas movimentações da execução orçamentária, dependentes e independentes, além da execução financeira e patrimonial. Ao final, à luz dos princípios regentes da contabilidade, são elaboradas as demonstrações contábeis da CASP.

A figura 01 que segue, disponibilizada pelo CFC (2007), elucida o foco que deve ser atribuído aos elementos da CASP. Note-se que por intermédio dos órgãos de controle interno e externo, assegura-se a transparência dos dados e informações orçamentários, financeiros e contábeis, em particular sobre a execução das receitas e despesas, de curtos e longos prazos.

Figura 1 - Principais focos da Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP): Controle, Transparência e Evidenciação.



Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2007)

No ano de 2012, foi lançada a primeira versão do Plano de Contas da Administração Pública Federal (PCASP União), desenvolvido pela Coordenação-Geral de Contabilidade da União (CCONT) e a Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação (CCONF), em conjunto com o Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis e os grupos setoriais.

No ano de 2014, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) publicou a sexta edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) no intuito de fornecer aos poderes públicos brasileiros, um instrumento dotado de medidas hábeis para o correto processo de elaboração e execução do orçamento, além de contribuir para resgatar o objeto da contabilidade como ciência, que é o patrimônio. Com isso, aperfeiçoou-se o atendimento da demanda de informações requeridas por seus usuários, possibilitando a análise de demonstrações contábeis adequadas

aos padrões internacionais, sob os enfoques orçamentário e patrimonial, com base em um Plano de Contas Nacional (STN, 2014a).

Importa, contudo, trazer a lume conceitos e entendimentos fundamentais ao presente estudo, de âmbito público.

Um dos principais instrumentos, adotados como referência básica da CASP é o Orçamento Público, este que pode ser conceituado como um conjunto de planos de governo, endossados por três principais leis, que reúnem o plano de trabalho governamental, a estimação de receitas a arrecadar e a fixação das receitas de contrapartida e de igual valor como limite de pagamento, para um período determinado de tempo. Este período normalmente corresponde ao ano civil, compreendido, na ciência contábil, como exercício financeiro.

Giacomoni (2012, p. 64) afirma que o orçamento, historicamente, representa conquista “como instrumento disciplinador das finanças públicas, tendo como função a de possibilitar aos órgãos de representação, um controle político sobre o Executivo”, como fórmula eficaz de controle de receitas e despesas, no sentido contábil e financeiro.

O Orçamento Público contribui para a gestão e o equilíbrio dos gastos públicos, uma vez que, com base no artigo 59, da Lei 4.320/64, prevê que o empenho da despesa não poderá exceder o limite dos créditos autorizados. Note-se que a execução dos projetos e das atividades será orientada necessariamente pelo orçamento público, enquanto este compreende o instituto autorizatório do montante de recursos a serem obtidos, por meio de receitas, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados (ALMEIDA DOS SANTOS et al, 2012; PISCITELLI et al, 2012).

Para Giacomoni (2012, p. 190), o documento orçamentário “é a expressão mais clara que se pode denominar de sistema orçamentário”. O orçamento deve ser visto como parte de um sistema maior, integrado por planos e programas, do qual sem as definições e os elementos que vão subsidiar toda a elaboração das principais peças orçamentárias.

Franco (2011) afirma que o orçamento público é formado por três peças fundamentais estabelecidas na Constituição Federal, os quais são editados, individualmente, pela União, pelos Estados e Distrito Federal e pelos Municípios da federação, por intermédio de Lei específica. Estes instrumentos recebem a

denominação de Plano Plurianual (PPA), de Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e de Lei Orçamentária Anual (LOA).

O orçamento público é concebido como um instrumento da moderna administração pública, apesar de antigo, é adotado como ato preventivo e autorizatório das receitas e das despesas que o Estado deve realizar, em um exercício financeiro. As três leis orçamentárias, ou seja, o projeto orçamentário tem sua iniciativa e competência no Poder Executivo, em quaisquer das esferas de governos (SLONSKY, 2008; SILVA, 2009; PISCITELLI et al, 2012).

Segundo Slomski (2008), o projeto do PPA será enviado ao Legislativo até quatro meses antes do final do exercício anterior, ou seja, até 31 de agosto do primeiro ano de mandato dos gestores. Historicamente, os planos plurianuais substituíram os planos nacionais de desenvolvimento, e devem ter vigência de quatro anos. O PPA servirá de base para a formulação da LDO e da Lei do Orçamento para o ano seguinte.

A LDO, prevista no artigo 165, da Constituição Federal de 1988 e ratificada no artigo 4º da Lei Complementar nº 101/2000, tem a função distribuir, pelo período de quatro anos, as ações definidas no PPA e reger a formulação do projeto do Orçamento Anual. A LDO compreende as metas e prioridades da administração pública vinculatórias em seus três níveis de governo. Consiste em um plano de curto prazo, capaz de traduzir as diretrizes e os objetivos do PPA em metas e prioridades para o ano seguinte, servindo como a principal diretriz para a formulação da LOA. O prazo de encaminhamento do projeto da PPA ao Poder Legislativo, anualmente, é até o dia 15 de abril (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988; LRF, 2000; CARVALHO, 2005).

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

I - disporá também sobre:

a) equilíbrio entre receitas e despesas;
b) critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses previstas na alínea b do inciso II deste artigo, no art. 9º e no inciso II do § 1º do art. 31;

(...)

e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;

f) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas. (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988)

Consoante a norma constitucional expressa no artigo 35 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, há prazos definidos para o envio dos projetos do PPA, da LDO e da LOA, os quais não podem ser desrespeitados pelos poderes públicos.

Art. 35. O disposto no art. 165, § 7º, será cumprido de forma progressiva, no prazo de até dez anos, distribuindo-se os recursos entre as regiões macroeconômicas em razão proporcional à população, a partir da situação verificada no biênio 1986-87.

(...)

§ 2º - Até a entrada em vigor da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º, I e II, serão obedecidas as seguintes normas:

I - o projeto do plano plurianual, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente, será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa;

II - o projeto de lei de diretrizes orçamentárias será encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa;

III - o projeto de lei orçamentária da União será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa. (ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS, 1988).

Já a Lei Orçamentária Anual (LOA) tem a função de formalizar e pôr em prática as ações previstas no PPA, bem como em seu desdobramento para cada exercício financeiro, obedecendo às metas e prioridades estabelecidas na LDO de cada exercício financeiro, configuradas nas dotações orçamentárias indicadas na LOA. Ressalte-se, ainda, que a LOA deverá compreender: (a) o orçamento fiscal; (b) o orçamento de investimentos; e (c) o orçamento da seguridade social (CARVALHO, 2005).

A LOA entrará em vigor, a cada exercício, no dia primeiro de janeiro. Para tanto, o projeto da LOA, de iniciativa do Poder Executivo, será enviado ao Legislativo em até quatro meses antes do encerramento de cada ano, normalmente, até 31 de agosto, projeto este que deverá ser devolvido até o encerramento do segundo período legislativo anual. É com base na LOA que as despesas, a partir de 1º de janeiro, do exercício seguinte, são executadas.

A LRF aperfeiçoou os conceitos de orçamento público, conferindo ampla democratização ao processo orçamentário, revolucionando a forma de planejar, elaborar e acompanhar o orçamento, quando instituiu o chamado Orçamento Participativo, o qual se concretiza na participação popular nas audiências públicas,

desde a elaboração do PPA até a execução de todo o plano orçamentário (FRANCO, 2011). Assim, o ciclo orçamentário, de acordo com Slomski (2008, p. 308), é composto pelas seguintes fases:

a) **Elaboração:** é a fase de competência do poder executivo, em que, com base na Lei de Diretrizes Orçamentárias, são fixados os objetivos para o período, levando-se em conta as despesas correntes já existentes e aquelas a serem criadas. São feitos também, estudos para a definição do montante de recursos orçamentários necessários para fazer frente às despesas de capital, com base no plano plurianual.

b) **Estudo e aprovação:** representa a fase de competência do Poder Legislativo, em que os representantes do povo, vereadores, deputados, senadores, aprovam e/ou emendam.

c) **Execução:** compreende a fase em que é realizado aquilo que fora previsto nos projetos e atividades da referida Lei do Orçamento.

d) **Avaliação:** essa fase, apesar de prevista, raramente de fato é realizada, pois, normalmente, ao se encerrar o exercício financeiro, o executivo toma as iniciativas para iniciar a execução do novo orçamento encerrado, naquilo que se refere a sua execução.

Para Piscitelli e outros (2012), o Planejamento Público é composto por três fases distintas: a preparação, a execução e a avaliação.

Na fase de Preparação, o Poder Executivo reúne as informações e dados necessários ao plano de trabalho dos Poderes públicos envolvidos e define necessidades, objetivos e metas para consecução das atividades e dos programas.

Nesta fase, são realizadas reuniões do corpo administrativo dos Poderes públicos, bem como chamadas populares para audiências públicas a fim de levantar prioridades e necessidades de ações a serem desenvolvidas.

Os projetos e edições de leis do PPA, da LDO e da LOA devem ser publicados nesta fase, que exige o cumprimento de determinações e de prazos legais.

Ao se iniciar a fase de execução, o PPA, a LDO e a LOA são colocados em prática. Todos os gastos do poder público devem ser orçados e constar na LOA. A LOA é elaborada segundo as diretrizes estabelecidas anualmente na LDO e, no PPA, este último que apresenta as ações para o período de quatro anos consecutivos. A LOA somente poderá ser descaracterizada ou alterada

excepcionalmente, mediante créditos adicionais, instrumentos estes que obedecem a mecanismos específicos para edição, e, por sua vez, podem ser suplementares, especiais ou extraordinários (NASCIMENTO E DELBUS, 2002).

Todo gestor público que assuma mandato deverá inteirar-se imediatamente do período em que se encontra o ciclo orçamentário, a fim de participar de todo o planejamento das ações e não perder prazos. No início de cada mandato a primeira Lei a ser elaborada e editada é a Lei de Diretrizes Orçamentárias, que conforme já exposto, deve ser encaminhada ao Legislativo em até oito meses e meio, ou seja, até o dia 15 de abril de cada ano. Nesse mesmo ano, de início de mandato, deverá ser elaborado o Plano Plurianual para os quatro anos subsequentes.

O ciclo orçamentário corresponde ao período em que se processam as atividades peculiares do processo orçamentário, definindo-se como uma série de etapas que se repetem em períodos prefixados, segundo os quais os orçamentos são preparados, votados, executados, os resultados avaliados e as contas finalmente aprovadas (SILVA, 2009, p. 220).

Segundo Piscitelli et al (2012) o processo de elaboração e discussão da proposta orçamentária ocorre durante o ano todo. O art. 174 da Constituição, em seu §1º, leciona que a lei estabelecerá as diretrizes e as bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento. Em síntese, o PPA estabelece os programas a serem implementados no mandato do gestor, sempre com um ano de defasagem, pois a discussão final e a aprovação, somente podem ocorrer, após a posse do novo governo. A LDO desmembra os programas do PPA em metas anuais, orientando a elaboração da proposta orçamentária anual, e deve ser perfeitamente compatível com o PPA.

A Lei Orçamentária anual indicará, por seu turno, a quantificação numérica das despesas a serem executadas e das receitas a serem realizadas. Poderá indicar, também, à luz do que preceituam os artigos 165 a 167, da Carta Magna, determinado valor para suplementações, bem como eventual autorização para operações de crédito, estando vedado, contudo, qualquer dispositivo diverso a esta previsão de receitas e estimativa de despesas.

Em continuidade à abordagem orçamentária, necessário se faz trazer a lume conceitos originários da teoria da contabilidade, comuns ao setor público e à

esfera privada, que segundo Lopes e Martins (2007, p. 118) são o ativo, o passivo, o patrimônio líquido, os investimentos, os resultados, as receitas, as despesas, os ganhos e as perdas. Para os autores, os ativos devem representar os possíveis benefícios futuros obtidos ou controlados por uma entidade como resultados de suas atividades ou eventos passados. Já os passivos consistem em sacrifícios futuros prováveis de benefícios econômicos de uma entidade como resultado de obrigações presentes de transferência de ativos ou de prestação de serviços para outras entidades no futuro como resultado de atividades ou eventos passados.

O patrimônio líquido é caracterizado pelo resultado obtido após a dedução dos passivos a partir dos ativos de uma organização. Os investimentos são aumentos nos ativos líquidos de uma organização advindos de outras repartições. Já os resultados originam-se de mudanças no patrimônio de uma organização, durante um determinado período, advindas de atividades e outras circunstâncias que não sejam investimentos (LOPES, MARTINS, 2007).

Para o Financial Accounting Standards Board (FASB), um dos principais órgãos internacionais editores de normas contábeis, sediado nos Estados Unidos da América, os Ativos são os “prováveis benefícios econômicos futuros obtidos ou controlados por uma determinada entidade como resultado de eventos passados” (FASB, 1985, p.16). O órgão sinaliza também as três características essenciais de um ativo: (a) ele incorpora um benefício futuro provavelmente que envolve uma capacidade de, isoladamente ou em combinação com outros ativos, contribuir direta ou indiretamente para futuros fluxos de caixa líquidos; (b) a partir do ativo, uma entidade pode obter o benefício e controle de acesso a outros ativos; e (c) a transação ou outro evento que deu origem ao ativo já deve ter ocorrido. O Government Accounting Office (GAO, 2011) sintetiza que os ativos representam os recursos disponíveis para fazer frente a necessidades futuras.

O mesmo FASB (1985) refere que Passivos são “prováveis sacrifícios futuros de benefícios econômicos decorrentes de obrigações presentes, para transferir ativos ou prestar serviços futuros, como resultado de eventos passados” (FASB, 1985, p.18). Para o FASB (1985) são características de um passivo: (a) ela incorpora uma obrigação presente de uma ou mais entidades, que implica a liquidação por transferência futura, na forma de ativos em uma data específica, para um evento específico; (b) o dever ou a responsabilidade obriga uma entidade, deixando pouca ou nenhuma possibilidade de evitar o sacrifício futuro; e (c) trata de

um evento já ocorrido. O Government Accounting Office (GAO, 2011) sintetiza que os passivos representam as obrigações creditícias dos governos resultantes de ações anteriores e que requerem recursos financeiros.

Os órgãos internacionais emissores de normas de contabilidade e relatórios financeiros, a exemplo do International Financial Reporting Standards (IFRS) em conjunto com o International Accounting Standards Board (IASB), destacam, no entanto, que as definições de ativos e passivos existentes têm-se tornado, ao longo dos anos, ineficientes. Assim, a partir de estudos técnicos, tais organismos estão a propor, a partir de 2014, e para fins de esclarecer interpretações variadas, que sejam adotados os seguintes entendimentos: um ativo (ou passivo) é o recurso subjacente (ou obrigação), ao invés do influxo final (ou saída) de benefícios econômicos; e (b) um ativo (ou passivo) deve ser capaz de gerar entradas (ou saídas) de benefícios econômicos.

Em síntese, o IFRS e o IASB propuseram novas definições, preditas da seguinte forma: (a) um ativo é um recurso econômico presente (tempo), controlado pela entidade como resultado de eventos passados; (b) um passivo é uma obrigação presente, originária da transferência de um recurso econômico como um resultado de eventos passados (IFRS, 2014).

Anote-se, ainda, a existência de países que adotam outros princípios para a avaliação de ativos e passivos, a exemplo do que ocorre no Governo da Austrália. Naquele país, o poder público assume como objetivos na gestão estratégica de ativos os seguintes: apenas os ativos que são efetivamente necessários são adquiridos e mantidos; a substituição de ativos é realizada em tempo hábil, eficiente e com o mais baixo custo; funcionários não podem fazer mal uso da propriedade pública ou aliená-la indevidamente; deve-se manter todos os ativos protegidos contra perdas e danos, e, também, deve-se manter sistemas que permitam a geração de relatórios precisos relativamente aos ativos públicos (AUSTRALIAN GOVERNMENT, 2013).

Outros conceitos que guardam relevância com o objeto desta tese são os da receita pública, da receita corrente líquida, da despesa pública, das dívidas públicas de curtos e longos prazos.

O conjunto de recursos de que se utilizam os Governos para fazer face às suas necessidades, denomina-se de receita pública (SILVA, 2009, p. 220). No campo do orçamento público, receita é o termo utilizado para caracterizar ingressos

de recursos financeiros, de caráter não devolutivo, para cobertura de despesas públicas (CASTRO, GARCIA, 2008). A receita pública custeará todos os encargos com a manutenção de sua máquina administrativa, seus serviços e as iniciativas de fomento e desenvolvimento econômico e social.

Quintana et al (2011), descrevem que a receita pública distingue-se em receita orçamentária e receita extra orçamentária. A receita orçamentária é representada pelos ingressos consignados na LOA e aumenta a situação líquida do patrimônio financeiro público, compondo o resultado da execução orçamentária. Por sua vez, a receita extra orçamentária é aquela que não integra a LOA, mas altera a composição do patrimônio financeiro, sem modificar a situação líquida da organização.

A receita orçamentária, em sua classificação por categoria econômica, divide-se em receita corrente e receita de capital, sendo distribuídas por fontes de receitas, desdobradas em subfontes que, nessa ordem, são analisadas em rubricas, alíneas e subalíneas, e podem ainda chegar a item por item (QUINTANA et al, 2011). Tais autores, ainda, atestam que a Receita Corrente será classificada em receita tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras receitas correntes.

Por sua vez, a Receita de Capital é aquela proveniente da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; de recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, estes, destinados a atender a despesas classificáveis no subgrupo de Despesas de Capital; e, ainda, aquelas oriundas do superávit do Orçamento Corrente (QUINTANA et al, 2011).

A Lei de Responsabilidade Fiscal introduziu um novo conceito para a receita pública, a Receita Corrente Líquida (RCL), utilizado como base para a apuração de inúmeros de seus comandos. Cite-se como exemplo que, a partir da LRF, o parâmetro para os cálculos do endividamento público e da despesa total com pessoal passou a ser a RCL (SILVA, 2009). A RCL está prevista no artigo 2º, inciso IV, alínea “c” e nos parágrafos 1º e 3º, da LRF, e tem sua apuração a partir do somatório das receitas correntes tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzida a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência, além das receitas provenientes da compensação financeira

entre os regimes de previdência, excluindo-se, ainda, as demais duplicidades. Considere-se também que a apuração da RCL contará com os valores pagos e recebidos em decorrência da Lei Complementar nº 87/1996, mais as receitas do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação Básica (GIUBERTI, 2005).

Neste estudo, há que se conceituar também a despesa pública, que caracteriza o “gasto ou compromisso de gasto dos recursos governamentais, Autorizados pelo poder competente, com o objetivo de atender às necessidades de interesse coletivo previstas na LOA” (ARAÚJO, ARRUDA, 2009, p. 100), ou ainda, o conjunto de desembolsos governamentais para fazer frente ao funcionamento dos serviços públicos ou dos encargos assumidos no interesse geral da comunidade nos termos da Constituição Federal, das leis, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos (SILVA, 2009).

A despesa pública pode ser definida sob dois aspectos: (a) geral, quando designa o conjunto dos dispêndios do governo para dar suporte aos serviços e encargos assumidos no interesse da população e constitui o programa periódico do governo; e (b) específico, quando há necessidade de aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade pública, albergada por uma autorização legislativa (FRANCO, 2011).

A despesa pública é executada sob o rito de três estágios, quais sejam, o empenhamento, a liquidação e o pagamento. No empenhamento, emite-se um documento, a nota de empenho, atestando a existência de créditos orçamentários, devidamente autorizados na LOA. A despesa, ainda, deverá ser liquidada, o que significa o aceite ou a entrega dos bens ou serviços contratados. Por fim, confirmado o empenhamento e a liquidação da despesa, é processada a fase de pagamento, que consiste na transferência de numerário para a quitação da despesa, por parte da autoridade pública (FORTES, 2009).

Há países, como o caso do Reino Unido, que periodicamente revisam seus gastos. Naquele país, o governo possui uma sistemática regulamentada denominada “Spending Review”, mediante o qual o Governo define os planos de trabalho de seu orçamento, para uma aceleração significativa na redução do déficit estrutural atual até eliminá-lo, ao longo de cinco anos consecutivos (UNITED KINGDOM GOVERNMENT, 2013).

Em se tratando de endividamento público, reconhece-se como dívida passiva as obrigações de pagamento contraídas pela unidade para atender ao

desequilíbrio orçamentário ou aos financiamentos de bens, obras ou serviços públicos. A dívida passiva subdivide-se, na doutrina contábil, em Passivo Financeiro ou dívida de curto prazo e o Passivo Permanente, onde são classificadas as dívidas de longo prazo (FORTES, 2009; MARCUZZO, FREITAS, 2004).

O MCASP, em sua 6ª edição, aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, de vigência obrigatória a partir do ano de 2015, foi editado de acordo com a Portaria Conjunta da STN e a Secretaria de Orçamento e Finanças da União, em 10 de dezembro de 2014, bem como de acordo com a Portaria STN nº 700, de 10 de dezembro de 2014 (STN, 2015) e aperfeiçoou a nova estrutura das contas públicas.

A consolidação do referido manual prevê que os Ativos são definidos como os recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem benefícios econômicos futuros ou de serviços. Na classe de Ativo são definidos os grupos Ativo Circulante e Ativo não Circulante. Os ativos devem ser classificados como Circulantes quando satisfizerem a um dos seguintes critérios: (a) se estiverem disponíveis para realização imediata; e (b) se tiverem a expectativa de realização até doze meses após a data das demonstrações contábeis. Os demais ativos devem ser classificados como não circulantes (STN, 2015).

O Passivo deve ser entendido como as obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem em saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou serviços. Para se aferir a existência de um passivo, é essencial que a entidade tenha uma obrigação presente. Uma obrigação é um dever ou responsabilidade de agir ou fazer de determinada maneira. As obrigações podem ser legalmente exigíveis em consequência de um contrato ou de requisitos estatutários. Esse é normalmente o caso, por exemplo, das contas a pagar por mercadorias e serviços recebidos (STN, 2015).

Da mesma forma que ocorre com o Ativo, o Passivo também será classificado como Circulantes e Não Circulantes. Os Circulantes correspondem a valores exigíveis até doze meses após a data das demonstrações contábeis. Os demais passivos devem ser classificados como Não Circulantes (STN, 2015).

No que se refere ao Ativo Circulante é preciso não confundir a visão orçamentária da visão contábil-patrimonial, pois na primeira deve prevalecer o conceito restrito de ativo financeiro com condição para a abertura de créditos adicionais para fins de realização das despesas à conta do orçamento, enquanto na visão contábil-patrimonial deve ser o conceito de circulante que inclui, necessariamente, os valores de numerários.

Veja-se, sob esta disciplina, que fazem parte do Ativo Circulante, desde que atendidos os critérios fixados pela Lei 4.320, os seguintes elementos: numerário em tesouraria, depósitos em bancos, aplicações financeiras de curto prazo e valores a receber de qualquer natureza (lançamentos tributários diretos, parcelamentos tributários, valores inscritos em dívida ativa, bem assim, os valores entregues a servidores a título de adiantamento ou suprimento de fundos e que estejam pendentes de prestação de contas (CFC, 2007).

As contas representativas de bens, valores e créditos compõem o grupo do Ativo Real, ou as contas que registram a existência e a movimentação dos bens e direitos, cuja realização não admite dúvidas, seja por sua condição de valores em espécie ou em títulos, seja por sua característica de créditos de liquidez certa, seja afinal, pela condição de patrimônio representado por inversões e investimentos.

Piscitelli et al (2012) lecionam que, quanto à contra substância, o patrimônio é considerado em relação às dívidas e obrigações assumidas pela administração em virtude de serviços, contratos, fornecimentos, cujo pagamento não é realizado no ato, ou então em face de empréstimos contraídos no país ou no exterior. A contra substância-patrimonial é formada pelos seguintes grupos:

a) Passivo Circulante que corresponde a valores: exigíveis até o término do exercício seguinte; e de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade.

b) Passivo Permanente ou não circulante compreende as dívidas não incluídas no passivo financeiro, tais como: as responsabilidades que, para serem pagas, dependem de autorização orçamentária; e todas as que, por sua natureza, formam grupos especiais de contas, cujos movimentos determinem compensações, ou que produzam variações no patrimônio.

Sob o aspecto qualitativo a contra substância patrimonial é apresentada em dois grupos: dívida flutuante e dívida fundada. A dívida flutuante compreende os restos a pagar, o serviço da dívida a pagar, bem como os depósitos e os débitos de

tesouraria e, normalmente, tem origem nas atividades operacionais decorrentes da execução orçamentária.

As contas representativas da dívida pública compreendem o denominado Passivo Real e registram a existência e a movimentação das obrigações e das responsabilidades cuja exigibilidade não admite dúvida, visto representarem dívidas líquidas e certas. O confronto do conjunto de Bens, Valores e Créditos com as Dívidas evidencia a situação líquida patrimonial.

A representação gráfica do patrimônio da Fazenda Pública sob o aspecto qualitativo é a demonstrada na Figura 2 a seguir, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2007).

Figura 2 - Situação Patrimonial da Fazenda Pública no conceito da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP)

SUBSTÂNCIA PATRIMONIAL	CONTRA-SUBSTANCIA PATRIMONIAL
CIRCULANTE Bens Numerários Bens de Consumo Bens de Renda Valores a Receber	CIRCULANTE Dívida fluante - Restos a Pagar, Serviços da Dívida a Pagar e Depósitos de Terceiros Débitos de Tesouraria
NÃO CIRCULANTE Bens de uso Bens de renda Valores a receber	NÃO CIRCULANTE Dívida Fundada ou Consolidada Contratos de Empréstimos a longo prazo Confissões de dívida

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2007)

De posse da demonstração da situação patrimonial da Fazenda Pública, os elementos são ampliados de forma analítica, para fins de elaboração das demonstrações financeiras aplicáveis ao setor público, as quais são explicitadas em manualização oficial editada pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

A sexta edição do MCASP prevê que os ativos devem ser classificados como circulante quando satisfizerem a um dos seguintes critérios: (a) estiverem disponíveis para realização imediata; e (b) tiverem a expectativa de realização até doze meses após a data das demonstrações contábeis. Os demais ativos são classificados como não circulantes. Na composição do Balanço Patrimonial, o ativo é classificado em ativo financeiro e ativo permanente (não financeiro), isso conforme o art. 105 da Lei nº 4.320/1964 (MCASP, 2015).

A partir da Lei Federal nº 4.320/1964 e regulamentações posteriores, a exemplo da Lei Complementar Federal nº 101/2000, a LRF, foram definidas as demonstrações contábeis vigentes, facultativas ou obrigatórias para o setor. Além

das peças do planejamento orçamentário, como o PPA, a LDO e a LOA, continuaram em vigor as seguintes demonstrações financeiras: o Anexo 12 – do Balanço Orçamentário; o Anexo 13 – do Balanço Financeiro; o Anexo 14 – do Balanço Patrimonial e o Anexo 15 – da Demonstração das Variações Patrimoniais.

Em complementação a tais demonstrações tradicionais da contabilidade pública, houve a emissão de uma série de novas regulamentações, por parte do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), na forma de Resoluções e Normas Técnicas, bem como da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), no uso de Portarias, que introduziram diretrizes, conceitos e procedimentos às finanças públicas, sob a autorização da Portaria nº 184/2008 do Ministério da Fazenda, corroboradas pelo Decreto Federal nº 6.976/2009, do Governo Federal.

A conjectura das NBCASP, das Portarias do Ministério da Fazenda, emitidas e divulgadas por intermédio da STN, e dos disciplinamentos do CFC, é possível identificar, por conseguinte, quais demonstrações financeiras são efetivamente obrigatórias para o setor público, até o final do exercício de 2014, e em plena vigência no exercício de 2015.

Para destacar os aspectos relevantes deste histórico normativo, segue o Quadro 01, que sintetiza as principais Leis, Portarias e Resoluções, evidenciando os principais eventos que afetaram a elaboração das demonstrações financeiras, a fixação de prazos para divulgação destas peças e a adoção de procedimentos diretamente relacionados à implementação das Demonstrações da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (DCASP).

Quadro 01 - Síntese das Principais Normativas regentes da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASp), aplicáveis às Demonstrações da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (DCASP)

Regramento	Principais eventos relacionados à elaboração e divulgação das DCASP
Lei Federal nº 4.320/1964	Reconhecida como o manual da Contabilidade Pública, que juntamente com a LRF, forma o arcabouço principal do Direito Financeiro público no Brasil.
Lei Complementar Federal nº 101/2000 LRF	Reconhecida como um manual da Contabilidade Pública, que juntamente com a Lei Federal nº 4.320/1964, forma o arcabouço principal do Direito Financeiro público; Inseriu na Contabilidade Pública os relatórios RREO e o RGF; Inseriu e ratificou conceitos como planejamento responsável, transparência, responsabilidade fiscal, receita corrente líquida, resultado nominal, resultado primário, entre outros.
Lei Complementar Federal nº 131/2009	Ampliou o conceito de transparência contido no art. 48, da LRF; Criou a obrigatoriedade de divulgação, na internet e em tempo real, das informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira dos entes da Federação.
Portaria nº 184/2008-STN	Delegou, à STN, o desenvolvimento de ações para promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela International Federation of Accountants (IFAC) e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBCASP) editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).
Resolução nº 1.133/2008-CFC	Aprovou as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnica - NBC T 16.6, das Demonstrações Contábeis.
Decreto Federal nº 6.976/2009	Delegou à STN, a expedição de atos normativos complementares para a implantação e o funcionamento do Sistema de Contabilidade Federal.
Portaria nº 749/2009 – STN	Aprovou a alteração dos Anexos nº 12 - Balanço Orçamentário (BO), nº 13 - Balanço Financeiro (BF), nº 14 - Balanço Patrimonial (BP) e nº 15 - Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP); Incluiu os Anexos nº 18 - Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), nº 19 - Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (DMPL) e nº 20 - Demonstração do Resultado Econômico (DRE), este último, de forma facultativa; Aprovou o encaminhamento de dados eletrônicos periódicos à STN.
Portaria nº 406/2011 - STN	Aprovou as Partes relativas aos Procedimentos Contábeis Patrimoniais e Específicos, do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).
Portaria nº 828/2011 - STN	Alterou os prazos da Portaria nº 406/2011, definindo que a implementação do PCASP e das DCASP passassem a ser de forma facultativa a partir de 2012, e obrigatória a partir de 2013, para todos os entes da Federação. Determinou que a consolidação nacional das contas tivesse como base o PCASP.
Portaria nº 437/2012 – STN	Aprovou a 5ª edição do MCASP; Revogou a Portaria nº 406/2011
Portaria nº 753/2012 - STN	Alterou a Portaria nº 437/12, a Portaria nº 828/11, ao estabelecer que o PCASP e as DCASP sejam de adoção facultativa até o final de 2014 e obrigatórias a partir de 2015 para todos os entes da Federação.
Portaria nº 634/2013 - STN	Ratificou como regras de diretrizes, conceitos e procedimentos contábeis aos entes da Federação, os seguintes instrumentos: MCASP, Instruções de Procedimentos Contábeis (IPC) e Notas Técnicas. Ratificou que os MCASP, PCASP e DCASP têm observância obrigatória pelos entes da Federação, devendo ser integralmente adotados até o término do exercício de 2014. Definiu a consolidação nacional das contas de 2014, como dever para 2015, além da adoção do PCASP e das DCASP, estabelecidas pelo MCASP. Revogou as Portarias nºs 828/11, 753/12 e arts. 2º a 9º da Portaria nº 437/12 da STN.
Resolução nº 1.437/2012-CFC	Alterou a NBC-T 16.6 – Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução CFC nº 1.133/08, sobretudo nos conceitos de ativo, passivo, patrimônio líquido, circulante e não circulante. Incluiu nas NBCASP a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) para empresas estatais dependentes e pelos entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas; Ratificou a necessidade de Notas Explicativas; Incluiu diretrizes sobre custos, custeio, mensuração e reavaliação.
Portaria nº 700/2014 - STN	Aprovou a 6ª edição do MCASP, com seus Procedimentos Patrimoniais e Específicos, o PCASP e as DCASP. Ratificou os conceitos, as regras gerais, os conteúdos e os prazos da Portaria nº 634/2013-STN. Revogou a Portaria nº 437/12 da STN.
Portaria nº 733/2014 - STN	Estabelece que a DMPL e o DFC são de observância facultativa no exercício de 2014 e obrigatória a partir de 2015, tal como as DCASP definidas na 6ª edição do MCASP.

Fonte: Elaborado pela autora

Assim, a análise das edições ulteriores às leis fiscais indica que a Portaria nº 749/2009, da STN, além de outros aspectos minudentes, aprovou a alteração dos Anexos nº 12 - Balanço Orçamentário (BO), nº 13 - Balanço Financeiro (BF), nº 14 - Balanço Patrimonial (BP) e nº 15 - Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), como instrumentos obrigatórios da CASP. Além do que, incluiu também novas demonstrações como os Anexos nº 18 - Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), nº 19 - Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (DMPL) e nº 20 - Demonstração do Resultado Econômico (DRE). É de se observar, que, conforme destacado nesta Portaria, a DMPL “deve ser elaborada apenas pelas empresas estatais dependentes e pelos entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas”. Já o Anexo 20, da DRE, será de elaboração facultativa pelos entes da federação. Esta edição também dispôs a obrigatoriedade do envio de dados eletrônicos periódicos à STN para a consolidação das contas de todos os entes da Federação.

Com o advento da Portaria nº 406/2011, da STN, foram aprovadas as Partes relativas aos Procedimentos Contábeis Patrimoniais e Específicos, do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), da Quarta edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

Já a Portaria nº 828/2011, da STN, determinou novos prazos a serem implementados na forma de um cronograma gradativo, estes que incluem a adoção do PCASP, para cada ente da federação, com a descrição de ações a serem adotadas até o final de 2014.

No acompanhamento formal da adoção da CASP, houve também a emissão da Portaria nº 437/2012, da STN, que inseriu novo MCASP, este que consolidou os referidos estudos em cinco partes, tornando-o vinculando-o à prática contábil pública em todos os entes da federação. Essa Portaria também determinou a adoção do PCASP e das DCASP até o final do exercício de 2013, estabeleceu procedimentos contábeis e oficializou a realização do Congresso Brasileiro de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Contudo, a Portaria nº 753/2012 dilatou os prazos para implantação de determinados procedimentos e atos que seriam até o final de 2013 pra o final do exercício financeiro de 2014.

Nesse processo, a Portaria nº 634/2013, da STN, definiu que as diretrizes, conceitos e procedimentos contábeis, a serem adotados por parte de todos os

entes da Federação serão regrados por três instrumentos, a saber: o MCASP, as Instruções de Procedimentos Contábeis (IPC) e as Notas Técnicas. Mediante este édito, o MCASP tornou-se de uso obrigatório para todos os entes da Federação. Já as IPC passaram a ser de observância facultativa e de caráter orientação. Também por meio da Portaria nº 634/2013, a STN disciplinou que o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) deverão ser adotados por todos os entes da Federação até o término do exercício de 2014. Ao final, a Portaria nº 634/2013, revogou as Portarias nºs 828/11, 753/12 e os arts. 2º a 9º da Portaria nº 437/12 da STN.

Na adoção gradativa da CASP, a Portaria nº 700/2014, da STN, revogou, por sua vez, a Portaria nº 437/2012, e apregoou a implantação da sexta edição do MCASP, aperfeiçoando os conceitos, regras gerais, conteúdos e prazos de cada uma das partes do MCASP, descritos na Portaria STN nº 634/2013, assim descritas:

- I - Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP);
- II - Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos (PCE);
- III – Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP); e
- III - Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP).

No ano de 2014, também foi editada pela STN a Portaria nº 733/2014, que estabeleceu regra de transição para a confecção das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, ao tornar facultativa, para o exercício de 2014, a adoção da DMPL e da DFC. Tais peças contábeis, contudo, passam a ter obrigatoriedade a partir do ano de 2015, além das demais demonstrações imprescritíveis, orientadas na sexta edição do MCASP.

A Figura 3, a seguir, elucida o histórico das NBCASP, desde o marco principal da Lei Federal nº. 4.320/1964 até as recentes Portarias emitidas pela STN.

Figura 3 - Novo padrão Contábil da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP)



Fonte: elaborado pela autora.

Em alguns Estados brasileiros, como é o caso do Paraná, os Tribunais de Contas vêm acompanhando este processo, de modo a viabilizar a implantação.

Um novo padrão contábil público brasileiro, assim, se consolida pela plena adoção das NBCASP, dos procedimentos patrimoniais e específicos, do PCASP e das DCASP, os quais são analiticamente demonstrados e difundidos no MCASP. Tais instrumentos estão, por conseguinte, em plena aplicabilidade, mas em constante análise para aperfeiçoamento de metodologias e critérios técnicos, além de permitir o exercício epistemológico da ciência contábil, por meio de grupos setoriais de estudos e pesquisas, reunidos periodicamente em todo o país.

2.1.1 Demonstrações Financeiras da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (DCASP)

De acordo com Araújo e Arruda (2009), o Balanço Orçamentário é definido no artigo 102, da Lei Federal nº 4.320/1964 e apresenta as receitas estimadas e as despesas fixadas no orçamento-programa, em confronto, respectivamente, com as receitas arrecadadas e com as despesas realizadas. Demonstra os resultados orçamentários, conforme os saldos de contas, os quais podem caracterizar-se de variadas formas.

O resultado de economia orçamentária ocorrerá quando a despesa realizada for menor que a despesa fixada. O superávit orçamentário será obtido quando a despesa realizada for menor que a receita arrecadada. O déficit orçamentário ocorrerá quando a despesa realizada for maior que a receita arrecadada. Já o excesso de arrecadação será definido quando a receita arrecadada for maior que a receita estimada. Por fim, haverá frustração da arrecadação quando a receita arrecadada apresentar-se menor que a receita estimada.

O Anexo 1, desta tese, exemplifica o modelo de Balanço Orçamentário adotado no Brasil.

De acordo com Silva (2009), o Balanço Financeiro evidencia a receita e a despesa orçamentária, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra orçamentária, conjugados com os saldos em espécie, provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte. O modelo de Balanço Financeiro é apresentado no Anexo 2, desta tese.

Slomski (2008) leciona que o Balanço Patrimonial público, naquele ano, ainda demonstrava o ativo financeiro, o ativo permanente, o saldo patrimonial e as contas de compensação. Tomando-se por base os registros efetuados nos sistemas financeiro e patrimonial e no sistema de compensação, tem-se que no ativo registra-se o saldo de cada conta contábil constante do ativo financeiro, do ativo permanente e do ativo compensado. Já no passivo registra-se o saldo de cada conta contábil constante do passivo financeiro, do passivo permanente, do saldo patrimonial e do passivo compensado.

A CASP, contudo, alterou a configuração do Balanço Patrimonial, que passou a ser composto de Ativo Circulante, Ativo Não Circulante, Passivo

Circulante, Passivo Não Circulante e Patrimônio Líquido. É de se ressaltar que a Resolução 1.437/2013 do Conselho Federal de Contabilidade, deu nova redação às definições “Circulante” e “Não Circulante”, originários da NBC T 16.2, item 2, e da NBC T 16.6, item 2. Desta forma, o “Circulante” passou a ser entendido como o conjunto de bens e direitos realizáveis ou o montante das obrigações exigíveis até doze meses, da data das demonstrações contábeis” e o “Não Circulante” foi pactuado como sendo o conjunto de bens e direitos realizáveis e obrigações exigíveis após doze meses da data das demonstrações contábeis.

Também, segundo a Resolução 1.437/2013 do CFC, restaram padronizados os conceitos de ativo, passivo e patrimônio líquido. O ativo foi definido como sendo “um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade”. Já o passivo, passou a constituir “uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos”. Por fim, elucidou que o “patrimônio líquido é o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos” (CFC, 2013).

O Anexo 3, representa o modelo expositivo da demonstração intitulada de “Balanço Patrimonial e Compensações” segundo a Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Apurados os valores para composição das contas dos Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial, procede-se à elaboração da peça contábil pública denominada de Demonstração das Variações Patrimoniais. Consoante prescreve Slomski (2008), esta Demonstração deve elucidar as variações ocorridas durante o exercício financeiro, apresentando, ao final, o resultado patrimonial da entidade durante determinado período. O modelo de Demonstração das Variações Patrimoniais está representado no Anexo 4 desta tese.

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público, a partir da convergência aos padrões internacionais, anunciada pelo CFC, também prescreve a necessidade de elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), que identifica os seguintes elementos: (a) as fontes de geração dos fluxos de entrada de caixa, (b) os itens de consumo de caixa durante o período das demonstrações contábeis, e (c) o saldo do caixa na data das demonstrações contábeis.

As informações dos fluxos de caixa de uma entidade são úteis aos usuários das demonstrações contábeis, as quais constituem uma base informacional de comprovação do correto ou incorreto uso de recursos públicos, em termos de gestão do patrimônio público, que se aperfeiçoa por meio da accountability (prestação de contas), servindo, inclusive como instrumento de tomada de decisão governamental.

Segundo a STN (2015), a DFC identificará as fontes de geração dos fluxos de entrada de caixa; os itens de consumo de caixa durante o período das demonstrações contábeis; e o saldo do caixa na data das demonstrações contábeis. Para melhor elucidar o método operacional utilizado, a DFC é composta de: Quadro Principal, Quadro de Receitas Derivadas e Originárias, Quadro de Transferências Recebidas e Concedidas, Quadro de Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função e de Quadro de Juros e Encargos da Dívida. O modelo de DFC é representado no Anexo 5 desta tese.

A literatura contábil, segundo Slomski (2008), definiu também a expressão Resultado Econômico como o melhor sinalizador do grau de eficiência de uma instituição. O resultado econômico é constituído a partir da apuração da receita econômica, sendo deduzido desta o custo dos serviços prestados, e, desta conta obtém-se a margem bruta como resultado.

O modelo de Demonstração do Resultado Econômico (DRE) é oferecido, de acordo com a disciplina da STN, no Anexo 6, desta tese. No entanto, a Portaria nº 749/2009 da STN, tornou facultativa a elaboração desta peça contábil, ao passo que os recentes manuais da CASP não mais indicam a sua previsão.

Há ainda outros demonstrativos, caracterizados como anexos à demonstração das contas, relacionados com elementos orçamentários e financeiros para fins de análise das contas públicas, os quais, contudo, não tem publicidade obrigatória, e, portanto, não alcançados e descritos pelo presente estudo.

2.1.2 Demonstrações Financeiras instituídas pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)

Na década passada, foi promulgada a Lei Complementar Federal Nº 101, de 4 de maio de 2000, designada de LRF, esta que trouxe nova roupagem aos ditames de antigas normativas, expondo em seu teor orientações gerais sobre o equilíbrio entre receitas e despesas públicas, por meio de limitação de empenho e movimentação financeira, não geração de despesas consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público, além de impor critérios específicos para o tratamento do aumento de despesas (LEI COMPLEMENTAR FEDERAL Nº 101, 2000).

A LRF prevê detalhada metodologia de limites para a gestão dos recursos, que inclui, como princípio, a ação planejada do orçamento público, por meio de metas definidas na LDO, alcançando todo o regramento contido nos Orçamentos-Programa, para que seja garantido o equilíbrio das contas públicas, que deve se dar mediante o controle de gastos públicos. A LRF também prioriza a transparência dos resultados e vincula, por fim, seus preceitos às sanções contidas na Lei de Crimes Fiscais - Lei Federal nº 10.028/00, de 19 de outubro de 2000 (FRANCO et al, 2013).

Os artigos 52 a 55, do referido édito, prescrevem a necessidade de elaboração do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF) que são instrumentos de transparência da gestão fiscal para controle e fiscalização das contas públicas, para os poderes Executivo, Legislativo, inclusive tribunais de contas, e Judiciário, bem como o ministério público e os órgãos da administração direta: fundos, autarquias, fundações e empresas estatais subordinadas. O referido dispositivo legal define que o RREO deve ser elaborado e divulgado bimestralmente, enquanto que o RGF tem periodicidade quadrimestral, de acordo com o artigo 54 da LRF. Entretanto, o artigo 63 desta Lei, facultou, aos municípios com menos de cinquenta mil habitantes, a emissão semestral do RGF.

A norma originária da qual derivou a instituição formal do RREO está disposta no artigo 165, parágrafo 3º, da Constituição Federal (1988) que o Poder Executivo o publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, o

demonstrativo de receitas e despesas. No tocante às normas da LRF, os parâmetros necessários à emissão do RREO, assinalam que este é composto por duas peças básicas e alguns demonstrativos de suporte, a saber, o Balanço Orçamentário, cuja função é especificar, por categoria econômica, as receitas, as despesas e o demonstrativo de execução das receitas, por categoria econômica e fonte, e das despesas por categoria econômica, grupo de natureza, função e subfunção (NASCIMENTO E DELBUS, 2002).

Segundo o Manual de demonstrativos fiscais da STN (2009), o teor do RREO demonstra o resumo da realização das receitas e da execução das despesas públicas, inclusive o detalhamento dos recursos destinados a áreas específicas como o ensino, a saúde e a previdência. A publicidade do RREO é bimestral para todos os entes da federação. O RREO será elaborado e publicado pelo Poder Executivo e representa pressuposto da responsabilidade na gestão fiscal a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

As informações, de acordo com a STN (2009), para fins de elaboração do RREO deverão ser orientadas a partir dos dados contábeis consolidados de todas as unidades gestoras, no âmbito da administração pública. Os demonstrativos do RREO, listados a seguir, deverão ser elaborados e publicados até trinta dias após o encerramento do bimestre de referência, durante o exercício.

- a) Balanço Orçamentário;
- b) Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção;
- c) Demonstrativo da Receita Corrente Líquida;
- d) Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social;
- e) Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores;
- f) Demonstrativo do Resultado Nominal;
- g) Demonstrativo do Resultado Primário;
- h) Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão;
- i) Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino;
- j) Demonstrativos das Despesas com Saúde;

k) Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

Além dos demonstrativos ora citados, também deverão ser elaborados e publicados, até trinta dias após o encerramento do último bimestre anual, os seguintes: a) Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital; b) Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Geral de Previdência Social; c) Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência dos Servidores; d) Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos; e e) Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas.

Em todos os demonstrativos, será permitido o desdobramento de informações cujos entes julgarem necessárias, para melhor transparência. O modelo indicado no Anexo 7, desta tese, representa o primeiro demonstrativo do RREO (Anexo I), caracterizado no Balanço Orçamentário. Esta peça contábil ainda possui outros anexos, os quais não serão alcançados nesta exposição.

Como pode ser observado nesta demonstração contábil definida pela LRF, o RREO possui elementos constitutivos denominados, pela doutrina, de Anexos. O Anexo 2, do RREO é o demonstrativo intitulado de Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção, conforme disciplina a STN (2010). A função expressa o maior nível de agregação das ações da administração pública, nas diversas áreas de despesa que competem ao setor público. A subfunção representa uma partição da função, visando a agregar determinado subconjunto de despesa do setor público. As subfunções poderão ser combinadas com funções diferentes daquelas a que estejam vinculadas.

O RREO deverá conter cada função, detalhada por subfunções, cuja combinação pode ser típica, que representa subfunções diretamente ligadas à função, e atípicas, quando a subfunção de uma determinada função é utilizada por outra. O Anexo 8, desta tese, exemplifica o modelo de Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção, ou seja, o Anexo 2, do RREO.

Além desta peça, o demonstrativo também é constituído por outros anexos, os quais não serão descritos e exemplificados neste trabalho.

O Anexo 3, do RREO representa o cálculo da Receita Corrente Líquida (RCL). Segundo a STN (2010), este demonstrativo apresenta a apuração da RCL no mês de referência, sua evolução nos últimos doze meses e a previsão de seu desempenho no exercício. O principal objetivo da RCL é servir de parâmetro para o

montante da reserva de contingência e para os limites da despesa total com pessoal, da dívida consolidada líquida, das operações de crédito, do serviço da dívida, das operações de crédito por antecipação de receita orçamentária e das garantias do ente da Federação.

A boa prática contábil, que prima pela transparência, recomenda que todas as demonstrações sejam apresentadas tanto de forma isolada quanto conjunta (conforme determina a LRF), e em termos brutos, evidenciando cada uma das deduções realizadas. No entanto, no caso do RCL, cabe ao ente da Federação apresentar o seu valor consolidado que servirá de parâmetro para os limites. Nessa consolidação, deverão ser excluídas as duplicidades, as quais não se confundem com as deduções, que devem inicialmente integrar a receita corrente bruta.

O modelo de Anexo 3 do RREO, ou seja, a Demonstração da Receita Corrente Líquida está elucidada no Anexo 9, desta tese.

Este trabalho também faz menção ao Anexo 4 do RREO, ou seja, ao Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social. Para a STN (2010), a seguridade social compreende um conjunto de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinado a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

O financiamento previdenciário, segundo a STN (2010) será realizado por toda a sociedade, de forma direta, por meio de contribuições sociais, ou indireta, mediante recursos provenientes de orçamentos específicos, elaborados de forma integrada por órgãos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. A previdência social terá caráter contributivo, observados os critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial.

Segundo o Manual da STN (2010), esse demonstrativo tem a finalidade de assegurar a transparência das receitas e despesas previdenciárias do RGPS, controlado e administrado pela União, por meio da Receita Federal do Brasil, quanto às receitas, e do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), quanto às despesas, não sendo aplicável, portanto, aos Estados, Distrito Federal e Municípios. O Anexo 10, desta tese, identifica o modelo deste demonstrativo.

Ainda, integra o Relatório Resumido da Execução Orçamentária, o Anexo V, ou seja, o Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio de Previdência dos Servidores (RPPS). Segundo a STN (2010), este demonstrativo tem a finalidade de assegurar a transparência das receitas e

despesas previdenciárias do RPPS, que o ente da Federação mantiver ou vier a instituir e integra o RREO, o qual deverá ser publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre.

A institucionalização do RPPS implica em estabelecer contabilidade própria para permitir conhecer, a qualquer momento, a situação econômica, financeira e orçamentária do patrimônio, que é propriedade dos beneficiários da previdência. As mudanças conceituais decorrentes da organização da contabilidade, que visam à transparência do patrimônio real dos beneficiários, não implicam em alterações das exigências estabelecidas na LRF e nas demais leis pertinentes.

Para o Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão (MPOG, 2010), independentemente do formato administrativo que assuma no âmbito do ente, seja autarquia, fundação ou fundo previdenciário, o RPPS deverá observar todas as regras previstas nas normas gerais de previdência, ter caráter contributivo, ser organizado com base em normas de contabilidade e atuária que preservem seu equilíbrio financeiro e atuarial, em conformidade com o Plano de Contas Aplicado aos RPPS, publicado pelo Ministério da Previdência Social e adotar os procedimentos necessários ao controle da despesa com pessoal previsto na LRF, inclusive quanto ao registro e evidenciação das receitas e despesas de cada um dos Poderes ou órgãos.

O formato desta demonstração, integrante do RREO está exemplificado no Anexo 11, desta tese.

Integra também o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), o Anexo VI, representado pelo Demonstrativo do Resultado Nominal dos poderes públicos. Conforme displicina o Manual do RREO, emitido pela STN (2010), esta apuração tem por objetivo medir a evolução da Dívida Fiscal Líquida. O saldo da dívida fiscal líquida corresponde ao saldo da dívida consolidada líquida, somado às receitas de privatização, deduzidos os passivos reconhecidos, decorrentes de déficits ocorridos em exercícios anteriores.

A dívida consolidada líquida corresponde ao saldo da dívida consolidada, deduzida do Ativo Disponível e dos Haveres Financeiros, líquidos dos Restos a Pagar Processados, conforme estabelece o art. 42 da LRF, em seu parágrafo único: "Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício". Registre-

se que os títulos de emissão do Banco Central do Brasil compõem a dívida consolidada da União.

Nesta linha de raciocínio, eventuais garantias concedidas, bem como suas contra garantias, não são consideradas na dívida fiscal líquida. O estoque de precatórios anteriores à data de 5 de maio de 2000, também não compõe a dívida fiscal líquida. As informações deste demonstrativo devem guardar conformidade com o Anexo II – Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida, do Relatório de Gestão Fiscal, no que for pertinente. O formato deste elemento denominado de Anexo VI, do RREO, está exemplificado no Anexo 12, desta tese.

O Anexo VII do RREO consiste no Demonstrativo do Resultado Primário. Conforme o Manual da STN (2010), o resultado primário representa a diferença entre as receitas e as despesas primárias. Sua apuração fornece uma melhor avaliação do impacto da política fiscal em execução pelo ente da Federação. Superávits primários, que são direcionados para o pagamento de serviços da dívida, contribuem para a redução do estoque total da dívida líquida.

Em contrapartida, déficits primários indicam a parcela do aumento da dívida, resultante do financiamento de gastos não financeiros que ultrapassam as receitas não financeiras. Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela Lei de Diretrizes Orçamentária.

A LRF (2000), dispõe que, para fins de apuração do Resultado Primário, deverão ser computadas todas as receitas e despesas, incluindo as intra-orçamentárias. Contudo, nesse demonstrativo, não é necessário segregar as receitas e despesas intra-orçamentárias das outras receitas e despesas. O formato da apuração do Resultado primário, oficializado pela STN, consta do Anexo 13, desta tese.

O Manual da STN (2010) indica também que há apuração específica do Resultado Primário para a União, indicando o Anexo VIII, do RREO, cujo modelo formatado consta do Anexo 14, desta tese.

O Anexo IX do RREO ocupa-se de representar a apuração geral dos Restos a Pagar dos poderes públicos. Os Restos a Pagar constituem compromissos

financeiros exigíveis que compõem a dívida flutuante e podem ser caracterizados como as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro de cada exercício financeiro.

Segundo a Lei 4.320/1964, corroborada pela LRF, as despesas empenhadas, não pagas até o dia 31 de dezembro, não canceladas pelo processo de análise e depuração e, que atendam os requisitos previstos em legislação específica, devem ser inscritas em Restos a Pagar, pois se referem a encargos incorridos no próprio exercício. São considerados processados os Restos a Pagar referentes a empenhos liquidados e, portanto, prontos para o pagamento, ou seja, cujo direito do credor já foi verificado. O equilíbrio intertemporal entre as receitas e as despesas públicas se estabelece como pilar da gestão fiscal responsável. O modelo para o Anexo IX do RREO foi disciplinado pela STN (2010) e consta do Anexo 15, desta tese.

A LRF anuncia que, ao final de cada quadrimestre, será emitido RGF pelos titulares dos Poderes e órgãos discriminados em seu artigo 20, o qual é composto de demonstrações individualizadas denominadas, pela legislação pertinente, de Anexos.

A STN (2007), por meio de Manual específico estabeleceu regras para harmonizar o Anexo de riscos fiscais e o RGF, composto por Anexos. Segundo esse Manual, o Relatório de Gestão Fiscal do Poder Executivo Federal abrange a administração direta, as autarquias, as fundações, os fundos, as empresas públicas e as sociedades de economia mista beneficiárias de recursos dos orçamentos fiscais e da seguridade social, para manutenção de suas atividades, excetuadas aquelas empresas que recebem recursos exclusivamente para aumento de capital oriundo de investimentos do respectivo ente. Todos os órgãos e entidades, mesmo que sejam mantidos com recursos próprios, parcial ou totalmente, estão sujeitos a esta obrigatoriedade, à exceção somente das empresas públicas e de economia mista denominadas empresas estatais independentes.

O RGF, conforme dispõe a LRF, conterá demonstrativos com informações relativas à despesa total com pessoal, dívida consolidada, concessão de garantias e contra garantias de valores, bem como operações de crédito. No último quadrimestre, também serão acrescidos a estes, os demonstrativos referentes ao montante da disponibilidade de caixa em trinta e um de dezembro e às inscrições em Restos a Pagar. Em todos os demonstrativos do Relatório de Gestão Fiscal, as

receitas e despesas intra-orçamentárias deverão ser computadas juntamente com as demais informações, não havendo, portanto, a necessidade de segregação em linhas específicas.

A LRF (2000) disciplina que o relatório deverá ser publicado e disponibilizado ao acesso público, inclusive em meios eletrônicos, até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder.

O Anexo I do RGF caracteriza o Demonstrativo da Despesa com Pessoal. De acordo com a STN (2007), esse demonstrativo visa a assegurar a transparência da despesa com pessoal de cada um dos Poderes. Será considerado, na sua elaboração, o 2º nível (grupo de despesa Pessoal e Encargos Sociais), da estrutura da natureza de despesa.

A classificação da despesa, segundo a sua natureza, compõe-se de categoria econômica, grupo de natureza da despesa e elemento de despesa. O grupo de natureza de despesa é a agregação de elementos de despesa, que apresentam as mesmas características quanto ao objeto de gasto. O elemento de despesa tem por finalidade identificar os objetos de gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, aposentadorias, pensões e outros de que a administração pública se serve para a consecução de seus fins. O modelo de Anexo I, para o RGF está demonstrado no Anexo 16, desta tese.

O Anexo II, do RGF, segundo a LRF (2000), também insculpido pela STN (2007) diz respeito ao Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida. O detalhamento, a forma e a metodologia de apuração da DCL visam assegurar a transparência das obrigações contraídas pelos entes da Federação e verificar os limites de endividamento de que trata a lei e outras informações relevantes. Para assegurar a transparência da gestão fiscal e a prevenção de riscos preconizados na LRF, são ainda evidenciadas neste demonstrativo, outras obrigações do ente que causam impacto em sua situação econômico-financeira.

O formato para o Anexo II, do RGF está exemplificado no Anexo 17, desta tese. As demonstrações contábeis obrigatórias ao poder público, a partir das recentes Normas de Contabilidade e da Lei Federal nº 4.320/1964, da Lei Complementar nº 101/2000, das Normas técnicas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade, estão descritas no Quadro 02, que segue.

Quadro 02 – Demonstrações Contábeis Públicas brasileiras, aplicáveis segundo a legislação desde 1964 a 2013, obrigatórias e facultativas a todas as esferas de governo.

Lei 4.320/64 e anexos, com inserções trazidas pela Portaria nº 749/09-STN	Lei de Responsabilidade Fiscal LC 101/2000	Demonstração instituída pelas NBCASP* Resolução nº. 1.133/2008-CFC e pela Resolução n. 1.437/2013-CFC	Demonstração prevista no MCASP/2015** Portaria nº 700/2014-STN, e prazos da Portaria nº 634/2013-STN	Necessidade de Elaboração e Publicação
Plano Plurianual (PPA)	Plano Plurianual	Sem previsão	Sem previsão	Obrigatória desde a CF/1988
Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)	Lei de Diretrizes Orçamentárias			
Lei Orçamentária Anual (LOA)	Lei Orçamentária Anual			
Balanço Orçamentário (BO) Anexo 12	Balanço Orçamentário	Balanço Orçamentário	Balanço Orçamentário	Obrigatória desde a LF 4.320/64
Balanço Financeiro (BF) Anexo 13	Balanço Financeiro	Balanço Financeiro	Balanço Financeiro	
Balanço Patrimonial (BP) Anexo 14	Balanço Patrimonial	Balanço Patrimonial	Balanço Patrimonial	
Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) Anexo 15	Demonstração das Variações Patrimoniais	Demonstração das Variações Patrimoniais	Demonstração das Variações Patrimoniais	
Sem previsão	Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO)	Sem previsão	Sem previsão	Obrigatória desde a LC 101/2000 ratificada pela LC 131/2009
	Relatório de Gestão Fiscal (RGF)			
	Demonstrações Simplificadas da LRF			
Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) Anexo 18		Demonstração do Fluxo de Caixa	Demonstração do Fluxo de Caixa	Facultativa até 2014 (Portaria nº 733/14-STN) e Obrigatória a partir de 2015
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) Anexo 19		Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	Obrigatória para empresa estatal dependente e entes que incorporarem a consolidação
Demonstração do Resultado Econômico (DRE)		Demonstração do Resultado Econômico	Sem previsão	Facultativa (Portaria nº 749/09-STN)
		Notas Explicativas	Notas Explicativas	Obrigatória desde as NBCASP

Fonte: elaborado pela autora.

*NBCASP = Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

**MCASP = Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Logo, observados os modelos de demonstrações e relatórios abordados e apresentados, é de se observar que os elementos tratados neste estudo possuem, à sua maioria, publicidade obrigatória, à exceção da Demonstração do Resultado Econômico.

2.2 CIDADE DIGITAL ESTRATÉGICA (CDE)

O Modelo de Contas Públicas que se propõe está inserido no projeto estruturante de Cidade Digital Estratégica, no âmago da gestão pública. O termo tem suas bases firmadas a partir de uma noção preliminar de estratégia, do uso da tecnologia da informação e comunicação no setor público, da cidade digital, e por fim, explicar o significado de Cidade Digital Estratégica.

2.2.1 A Gestão Estratégica no âmbito das Cidades

Inicialmente, para se compreender o fenômeno e os problemas urbanos é preciso trabalhar com variadas dinâmicas, não só no que se refere às suas mudanças, mas também no que atine aos processos que as provocam, os fatores que a condicionam e aos padrões recorrentes e intrínsecos à cidade. O paradigma contemporâneo da ciência urbana está em abordar a cidade como um processo dependente de múltiplos fatores, onde não somente se faz uso da perspectiva espaço-temporal, mas também de instrumentos que possibilitem a melhoria da qualidade de vida a um custo-benefício equilibrado (PERES E POLIDORI, 2011).

A gestão estratégica, assim, passou a compor a gestão das cidades e subsidia-se numa noção preliminar sobre o pensamento estratégico. Como ensinam Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000), esta noção incorpora a arte de criar estratégias com efetividade. Ela é regida por premissas de estratégia, nascidas da ciência da administração, e relaciona-se com intenções eminentemente empreendedoras e criativas acerca de uma organização e seu ambiente, por meio de atitudes de pensar nas atuações futuras das organizações.

Nas estruturas do poder público, o processo de elaboração de estratégia é uma atividade com forte ênfase no planejamento da ação, em que todas as informações relevantes são ostensivamente enviadas à formulação de uma estratégia integrada. Neste processo, duas principais características devem ser observadas: a estratégia deve ser totalmente racionalizada e todas as decisões da organização devem estar vinculadas a um sistema rigorosamente integrado (MINTZBERG, 2012).

Siqueira e Martins (2010) apresentam uma síntese sobre o pensamento estratégico, delineando-o em fases distintas. Na concepção desses autores, a primeira fase consiste na evolução do pensamento estratégico e remonta, na contemporaneidade, à década de 1950, quando a alta administração pública ou privada aprovava um orçamento para controlar o desempenho dos negócios e o principal executivo era visto como o grande estrategista organizacional. A segunda fase do pensamento estratégico teria sido a escola do planejamento de longo prazo, na década de 1960 e baseava-se na premissa de que o futuro seria estimado a partir da projeção de indicadores que poderiam ser atualizados em longo prazo.

Na década de 1970, surgiu a terceira fase do pensamento estratégico, reconhecida como a escola do planejamento estratégico. Nesse período, a estratégia passou a ser desenvolvida por meio de um processo de pensamento estrategicamente organizado. Teve origem nesse período algumas práticas administrativistas, consagrando-se como a técnica mais utilizada a análise SWOT, pautada nos termos strengths (s), weaknesses (w), opportunities (o) e threats (t). A análise SWOT relaciona-se à avaliação do ambiente interno da empresa, baseada na análise de suas forças e fraquezas, e do ambiente externo, análise de suas oportunidades e ameaças (SIQUEIRA E MARTINS, 2010).

Oliveira (2009) contribui com o tema ao explicar que estratégia é um caminho ou uma ação formulada e adequada para alcançar, de maneira diferenciada e estratificada os objetivos estabelecidos, por intermédio de metas previamente especificadas, para um melhor posicionamento da empresa perante seu ambiente.

Por consequência, a administração passou a adotar o planejamento estratégico. Araújo e Silva (2011) explanam que o processo de planejamento estratégico consiste da elaboração de um documento formal onde estarão expressos a missão, visão, valores, objetivos e metas da organização: o plano estratégico. Trata-se, portanto, de estratégias deliberadas, pois seguirão o planejamento concebido, e as ações serão controladas tendo por base o plano.

No âmbito dos poderes públicos do Estado, explica Giacomoni (2012), que mesmo o orçamento público deve ser visto como um amplo sistema, dotado de uma imagem prospectiva e futura, a qual resulta da escolha de objetivos e metas formulados a partir de projetos públicos, de cunho social básico. Como

consequência da formulação das políticas públicas, surgem os projetos estratégicos, destinados a gerar precipuamente as mudanças fundamentais idealizadas pela imagem prospectiva, que possibilitarão a implementação de políticas básicas.

Ainda, Jorfi et al (2014) lecionam que a gestão estratégica é uma abordagem sistemática cada vez mais importante à alta administração organizacional, no sentido de posicioná-la sobre um caminho para garantir o sucesso da organização contínuo e torná-la segura frente a surpresas indesejáveis. Como as estratégias antigas normalmente não conseguem se alinhar às novas condições e ao novo ambiente, devem, as organizações, mudar suas estratégias e políticas periodicamente.

Félix (2005) infere, a partir de um estudo de caso, que a gestão de uma cidade deve ser orientada por princípios, dentre os quais o pensamento estratégico, que motiva a organização a atingir sua missão na perspectiva de uma visão de futuro. O autor esclarece que o pensamento estratégico pode ser articulado com a ação descentralizada para aproximar a administração pública da comunidade, além de uma atuação inter-setorial, mediante ações compartilhadas, estimulando a corresponsabilidade na gestão de programas e projetos. Este processo estimulará o foco nos resultados, para identificar a melhor relação custo-benefício e o impacto das ações na comunidade.

De outra parte, Medeiros (2010) afirma que o governo deve considerar a internet e sua difusão no Brasil como prioridade nacional e, assim, estabelecer uma estratégia consolidada de inclusão digital, que vise à rede da internet como alvo de uma política de universalização que promova altas nos números de acesso ao mesmo tempo em que se investisse em conteúdos para que as potencialidades da internet pudessem ser aproveitadas.

Tal foi a sorte dos cidadãos de Vancouver, no Canadá. A estratégia digital desenvolvida pela administração da cidade de Vancouver adotou uma visão de melhorar as ligações digitais multidirecionais entre os cidadãos, os trabalhadores, as empresas e o governo. Essa visão firmou-se em quatro pilares: (1) Acesso e Engajamento, que significa o envolvimento com o público por meio de serviços transacionais, da colaboração e da comunicação; (2) Infraestrutura Digital e Ativa, que envolve a aquisição de ativos físicos de ponta como fibras óticas e postes, além de softwares, hardwares e dados; (3) a Economia Digital, que diz respeito ao

apoio econômico ao crescimento do setor digital; e (4) Maturidade Organizacional, que abrange a governança digital, fornecendo aos funcionários públicos, ferramentas que possam promover tanto a cultura digital como o incentivo à inovação (VANCOUVER CITY, 2013).

2.2.2 Uso da Tecnologia da Informação e Comunicação no Setor Público

O avanço do uso das Tecnologias da Informação e Comunicação (TICs) nas sociedades modernas ganhou força no planejamento e na gestão das cidades, ainda que a adoção das tecnologias pelo setor público se dê em velocidades e profundidades variadas. Enquanto tradicionalmente o processo da construção sociopolítico das tecnologias urbanas segue uma lógica setorial, ganha relevância a percepção da necessidade de uma maior integração de tais inovações buscando inclusive explorar possíveis sinergias, inerentes a estratégias mais integradas (FIRMINO E FREY, 2014).

Rezende (2012, p. 183) explica que a informática ou a tecnologia da informação (TI) “pode ser conceituada como recursos tecnológicos e computacionais para guarda, geração e uso de dados, informações e conhecimentos”, sendo reconhecida também como tecnologia da informação e comunicação (TIC).

A Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC) vem se consolidando como ferramenta indispensável à sobrevivência organizacional, na medida em que imprime maior velocidade aos processos internos e permite aos gestores maior conhecimento e relacionamento amplo com seu ambiente de influência. É notório que, no cenário atual, a velocidade das mudanças e a disponibilidade de informações cresce de forma exponencial e globalizada e a competitividade que vem sendo requerida nas organizações públicas, o que tem exigido um processo de gestão ágil e inteligente, no qual a integração e a gestão da tecnologia da informação são elementos essenciais para a sobrevivência institucional (BALARINE E FERNANDO, 2002; SANTOS JÚNIOR et al, 2005).

Por outro lado, a difusão massiva das Tecnologias da Informação e Comunicação (TICs) tem estimulado reflexões sobre as relações entre espaço, tempo, tecnologias e as possibilidades de sua gestão. Um aspecto decisivo sobre o

desafio de compreender as maneiras pelas quais as TICs influenciam a organização do espaço e da vida contemporânea é o reconhecimento da necessidade de políticas públicas, baseadas em estratégias administrativas locais, para o uso, implementação e gestão do desenvolvimento dessas tecnologias nas cidades (FIRMINO E FREY, 2014).

Notadamente, a administração pública, hoje, apresenta-se como um agente coletor e produtor de dados em potencial. Quando tais dados são transformados em informações e efetivamente disponibilizados a terceiros, estes aumentam a transparência das ações públicas e servem para impulsionar o crescimento econômico e a melhoria social como um todo. Como resultado, pode-se dizer que a abertura de dados públicos representa uma fonte de valor para a ciência, para o desenvolvimento econômico e para o exercício ativo da cidadania (ZARAGOZZA, 2012).

Para que a organização faça um amplo e bom uso das tecnologias da informação precisa haver orientação, estímulo, vontade política, determinação, liderança, comprometimento, compartilhamento de visões, planejamento, capacidade de assimilar inovações e consciência por parte de toda a organização (SANTOS JÚNIOR et al, 2005).

O impacto dessas tecnologias na prestação de serviços no âmbito do setor público e as relações entre cidadãos e governos, originadas dessa integração, há muito tempo, tem sido matéria de debate por observadores e analistas políticos. Também as transformações oriundas da tecnologia da informação, assim, passaram a ter lugar nas agendas políticas, sendo analisadas em termos de custo-benefício, prazos de implantação, tecnocracias, e as alterações políticas e institucionais advindas desses projetos (WEST, 2004).

Balarine e Fernando (2002) afirmam que a sociedade enfrenta uma revolução na área da informação, especialmente através da interação entre computadores e telecomunicações, pelo que se faz necessário definir estes termos. A Tecnologia da Informação (TI) corresponde a objetos (hardware) e veículos (software) destinados a criarem Sistemas de Informação (SI). Os Sistemas de Informação (SI), por sua vez, são os resultados da implementação da TI, por meio da utilização de computadores e telecomunicações. Já a Internet é a rede mundial de comunicações (www – world wide web), também chamada simplesmente de web, possibilita às organizações direcionarem-se ao público em geral.

A adoção das novas formas de tecnologia da informação, que pode ser exemplificada governo eletrônico, tem estimulado melhorias em escala na economia, no tocante à prestação de serviços para o cidadão, aumento da participação popular nos governos e maior integração aos valores democráticos, estimulando também a prestação de contas, a transparência, a eficiência na acessibilidade a serviços o fornecimento de informações aos cidadãos (AHN E BRETSCHNEIDER, 2011).

Balarine e Fernando (2002) destacam, na atualidade, o sucesso crescente da utilização de Sistemas de Informação e, em especial, da Internet, no ambiente dos negócios. Inicialmente centrada em dois aspectos básicos, o correio eletrônico e consultas, a Internet hoje vem assumindo importância significativa em toda a rede de negócios públicos no mundo. Sem dúvida, a Internet já ocupa também espaço vital como fonte de informações, sendo também precioso o seu papel informativo alimentador de pesquisas. A recente tendência à implementação de serviços públicos via internet vem, gradativamente, criando expectativas de que ela possa ser utilizada de forma estratégica pelas organizações. O bom senso indica que tais investimentos devem receber tratamento adequado, com a realização de análises custo-benefício e percepções dos reflexos de tais decisões na evolução da empresa no longo prazo (BALARINE E FERNANDO, 2002).

A crescente facilidade de acesso à Internet vem permitindo que empresas e pessoas tenham acesso a esse veículo informacional, resultando em uma distribuição mais democrática dos conhecimentos da humanidade, oportunizando mercados e negócios a quem tiver competência (SANTOS JÚNIOR et al, 2005).

Utilizar informações e envolver um vasto público na formulação de políticas públicas é um grande desafio. Nesse processo, as informações eletrônicas desempenham um papel fundamental para o público em construção, de modo que suas perspectivas orientam os debates que permeiam o assunto, e projetam a seleção de alternativas práticas e políticas para atender a este público (WEITZMAN et al, 2006).

Por outro lado, Tolbert e Mossberger (2007) afirmam que a confiança da sociedade nos governos, num contexto geral, vem se reduzindo ao longo das últimas três décadas. E neste particular, o uso da tecnologia da informação, por intermédio dos governos eletrônicos pode contribuir para a recuperação desse desestímulo quando adotadas medidas que explorem a interação entre

governantes e governados, em processos de prestação de serviços, nas prestações de contas, nas tomadas de decisões, e mecanismos que possibilitem melhoria na transparência das ações públicas.

A melhoria das formas de acesso à informação pública por parte do cidadão permite que estes venham a contribuir construtivamente com os processos de elaboração de políticas públicas e influenciando também nos processos de tomada de decisão governamental, além de possibilitar que o público venha a opinar também sobre a qualidade dos serviços públicos. Esta melhoria da informação e o envolvimento do público nos processos decisórios, por sua vez, auxiliam os governos a produzirem melhores resultados (WANG E WART, 2007).

Contudo, para realmente entender as possibilidades e implementar ações, é importante ter em mente a necessidade de se planejar a gama de oportunidades para melhorar o governo através do uso planejado e estratégico da tecnologia da informação. Muitas pessoas navegam na web e são surpreendidas com a riqueza de informação disponível. No entanto, nem sempre há oportunidade para o acesso a informações específicas, relevantes e úteis (LANDSBERGEN E WOLKEN, 2001).

Hackler e Saxton (2007) alertam para a necessidade de se empregar a tecnologia da informação de forma estratégica, a fim de se possibilitar a maior exploração possível da capacidade dos sistemas e adequá-la à melhoria dos resultados relativos às missões e ao desempenho organizacional. Destacam a necessidade de planejamento de curto e longo prazos, de busca de oportunidade de sustentabilidade financeira, de comunicações estratégicas, da construção de relacionamentos, da busca de colaborações e parcerias, numa visão de pleno envolvimento com o público.

É fato que a acessibilidade permite que as TICs cheguem efetivamente aos usuários: não basta haver acesso à rede, são necessários equipamentos que se comuniquem com esta rede, e formação dos usuários para que saibam manipular esses equipamentos. A acessibilidade, portanto, trata da apropriação social das infraestruturas tecnológicas através de artefatos comunicacionais (FIGUEIREDO et al, 2013). A implantação de tecnologias de conectividade não costuma ser algo fácil, pois geralmente envolve altos investimentos e seus benefícios nem sempre são percebidos de imediato. Um dos benefícios mais imediatos do uso dos sistemas é a maior agilidade na troca das informações (RODRIGUES E SILVA, 2009).

2.2.3 Serviços Públicos Eletrônicos

Para poder fornecer qualidade e constância na oferta de serviços públicos, aos seus governados, os gestores públicos devem empreender esforços para equacionar receitas e despesas para garantir os serviços essenciais, como distribuição de água, energia elétrica, saneamento, gás, combustível, telecomunicações, transporte coletivo, mas também os serviços sociais, a exemplo da saúde, da educação, do trabalho, da moradia, da segurança, do lazer e da propriedade. O uso do espaço urbano virtual pode, assim, contribuir com a redução de gastos, em virtude de sua estrutura reduzida que dispensa uma série de aparatos que o modelo tradicional impõe.

A Constituição Nacional “dispõe expressamente que incumbe ao Poder Público, a prestação de serviços públicos” (MEIRELES, 2006, p.311) e nesse sentido, a ação do Estado não se esgota no controle da máquina administrativa interna, pessoal e de material e de patrimônio, mas alcança o dever de cumprimento de uma gama de ações, delegadas por meio da Constituição Federal (MELLO, 2009).

West (2004) salienta que o impacto das novas tecnologias no setor público de prestação de serviços e as atitudes dos cidadãos em relação ao governo tem sido considerável e relevante, e, por isso, motivo de amplo debate no cenário político. Defende, o autor, que a disponibilidade de informações governamentais e serviços públicos são adotados em diversos ramos e níveis de governo, como por tribunais, escritórios oficiais, agências legislativas, congresso, departamentos, agências estaduais e federais, servindo a funções governamentais essenciais, como saúde, serviços humanos, fiscalização, educação, desenvolvimento econômico, administração, transportes, eleições, e regulamentação de negócios.

Aprimorar o programa de dados abertos e a prestação de serviços por meio digital é uma estratégia fundamental para um governo desenvolvido, nos dias atuais. A adoção de ações digitais, tal como vem ocorrendo na cidade de Vancouver, no Canadá, por meio de seu programa de “Estratégia Digital” para a cidade, deve priorizar a identificação dos principais problemas da cidade que poderiam ser resolvidos por meio de uma prestação de serviço digital, e o desenvolvimento de ações que promovam apoio a fóruns presenciais e on-line para coletar idéias e necessidades da população (VANCOUVER CITY, 2013).

Meijer (2011) observa que há outras perspectivas sobre a prestação de serviços públicos, voltada às relações entre os cidadãos e o governo, bem como a necessidade de o governo prestar um serviço de suporte e acompanhamento para estes serviços. Defende, o autor, que o governo além de atender a essa demanda por suporte de serviço público, pode estimular e/ou organizar comunidades digitais em redes de serviços, meio pelo qual os cidadãos podem também avaliar os serviços e responder a perguntas uns dos outros, o que pode desencadear uma linhagem de soluções a problemas dos governos, de forma que estes intervenham com ideias e soluções.

No Brasil, há experiências bem sucedidas do uso do meio eletrônico para prestação de serviços públicos, como é o caso de diversos municípios, a exemplo de Curitiba, São Paulo e Porto Alegre, além de cidades interioranas, como o município de Vinhedo, que está na vanguarda da cidade digital estratégica (REZENDE, 2012), municípios estes que disponibilizam informações e serviços em suas temáticas específicas.

Numa ampla gama de temáticas, a prestação de serviços no âmbito da cidade digital, vem sendo estabelecida nas áreas diversas de administração pública, tais como a agropecuária, água e esgoto, apoio à criança e ao adolescente, arte e cultura, biblioteca, atestados e declarações, ciência, tecnologia e inovação, comércio, defesa civil, direitos e proteção do consumidor, documentos pessoais, educação, esportes, habitação, impostos e taxas, informações territoriais, informações político-institucionais, informações socioeconômicas, justiça e proteção ao cidadão, meio ambiente, ouvidoria, planejamento urbano, previdência social, saúde, trabalho, transporte e infraestrutura, uso e ocupação do solo, inclusão digital, entre outras áreas e informações (REZENDE, 2012).

Outro exemplo de prestação de serviços eletrônicos na internet é o serviço “e-poupatempo” do governo do Estado de São Paulo, que consiste numa “nova alternativa que alia o reconhecido Padrão Poupatempo de Qualidade com os serviços disponíveis na Internet, disseminando, assim, o Governo Eletrônico”. Já em operação, é um projeto de inclusão digital que oferece ao cidadão um novo conceito na prestação de serviços públicos eletrônicos. Conta com salas de atendimento eletrônico e atendentes capacitados, que auxiliam na interação homem-computador em todos os Postos Poupatempo da Capital e Interior do Estado de São Paulo (SÃO PAULO, 2014).

2.2.4 Importância dos Sistemas de Informações para o Processo Decisório

A crescente globalização aponta para a necessidade de os gestores públicos tomarem decisões rápidas e precisas para atingir seus objetivos e missões institucionais. Para alcançar metas centradas na promoção de resultados promissores os sistemas de informações representam ferramenta valiosa ao processo decisório (ZANATA et al, 2007), ou seja, quanto maior o valor e a qualidade da informação, maior a probabilidade de acerto na tomada de decisão. (REZENDE E ABREU, 2011).

Por certo que o ato de tomar decisões é inerente aos seres humanos e evidencia-se nas atitudes diárias de tal forma que o processo de tomada de decisão compreende, basicamente, questionamentos e a definição de ações concretas (LOBLER E HOPEN, 2006). Freitas et al (2007) assumem que a principal responsabilidade das pessoas de uma organização no exercício de suas funções é a solução de problemas e a tomada de decisão. O responsável pela tomada de decisão deve decidir, mesmo com a possibilidade de errar, e essa decisão envolve um ciclo de controle, decisão e execução.

A implementação e o uso correto de uma tecnologia de informação melhorarão a competitividade de toda uma organização. O uso correto de uma TI auxilia na produção de informações seguras mediante a análise, o planejamento, a implementação de ações e o seu controle, ou seja, contribuem para a melhoria do processo decisório. Neste sentido, os sistemas de informações passam a identificar-se como ferramentas que possibilitam visualizar melhor as ameaças e oportunidades, proporcionando mudanças rápidas e dinamismo no processo decisório, definindo avanço tecnológico, possibilitando uma gestão mais eficaz (ZANATA et al, 2007).

Reis e Löbler (2012) observam que a sociedade está se tornando cada vez mais complexa e por isso há a necessidade de equilibrar objetivos conflitantes e de tomar decisões com múltiplos critérios e de forma rápida. Com base em métodos de preparação de informações associados à tecnologia da informação, afirmam que é possível desenvolver sistemas de apoio à decisão que viabilizam a integração de métodos científicos no auxílio de decisões complexas, com técnicas desenvolvidas na ciência da informação.

Moreno Júnior et al (2014) contribuem com esta afirmação ao prever a existência de constructos associados à complementaridade e à interação entre recursos humanos ou tecnológicos, a contribuir com o alinhamento entre TI, negócio público e visão compartilhada, especialmente no que tange a seus efeitos no desempenho de uma organização. Em geral, a infraestrutura de TI de uma entidade é constituída por ativos tecnológicos que servem de base para a construção de soluções gerais e específicas, com as quais os usuários e os gestores se utilizam para gerar melhores resultados e decisões.

No entanto, é fato que o planejamento de um sistema de informação apresenta uma abordagem formal e estrutural que serve para relacionar o negócio da organização ao desenvolvimento de mais de um sistema. A informação é um recurso que deve ser planejado com enfoque orientado para a organização como um todo, independentemente do fato de que possa ser utilizada por diferentes tipos de equipamentos ou departamentos (ZANATA et al, 2007).

O gerenciamento dos sistemas de informações busca aumentar a eficiência do processo decisório sem incorrer no problema de diminuição da qualidade da decisão e propõem-se aumentar a sua eficácia, melhorando a identificação do que deve ser analisado e assegurando ao tomador de decisão. Assim, ser eficaz e eficiente é algo necessário que requer a integração entre estratégia, tecnologia, operações e pessoas (LOBLER E HOPEN, 2006; ZANATA et al, 2007).

Da mesma forma, para que as decisões sejam adequadas é necessário buscar informações pertinentes para a repartição, coletar informações relativas aos atores e às necessidades prioritárias dedicadas aos temas identificados como relevantes. Para tanto, importante torna-se designar os captadores de informação, atribuir-lhes uma missão de coleta e fornecer-lhes recursos para realizar as tarefas. Neste processo, primordial é definir quais procedimentos devem estar disponíveis aos tomadores de decisão, de forma agregada e permitindo o devido detalhamento das ações (FREITAS et al, 2007).

Santos Júnior et al (2005) reiteram como as TIs têm evoluído muito nos últimos anos e tudo leva a crer que essa evolução continuará em velocidade crescente. Tal situação pressupõe uma maior disponibilidade e diversidade de tecnologias que devem ser conhecidas, assimiladas e aplicadas. Essa diversidade, ao gerar um maior número de alternativas, possibilita uma decisão mais rica, e ao

mesmo tempo mais complexa, requerendo que os limites da cognitividade do responsável sejam alargados incrementalmente.

Balarine e Fernando (2002) observam também que é no inesperado campo dos negócios que as TIs, em particular, a Internet, vem avançando, de forma revolucionária para a melhoria das tomadas de decisão. A revolução recente da TI vem suplantando o conceito tradicional de utilização da informação operacionalmente, para transformá-la em ferramenta essencial à tomada de decisões estratégicas, que compreende a verdadeira tarefa da alta gerência.

Portanto, no ambiente das organizações, os sistemas de informações assumem papel estratégico, conduzindo decisões baseadas numa nova realidade, onde os sistemas possam alavancar dados, transformando-os em ativos estratégicos de negócios, inclusive no setor público.

Ainda, não é demais discorrer sobre a necessidade de se planejar a adoção de melhores tecnologias, visando o desenvolvimento de projetos destinados a viabilizar o uso da Internet, como instrumento estratégico com reflexos no longo prazo. Nesse contexto, segundo Balarine e Fernando (2002) há que se efetuar também uma análise do custo-benefício dos investimentos em TI, levando-se em consideração a necessária avaliação de fatores que influenciam este processo, tais como: (i) custo com TI e comunicações: que significa quantificar os custos associados à implantação e manutenção das redes; (ii) adoção de novos canais de comunicação: analisar os efeitos das redes sobre os públicos interno e externo à organização, especialmente clientes e fornecedores, verificando a necessária logística de suporte; (iii) a comunicação instantânea: medir os efeitos sobre a redução de custos com a publicidade tradicional e, no longo prazo, os resultados sobre a conquista de clientes; (iv) segmentação: verificar a capacidade de adaptação dos sistemas e o uso de bancos de dados para conquista de novos segmentos de mercado; e (v) a comunicação global: identificar o poder de atração mundial da rede.

É assim, que o sistemas de informações no processo decisório passam a compor a lista de prioridades dos gestores públicos, os quais passam a integrar obrigatoriamente a cidade digital estratégica.

2.2.5 Cidade Digital e Cidade Digital Estratégica

O conceito de cidades digitais vem ganhando elevado destaque nas discussões de governos e sociedade. Ao longo dos anos surgem cada vez mais propostas para pontuar e graduar a infraestrutura sociotécnica existente em uma cidade, que possibilite a comparação, por meio de uma classificação ordenada, das cidades mais preparadas e próximas aos conceitos envolvidos em uma cidade digital (FIGUEIREDO et al, 2013).

As cidades inteligentes estão centradas na utilização de infraestrutura em rede, com capacidade de melhorar a economia, os recursos e a eficiência política, permitindo maior desenvolvimento urbano, social e cultural. Mediante a utilização da tecnologia digital é possível reordenar o território e facilitar a participação dos cidadãos em discussões urbanas, intensificando os processos participativos (UNITED NATIONS, 2011). Tais cidades podem ser definidas como “um ambiente altamente interativo de comunicação digital, construído para imitar o comportamento das cidades reais” (MENDES et al, 2010, p. 394).

A cidade digital surge como uma orientação para a sociedade em rede, um sistema de pessoas e instituições conectadas por uma infraestrutura de comunicação digital (como a Internet) e que tem como referência uma cidade real, cujos propósitos variam e podem incluir diferentes objetivos (FERNANDES E GAMA, 2006). Representa um ambiente formado para ofertar serviços públicos, controlar bens públicos, atendimentos em escolas e postos de saúde, interligando-os por meio de sistemas tecnológicos avançados (GUERREIRO, 2006).

O termo digital abrange uma ampla gama de tecnologias que permitem a utilização de novos métodos que possibilitem a oferta de informações, ações e serviços, estes, que venham a ser suportados por uma infraestrutura tecnológica robusta, acessível e aberta, no âmbito dos ecossistemas dos governos (VANCOUVER CITY, 2013).

Para Fernandes e Gama (2006), a relação entre a cidade inteligente e o marketing territorial depende de uma visão estratégica, das condições espaciais e econômicas, da liderança, do suporte político e social, da performance destas regiões do conhecimento, quer ao nível real quer na dimensão virtual, em diferentes temáticas públicas (econômica, social, organizacional, entre outras) e da cooperação e organização. Assim, os autores consideram que uma cidade e/ou

território é inteligente quando a existência ou criação de um espaço digital/virtual está diretamente relacionada aos anseios da comunidade de pessoas, caracterizados por um elevado nível de instrução e pelo uso das inovações ofertadas.

Ao longo dos últimos anos, o conceito de "cidade inteligente" foi impulsionado pela tecnologia e, assim, captura a imaginação de muitos líderes responsáveis por políticas públicas, privadas e sem fins lucrativos. Cidades de todo o mundo usam a tecnologia para gerenciar o congestionamento urbano, maximizar eficiência energética, aumentar a segurança pública, otimizar a alocação de recursos escassos, produzir documentos e relatórios de controle em tempo real, e até mesmo para educar seus cidadãos pro meio da aprendizagem a distância. Está em jogo não são apenas uma maior habitabilidade e sustentabilidade, mas os postos de trabalho e investimento que se obtêm com a inclusão das comunidades na vanguarda das cidades digitais (PUENTES E TOMER, 2014).

As disputas pelos espaços urbanos implicam desafios de ocupação que devem ultrapassar a barreira geográfica. Assim, fazendo-se uso da ciência e da tecnologia, deve-se buscar planejar a virtualização das cidades para racionalizar distâncias entre os ocupantes destes espaços, o que é possível por meio da cidade digital (LEMOS, 2005; LEFEBVRE, 1991).

Na cidade digital do futuro, existe a visão de acesso físico e virtual sem costura para cada casa e entre cada casa e local de trabalho, bem como a infraestrutura da cidade crítica como o correio, banco, hospitais, sistemas de transporte, e outras entidades (DOUKAS et al, 2011).

Também as iniciativas e ações voltadas ao governo aberto devem buscar uma gestão eficiente e aberta, aproveitando o máximo potencial e os benefícios oferecidos por meio das tecnologias de informação e comunicação, o que libera as pessoas do confinamento espaço-temporal, trânsito e outras dificuldades em locais físicos (CASTELLS, 2005).

Para tanto, deve-se aproveitar as informações úteis em tempo real, permitindo seu uso por políticos, gestores e cidadãos. Essas ações devem ser concebidas focadas em trazer o governo para mais perto do público, garantindo, assim, o direito de o cidadão ser ouvido e o direito de acesso à informação pública, de forma que este venha a fazer parte das tomadas de decisão. Tais iniciativas

tornam a administração pública eficiente e transparente, além de promover uma nova governança (ZARAGOZA AYUNTAMIENTO, 2012, p. 39).

Mas é a infraestrutura municipal que vai fornecer a plataforma básica para uma ampla gama de serviços e de qualidade de vida acrescentada aos cidadãos, por exemplo, câmeras de vigilância, a mobilidade da informação, controle ambiental, telemedicina, turismo, serviços para estudantes e idosos ou pessoas com deficiência. Estes serviços devem ser ofertados com capacidade de garantir os níveis de qualidade e desempenho em diferentes áreas da cidade (BREGNI et al, 2010).

A popularidade das cidades digitais na Europa cresceu ao fato de estas levarem em consideração um misto de forças que inclui uma imagem de algo organizado, belo, limpo, habitável, tecnologicamente avançado e que dinamiza fatores complexos e convencionais para diminuir os efeitos do caos urbano e de crises econômicas (VANOLO, 2014).

Ao longo dos anos, as discussões acerca do uso do espaço urbano passaram a carecer de medidas administrativas governamentais estratégicas para racionalizar as distâncias, e organizar os ambientes, o que veio a desencadear um processo de virtualização das cidades, por meio da ciência e a tecnologia, intensificando o uso da comunicação na forma digital (LEFEBRE, 1991; LEMOS, 2005).

Para Figueiredo et al (2013), a cidade digital compreende um ambiente sociotécnico lastreado em infraestruturas tecnológicas articuladas globalmente, como o caso da internet, essas que recebem influência administrativa locais e possibilita a emergência de novas inter-relações sociais. Tais novas formas de relacionamento, na escala municipal, afetam a dinâmica política, possibilitando a incorporação pelos poderes constituídos de instrumentos de gestão mais dinâmicos e abertos à participação da população, como também as articulações entre os cidadãos sem a tutoria deste mesmo poder constituído.

Assim, a Cidade Digital Estratégica apresenta-se também como importante meio de conectar cidadãos aos poderes públicos e seus gestores, de modo que estes possam fazer uso de serviços, mas também ter acesso à informação específica, útil e relevante. Para tornar viável essa conectividade é necessário o uso de ferramentas de tecnologia da informação e comunicação com capacidade para integrar e possibilitar a comunicação entre estes sistemas. Desta feita, passa

a integrar este cenário de cidades inteligentes um novo conceito: a Cidade Digital Estratégica (CDE). Esta consiste no ambiente de aplicação dos recursos da tecnologia da informação e de comunicação, para o gerenciamento das cidades. Não somente busca oferecer internet pública à população, mas estimula e põem em prática o uso de recursos convencionais, por meio de mídia digital, no intuito de possibilitar acesso aos sistemas de dados e informações não somente aos agentes públicos, como também aos cidadãos para fins de controle social. O projeto de cidade digital estratégica tem como base os objetivos e as estratégias da cidade (REZENDE, 2012).

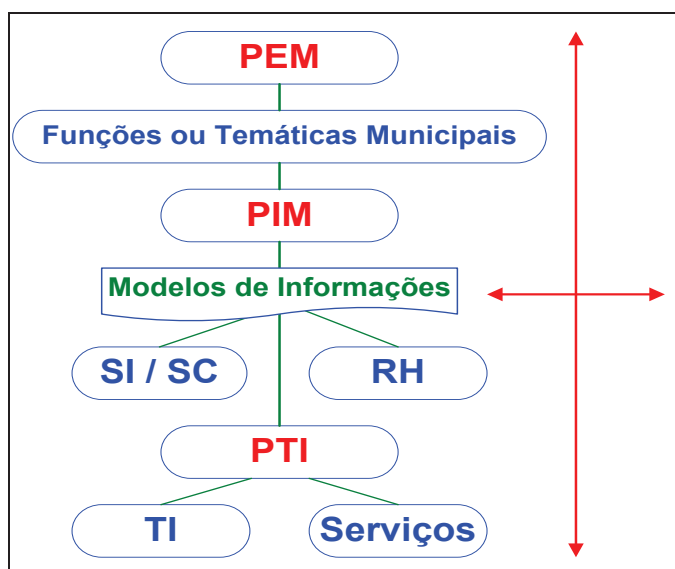
Bresser-Pereira (2008, p. 402) afirma que “a gestão pública envolve planejamento estratégico”. Para o autor, o planejamento gerencial implica em uma definição pormenorizada dos processos a serem seguidos e das estratégias a serem adotadas, de forma que distorções sejam evitadas, como “a do planejamento excessivo e dispendioso, pois se esse erro for evitado, haverá grandes ganhos de eficiência da reforma da gestão pública”. Assim, se a gestão pública utiliza exaustivamente a informática, que pode proporcionar uma enorme economia de mão-de-obra, ela deve valer-se de procedimento estratégicos de forma a identificar o recurso da informática diretamente com a reforma gerencial utilizada.

O uso da informação, tecnologias de comunicação e, em particular, da internet, neste processo, tem um papel preponderante, dado o potencial de integração do cidadão, à informação, à educação e aos veículos de capacitação da sociedade (ROYO et al, 2014). Assim, a utilização da CDE pode ser uma ferramenta efetiva para o envolvimento ativo dos cidadãos na proteção do patrimônio público, dos gastos públicos e mesmo do ambiente.

Segundo Rezende (2012), este, que também cunhou o termo, a Cidade Digital Estratégica requer a formulação de projetos integrados, como o planejamento estratégico do município (PEM), o planejamento de informações municipais (PIM) e o planejamento da tecnologia da informação (PTI). Os modelos de informações das funções ou temáticas municipais são os principais produtos do projeto PIM que são pré-requisitos para o planejamento dos sistemas de informações (SI) e sistemas de conhecimentos (SC) municipais e respectivos perfis de recursos humanos necessários (RH) sejam dos gestores locais, dos servidores municipais ou dos munícipes ou cidadãos. O projeto PTI possibilitará o

planejamento dos recursos da tecnologia da informação (TI) e respectivos serviços municipais oferecidos pelo município aos munícipes ou cidadãos. A integração destes sistemas e projetos pode ser vislumbrada na seguinte Figura 4.

Figura 4. Modelo de Cidade Digital Estratégica



Fonte: Rezende, 2012.

A estrutura ora exposta integra um amplo projeto de Planejamento Estratégico da Tecnologia da Informação para CDE e contempla mais de uma unidade governamental, mediante o uso de informações estratégicas (REZENDE, 2012).

Vale exemplificar também que numa visão estratégica, a administração da cidade de Vancouver, no Canadá (VANCOUVER CITY, 2013), implantou sua estratégia digital. Orienta, para tanto, a adoção de alguns princípios como:

- (1) Projete estrategicamente, mas implante taticamente.

Há resistência em mudar os canais de prestação de serviços por melhores que sejam os benefícios dos auto-serviços. Por isso, é importante manter um plano de migração e a estrutura dos antigos caminhos, para garantir que, a todo momento, os serviços sejam alcançados.

- (2) Funcionários capacitados dão suporte à capacitação de cidadãos.

Falta de ajustes de comunicação e política é vista como uma barreira à participação e inovação social. É necessário criar capacitação com “pilotos-móveis” para uma experiência bem sucedida.

(3) Governança Digital: impacto estratégico + risco reduzido.

Há necessidade de se gerar benefícios e os impactos esperados. A falta de governança formal traduz em uma experiência menos coesa em todos os canais digitais para todos os interessados. Também a falta de recursos e uma estratégia bem definida ainda impede o progresso de todo um sistema. Mesmo com estratégias bem desenvolvidas, é necessário um trabalho mais tático e integração para o sucesso de um projeto.

Por fim, frize-se que a Cidade Digital Estratégica comporta uma série de implementos nas mais diferenciadas temáticas públicas, e, neste contexto, deve-se dedicar especial espaço à transparência das contas públicas, com informações relevantes e úteis ao cidadão, de modo que este possa habituar-se a interagir e participar do planejamento orçamento em curto e longo prazo.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Entende-se por metodologia o estudo do método para se buscar determinado conhecimento e como a atividade científica procura a verdade, o método facilita a sistematização dos objetivos pretendidos, bem como a economia e a racionalidade para se alcançar os fins desejados (SILVA, 2008). A presente metodologia de pesquisa descreve a trajetória necessária para o desenvolvimento do trabalho até a sua conclusão (BOAVENTURA, 2004). Nela é demonstrado como será executada a pesquisa e o desenho metodológico que se pretende adotar (SILVA E MENEZES, 2005). Neste tópico são delineados o método e as técnicas utilizadas nesta tese de doutorado, tal como a abordagem do problema, o desenho estruturado da pesquisa evidenciando as fases necessárias ao trabalho, e as linhas mestras para o modelo proposto.

Cumpra, no entanto, destacar tratar-se de uma abordagem epistemológica sistêmica para firmar a construção do conhecimento, em sede de ciência, segundo um método científico alicerçado em uma teoria para a construção do Modelo de Contas Públicas no contexto da Cidade Digital Estratégica (MCP-CDE).

Botelho (2012) afirma que a “epistemologia, em sentido macro ou geral, estuda criticamente a ciência e a formulação do conhecimento científico”. Tal entendimento corrobora com Goldman (1986), segundo o qual a epistemologia refere-se a assuntos do intelecto, ou seja, que compreendem toda a gama de esforços para se conhecer e se compreender o mundo, relacionando-se ao conhecimento, à racionalidade, à metodologia de um estudo, à lógica dedutiva e indutiva, à teoria da probabilidade e à estatística.

Como já traçado nas linhas introdutórias desta tese, a base fundamental teórica norteia-se na New Public Management, e, nesta esteira, adota-se como princípio a utilização de práticas de gestão comuns às organizações privadas. Segundo Hood (1995, p. 95-97), essas práticas podem conferir maior autonomia e discricionariedade às decisões do gestor público, além de possibilitar disciplina no uso dos recursos e na busca de alternativas para desonerar a prestação de serviços, sob o uso também de medidas de desempenho e de controle. Hood (1995) esclarece que a NPM possui como substância a profissionalização e responsabilização do gestor; a definição de objetivos mensuráveis com indicadores

de eficiência para aferição de desempenho; ênfase no controle sobre os resultados; desagregação de estruturas complexas do setor público de modo a possibilitar maior transparência das informações a serem divulgadas, para melhoria da comunicação entre governantes e governados.

Sob tais premissas foi direcionado o método da pesquisa para a construção de um Modelo de Contas Pública no contexto da Cidade Digital Estratégica (MCP-CDE).

3.1 MÉTODO DE PESQUISA

Método “é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo, com conhecimentos válidos e verdadeiros, traçando o caminho a ser seguido” (LAKATOS, 2003, p. 83). É assim, que se buscou o método mais adequado, para o desenvolvimento da tese, a qual se esquadrinha, em essência, a partir de diagnósticos iniciais, pesquisa bibliográfica, estudos de casos múltiplos, culminando na construção de um modelo.

O planejamento da pesquisa envolveu a eleição de uma teoria norteadora e a elaboração do protocolo de pesquisa. A seguir, ocorreu a preparação, a coleta e a análise dos dados dos modelos nacionais e internacionais de contas públicas. Por fim, foi elaborado um modelo, instruído pela análise dos modelos estudados (YIN, 2003), testado com dados oficiais publicados por uma unidade gestora.

Para firmar a metodologia de pesquisa empregada, foi utilizado o método indutivo favorecido pelas experiências vivenciadas pelo autor pesquisador, cuja atuação profissional reserva-se à análise e à fiscalização da divulgação de contas públicas, inclusive eletrônica, em uma jurisdição estadual brasileira.

A pesquisa também pode ser enquadrada como de caráter exploratório tendente a estudo formal, pelo fato de se iniciar como “estrutura solta com o objetivo de descobrir futuras tarefas de pesquisa” (COOPER E SCHINDLER, 2003, p.128-129) e buscar elementos que possam produzir inovações para o desenvolvimento de um Modelo de Contas Públicas no contexto da Cidade Digital Estratégica. Explica-se: formalmente, esta tese fundou-se em trabalhos científicos para a formulação de base bibliográfica acerca dos diagnósticos iniciais, da teoria norteadora e dos modelos nacionais e internacionais existentes.

A escolha científica dos modelos para integração ao MCP-CDE foi realizada por meio de estudos de casos múltiplos, que intencionou, por meio de triangulação, selecionar substâncias, funções e ferramentas compatíveis, para serem integradas de forma complementar e subsidiária ao modelo, oficial e legal, brasileiro de contas públicas. Por tal motivo, a pesquisa é caracterizada também como qualitativa, bibliográfica e exploratória. Marconi e Lakatos (2001) instruem que a pesquisa bibliográfica consiste no levantamento da bibliografia publicada sobre determinada temática, na forma de livros, revistas e publicações. A abordagem qualitativa é evidenciada desde a primeira fase da pesquisa.

Alinham-se a tais perspectivas alguns propósitos do estudo de casos múltiplos: explorar situações reais cujos limites não estejam definidos; descrever a situação do contexto em que está sendo feita uma determinada investigação (NACHMIAS; NACHMIAS, 1987; GIL, 2009). Veja-se que, de acordo com GIL (2009), a estratégia a ser adotada nos estudos de casos múltiplos não segue, necessariamente, um roteiro rígido para sua delimitação, sendo possível definir, no entanto, quatro fases para o seu delineamento: (a) delimitação da unidade: escolha do caso a ser estudado; (b) coleta de dados: busca de casos típicos em função da informação prévia, pautada na observação, na análise de documentos, na comparação e no uso em países emergentes; (c) seleção, análise e interpretação de dados: análise dos casos dos países; e (d) elaboração de relatório de resultado do estudo, que, na presente tese, deflagrou-se na construção do modelo.

Cavalcante Lima et al (2012) narram que o exame de casos múltiplos prevê análises cruzadas, mesmo que puramente descritivas ou de tópicos explanatórios, tal como foi organizada a sistemática deste estudo. Nesse tipo de modelo estruturado, cada seção deve se destinar a uma questão distinta de caso cruzado, e as informações provenientes de casos individuais devem ser distribuídas ao longo de cada seção. Com esse formato, tornou-se possível apresentar informações resumidas sobre os casos de estudo individuais, pautados nos modelos precursores do MCP-CDE.

Por sua vez, a triangulação é identificada no uso de mais de uma fonte de dados e pode combinar diferentes métodos de análise dos dados. Seu objetivo é contribuir não apenas para o exame do fenômeno sob o olhar de múltiplas perspectivas, mas enriquecer a compreensão, permitindo emergir novas ou mais profundas dimensões. Ela contribui para estimular a criação de métodos inventivos,

novas maneiras de capturar um problema. (VERGARA, 2006; AZEVEDO et al, 2013).

Não é demais registrar que, a partir de diagnósticos iniciais, observou-se o seguinte cenário: (i) inexistente qualquer modelo de contas públicas no contexto da cidade digital estratégica; (ii) registros de anseios populacionais por maior transparência de contas públicas; e (iii) escassez de informações eletrônicas sobre contas públicas disponíveis ao cidadão.

Tais diagnósticos foram capturados a partir do grupo de pesquisa junto ao Programa de Pós-Graduação em Gestão Urbana. Sob o uso de entrevista semiestruturada e contato telefônico com municípios do Estado do Paraná, alcançou-se uma abordagem investigativa quanto à existência de modelos de contas públicas para a Cidade Digital Estratégica. Assim, mediante relatório de pesquisa detectou-se que, até 31 de outubro de 2013, não existiam, em cenários paranaenses, indícios da implantação de projetos de cidade digital estratégica e, da mesma forma, inexistiam modelos de contas públicas para estes projetos.

Ainda, de forma adjuvante, utilizaram-se os fundamentos de estudo publicado pelo grupo de pesquisa, na forma de artigo, mediante o qual se aferiu o nível de transparência de contas públicas na internet (FRANCO et al, 2014) cujo resultado, apresentado na forma de artigo, indicou que, até o mês de outubro de 2011, 81,25% dos municípios com 50.000 ou mais habitantes disponibilizam os relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal em suas páginas eletrônicas e este índice cai para 29,43% nos municípios com menos de 50.000 habitantes, no Paraná. Ainda, no ano de 2011, cerca de 259 municípios ainda não publicavam, em meio eletrônico, tais relatórios.

Anote-se que segundo Franco et al (2014), o referido artigo, publicado em 2014, teve por base dados e observações obtidas no ano de 2011, e diz respeito, exclusivamente, às obrigações decorrentes da Lei de Responsabilidade Fiscal. No entanto, mais recentemente, a Lei Complementar Federal nº 131/2009 definiu a necessidade de divulgação de informações contábeis em tempo real na internet, não havendo, contudo, registros acadêmicos sobre o cumprimento de tais obrigações, no âmbito dos municípios do Estado do Paraná.

Relevante também anotar, em apoio aos diagnósticos iniciais para esta tese, que foi realizado outro estudo, a partir do grupo de pesquisa do Programa de Pós-Graduação em Gestão Urbana, que revela diagnóstico sobre os anseios

populacionais brasileiros acerca da necessidade de divulgação de informações sobre contas públicas. O artigo intitulado “Contribuições da CONSOCIAL a projetos de Cidade Digital Estratégica” colheu evidências junto ao relatório das 126.899 propostas apresentadas na Conferência Nacional sobre Transparência e Controle Social (CONSOCIAL), no ano de 2012. A análise de conteúdo destas propostas evidenciou que o termo “divulgação” de informações é mencionado em 34,54% das propostas, “controle” em 30,53%, o termo “transparência” é invocado em 27,11%, enquanto que “contas”, “relatórios” e “financeiros” figuram em cerca de 35% das propostas (FRANCO et al, 2015).

Por fim, foram empreendidas pesquisas junto aos municípios do Estado do Paraná que mantiveram modelos de contas públicas, não digitais estratégicos, mas disponíveis na internet. Também foram adotadas técnicas de pesquisa na forma de entrevistas, via telefone, e também por observações pessoais do pesquisador (NACHMIAS; NACHMIAS, 1987; GIL, 2009) para se averiguar que dados poderiam ser utilizados em um pré-teste.

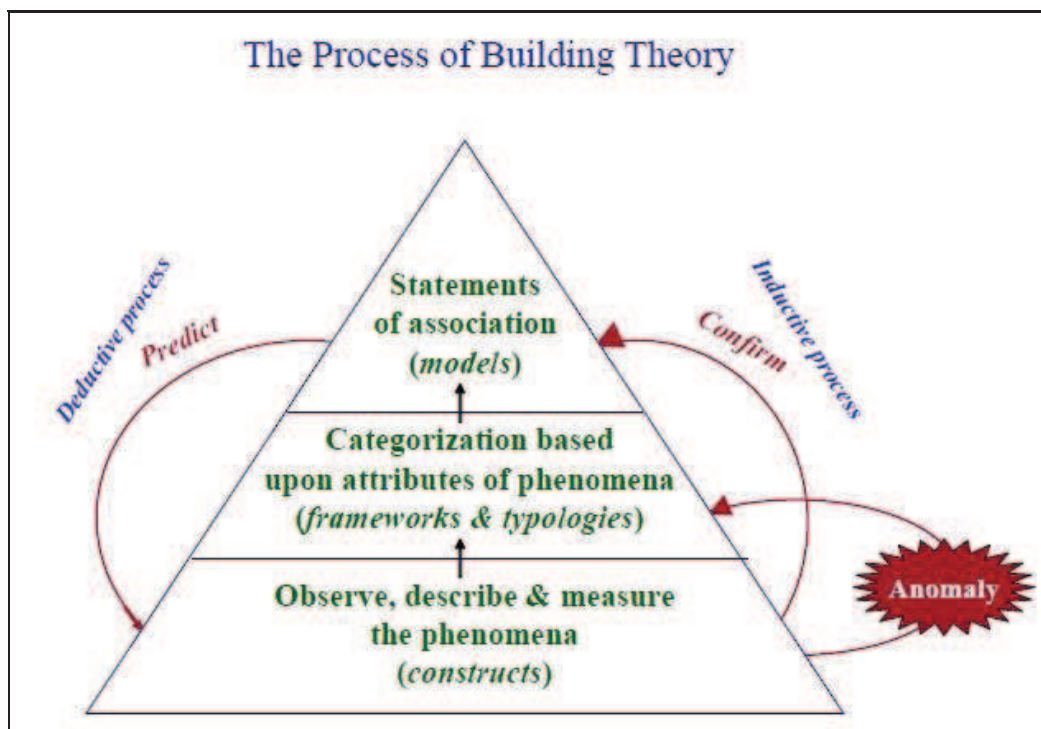
3.2 MODELOS PARA TESE

A formulação do MCP-CDE e sua análise ou aplicação, compõem as ações finais da pesquisa, que decorre do relatório final de análise dos casos múltiplos. Um modelo é o resultado da adoção de uma estrutura ou função de um objeto ou processo para os fins de utilizá-lo como base para um segundo modelo. Quando a substância, seja ela física ou conceitual, do segundo modelo, objeto ou processo for projetada ou modificada a partir dos primeiros, tem-se como construído um Modelo Novo (COOPER E SCHINDLER, 2003, p.61), tal como ocorre na presente tese. Um modelo é definido como a representação de um sistema construído para estudar algum aspecto daquele sistema ou um sistema como um todo. Não é uma explicação, é apenas uma estrutura e/ou função de um segundo objeto do processo (COOPER E SCHINDLER, 2003).

Soma-se a este raciocínio, o padrão de Carlile e Christensen (2005), que explica, mediante métodos indutivos e dedutivos, que um modelo pode ser construído a partir de um ciclo combinando com uma teoria, constituindo-se de três passos: observação e descrição; classificação e categorização; associações

de atributos categorizados; e saídas. A partir deste método é formulado um “modelo”. A representação gráfica deste processo é demonstrada na Figura 5.

Figura 5– Construção da teoria, para formulado do Modelo segundo Carlile e Christensen



Fonte: Carlile e Christensen, 2005, p. 5.

O MCE-CDE parte da investigação sobre substâncias, funções, conceitos e ferramentas identificadas em modelos pré-existentes, os quais possam contribuir com funções estratégicas. O aspecto qualitativo da informação contábil também há que ser preservado e a transparência das contas públicas de igual forma assegurada. Além disso, importa fazer uso de instrumentos e mecanismos de tecnologia da informação para se levar a informação até os seus interessados, para fins de controle social e a avaliação dos resultados, por parte de administrados e de gestores públicos.

O MCP-CDE também pode ser dito, quanto à sua função como explicativo, já que estende a aplicação de teorias bem desenvolvidas ou melhoram nosso entendimento acerca de conceitos importantes. Quanto à sua característica esse modelo pode ser enquadrado como dinâmico, pois representa a evolução de um sistema ao longo do tempo (COOPER E SCHINDLER, 2003, p.61).

3.3 TÉCNICAS DE PESQUISA

As técnicas de pesquisa visam a descrever as formas de coleta de dados apropriadas ao estudo, bem como os meios empregados para fins de análise dos respectivos dados.

3.1.1 Coleta dos dados

A coleta de dados representa o método selecionado para se determinar como os dados deverão ser coletados (COOPER E SCHINDLER, 2003). A definição do instrumento de coleta de dados depende dos objetivos que se pretende alcançar com a pesquisa e do universo a ser investigado.

Yin (2003) enumera as possíveis fontes para coleta de dados. Assim, destaca-se que foram utilizados documentos, entrevistas e a observações diretas. Os documentos para os estudos de casos múltiplos foram coletados diretamente das páginas de órgãos de governos na internet e de trabalhos técnicos e científicos oficiais publicados. Também foi aplicada a observação direta sobre sistemas de informações e a seletividade de demonstrações financeiras, conforme leciona este autor. A coleta de dados foi efetuada, reunindo-se os modelos selecionados para avaliação das substancias e ferramentas, encadeando-se seus elementos para a formulação do modelo final.

Como ponto de partida, buscou-se investigar a existência de estudos acadêmicos, científicos e técnicos, na sua maioria por via da internet, bem como de publicações internacionais sobre contas públicas, comumente designados de “public financial reports”, “public budget” ou ainda por meio da expressão “public transparency”, “conceptual framework, entre outros. Para se selecionar os modelos mais adequados de contas públicas, foram rastreados, via internet, sites de economias emergentes, a fim de se definir a amostra de países que seria pesquisada.

A eleição dos modelos mais adequados, no cenário mundial foi, para tanto, direcionado a essas economias, identificadas conforme os seus níveis de Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), obtidos junto aos Relatórios de Desenvolvimento Humano da Organização das Nações Unidas (ONU, 2013), internacionalmente

conhecido como Human Development Index (HDI) do United Nations Development Programme (UNDP). A seleção de países emergentes tem seus dados de IDH transcritos na Tabela 1, que segue.

Tabela 1. Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) ou Human Development Index (HDI) de maior representatividade entre os países no mundo, no ano de 2012

Ranking	País	IDH 2012
1º	Noruega	0,953
2º	Austrália	0,938
3º	Estados Unidos	0,937
4º	Holanda	0,921
5º	Alemanha	0,920
6º	Nova Zelândia	0,919
7º	Irlanda	0,916
7º	Suécia	0,916
9º	Suíça	0,913
10º	Japão	0,912
11º	Canadá	0,911
12º	Coréia (República da)	0,909
13º	Hong Kong, China	0,906
13º	Islândia	0,906
15º	Dinamarca	0,901
16º	Israel	0,900
17º	Bélgica	0,897
18º	Áustria	0,895
18º	Cingapura	0,895
20º	França	0,893
85º	Brasil	0,730

Fonte: United Nations Development Programme (UNDP, 2013)

A partir dos vinte índices de maior representatividade do IDH dentre os países do mundo, segundo a ONU, foi possível visitar os sites dos governos na internet, para se poder avaliar a adequação de suas normativas aos padrões internacionais bem como a existência de relatórios contábeis disponíveis aos cidadãos e seus níveis de transparência.

Anote-se também que na relação dos maiores IDH mundiais são indicadas economias que todas, sem exceção também estão integradas à Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento (OCDE), cuja missão é promover políticas que melhorem o bem-estar econômico e social de pessoas, em todo o mundo (OECD, 2014).

De acordo com a Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento (OCDE, 2008b), na atualidade, a maior parte dos países filiados da Organização desenvolveu um quadro plurianual de despesas para apoiar o objetivo de alcançar a sustentabilidade, de longo prazo, das contas públicas. Este quadro pode conferir estabilidade e credibilidade aos objetivos contidos nos documentos orçamentários. Porém, os governos devem anunciar com clareza os seus objetivos de médio prazo, fixando metas para a receita e a despesa, o saldo orçamentário e a dívida pública. Esta também foi uma das razões para a escolha dessa amostra de países mundiais, para fins de pesquisa bibliográfica.

É assim que foram observados e estudados os modelos de contas públicas dos países filiados Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento (OCDE), além de se ter efetuado visita aos sites governamentais de órgãos de controle sobre contas públicas, para identificar a adoção das normas do IASB.

Outro índice que norteou o estudo, já que identifica parâmetro de economias desenvolvidas é o “Corruption Perceptions Index 2013”, ou seja, o índice de percepção da corrupção dos poderes públicos, por parte da sociedade civil, apurado pela organização denominada “Transparência Internacional”, sediada na cidade de Berlin, na Alemanha. Este índice mede os níveis percebidos de corrupção no setor público, por parte de cidadãos, nos países em todo o mundo, demarcando-o de 0 (muito corrupto) a 100 (muito “limpo”), abrangendo 177 países. Notável é que também este índice guarda relação direta com o alinhamento de países que possuem os maiores índices IDH mundiais, como se pode observar da tabela 2, que segue.

Desta forma, as tabelas 1 e 2 indicam a maioria dos países aos quais foi direcionada a pesquisa, para a coleta de bibliografia, estudos técnicos e informações governamentais voltadas a relatórios financeiros e normativas de contabilidade para o setor público.

Tabela 2. Índice de Percepção da Corrupção [do cidadão] ante o Poder Público de maior representatividade entre os países no mundo, no ano de 2013

Ranking	País	Índice de percepção da corrupção ou de transparência
1	Dinamarca	91
1	Nova Zelândia	91
3	Finlândia	89
3	Suécia	89
5	Noruega	88
5	Cingapura	88
7	Suíça	85
8	Holanda	83
9	Austrália	81
9	Canadá	81
11	Luxemburgo	80
12	Alemanha	78
12	Islândia	78
14	Reino Unido	76
15	Barbados	75
15	Bélgica	75
15	Hong Kong	75
18	Japão	74
19	Estados Unidos	73
19	Uruguai	73
72	Brasil	42

Fonte: Transparency International, 2013.

Para fins de aplicação do modelo, foi necessária a busca de dados governamentais disponíveis na internet. Tal mecanismo objetivou coletar relatórios e demonstrações financeiras para fins de análise do modelo desenvolvido. Cooper e Schindler (2003, p. 233) ressaltam que as publicações governamentais são fontes obrigatórias para muitos projetos e os órgãos do governo norte-americano, por exemplo, são considerados a maior classe editorial do mundo.

3.1.2 Análise dos dados

Para se proceder à busca e análise dos dados bibliográficos, direcionou-se a pesquisa à avaliação da existência de elementos estratégicos, assim entendidos como substâncias, funções e/ou ferramentas para subsidiar o desenvolvimento do modelo para integração à CDE, o qual contemplasse, além das demonstrações

financeiras, ações que pudessem ser úteis à gestão governamental e ao controle social, com grau razoável de qualidade da informação contábil. Partiu-se assim de premissas específicas da NPM, reunidas na literatura, para se direcionar a busca de modelos dotados de declaração de responsabilidade do gestor, com ferramentas elaboradas por especialistas, para se assegurar a profissionalização, medidas de desempenho e ações de controle, sem tolher o aspecto da desburocratização.

Assim, a triangulação focou as premissas da NPM, já destacadas, e as características qualitativas da informação contábil, tais como a relevância, a confiabilidade, a oportunidade, a tempestividade, a comparabilidade, a utilidade, a compreensibilidade, a transparência, direcionado a pesquisa a um padrão que evidenciasse elementos de Controle Interno, de Análise de Desempenho e de Demonstrações Financeiras, que pudessem ser simplificadas.

Para fins de avaliação preliminar e desenvolvimento do modelo, foram assim elaboradas as seguintes questões para aplicação aos estudos de casos múltiplos:

- A ferramenta, com suas substâncias e funções é de uso oficial?
- A ferramenta, com suas substâncias e funções possui declaração de gestor responsável e de especialista técnico responsável, que possa assegurar confiabilidade, consistência, veracidade e credibilidade (responsabilização e profissionalização)?
- A ferramenta, com suas substâncias e funções, pode apresentar dados comparáveis, para fins de avaliação de desempenho (medidas de desempenho)?
- A ferramenta, com suas substâncias e funções possui mecanismo de controle, em especial de risco e resposta ao risco (controle)?
- A ferramenta pode ser simplificada para fins de transparência, mantendo sua utilidade, tempestividade e compreensibilidade (transparência e desburocratização)?
- A ferramenta pode ser integrada à CDE?

De posse da seleção dos elementos propostos, o MCP-CDE pôde ser analisado à luz de dados e elementos constitutivos de contas públicas, já disponibilizados oficialmente por entes da federação, no formato definido nas NBCASP.

3.2 FASES DA PESQUISA

A estrutura da pesquisa empreendida está ordenada em sete fases distintas, concretizadas nas descrições e atividades desenvolvidas conforme o Quadro 3, que identifica o encadeamento das ações utilizadas.

Quadro 3 – Fases da Pesquisa

Fase	Descrição	Atividade desenvolvida
1 ^a	Pesquisa bibliográfica exploratória	Pesquisa bibliográfica nacional sobre o modelo brasileiro de contas públicas.
		Pesquisa bibliográfica internacional sobre modelos relevantes de contas públicas, dotados de ferramentas que viabilizem a transparência das informações ao cidadão.
		Categorização e aplicação de questões de análise às ferramentas e/ou demonstrações pesquisadas.
2 ^a	Diagnóstico inicial I: Avaliação da existência de modelos de contas públicas	Detecção de modelos pré-existentes de CDE no cenário dos municípios do Estado do Paraná. Identificação da sua existência/inexistência sugere atributos de ineditismo à pesquisa para desenvolvimento do MCP-CDE.
3 ^a	Diagnóstico inicial II: por via de estudo exploratório sobre transparência	Avaliação dos níveis de divulgação de contas públicas na internet sob dois aspectos: se há publicações e quais demonstrações ou substâncias são publicadas. Essa avaliação identificou o baixo nível de transparência das contas públicas na internet
4 ^a	Descrição do problema de pesquisa	Identificação do cenário para a pesquisa, identificação das fragilidades e necessidades e eleição da questão problema para fins de desenvolvimento do MCP-CDE.
5 ^a	Estudo de Casos Múltiplos	A partir da pesquisa bibliográfica, descrição do modelo brasileiro de contas públicas com exposição de suas peças contábeis obrigatórias e aspectos de relevância.
		A partir da pesquisa bibliográfica, descrição de Modelos Internacionais de Contas públicas com fichamento de elementos considerados relevantes ao MCP-CDE.
		A partir da descrição dos modelos, identificação das ferramentas categorizadas para composição do MCP-CDE.
		Definição e descrição do arranjo de substâncias e/ou ferramentas para composição do MCP-CDE.
6 ^a	Aplicação do protocolo de pesquisa	Definição de constructos, variáveis e unidades de medida (conforme Quadro 4).
7 ^a	Desenvolvimento do MCP-CDE	Seleção das substâncias a serem aplicadas ao modelo.
		Adoção e incorporação das substâncias selecionadas ao modelo.
		Formulação da pré- estrutura do modelo.
		Formulação da estrutura do modelo.
		Pré-teste para análise e validação do modelo.

Fonte: elaborado pela autora.

Definidas as fases da pesquisa, foram identificadas a abrangência e a observação, tal como definido o protocolo de pesquisa.

3.3 ABRANGÊNCIA DA PESQUISA

Sob a orientação de Yin (2003), entende-se que a abrangência pode alcançar a totalidade dos casos múltiplos pesquisados ou atingir abordagens específicas. Esta pesquisa alcançou abordagens específicas, mas pluralísticas em seus aspectos individuais. Foram categorizados modelos específicos na amplitude e na complexidade técnico-acadêmica do padrão de contas públicas vigente no Brasil, regido pela legislação e pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, a qual foi revisitada na sua pluralidade técnica.

O modelo final buscou incorporar ferramentas, substâncias e funções dos seguintes modelos, disponíveis na internet, colhidos junto às páginas de agências governamentais: Demonstrações Contábeis do Setor Público – modelo brasileiro; Relatório de Controles Internos – modelo do Government Accounting Office (GAO); Demonstrações Simplificadas para o Cidadão com a evidenciação dos investimentos do Setor Público – modelo da Confederação Suíça; Demonstrações Consolidadas por períodos e Modelo de Avaliação de Desempenho Orçamentário – Public Service Agreement (PSA) - Reino Unido, Canadá e Austrália.

A análise ou a aplicabilidade do modelo desenvolvido centrou-se em dados numéricos de municípios cujas demonstrações financeiras encontravam-se divulgadas em sites eletrônicos municipais. Destaca-se como procedimento inicial de análise (pré-teste) a aplicação do modelo, a partir uma Unidade Gestora.

3.4 UNIDADE DE OBSERVAÇÃO

No presente estudo utiliza-se da observação direta dos fenômenos, comportamentos e situações diretamente na fonte, tomadas como evidências adicionais ao estudo (YIN, 2003). A observação pode também ser dita como sistemática, pois possui planejamento e é realizada em condições controladas para responder a propósitos pré-estabelecidos (SILVA E MENEZES, 2005).

O estudo intenciona buscar e explorar as formas e modelos de contas públicas praticados em países emergentes para adequação ao modelo brasileiro, produzindo um novo modelo para aplicação no cenário da Cidade Digital Estratégica.

3.5 PROTOCOLO OU CRITÉRIOS DE ANÁLISE DA PESQUISA

O protocolo de análise, a partir dos modelos precursores, está descrito no quadro 4, com identificação de constructos, variáveis e unidades para medição. Para Yin (2003), este protocolo conterá os procedimentos gerais para o seguimento do estudo de casos múltiplos, enumerando as questões de estudo e as unidades de medida. Os constructos são imagens, ideias ou novos conceitos cunhados especificamente para uma determinada pesquisa, por meio da combinação de conceitos pré-definidos mais simples (COOPER E SCHINDLER, 2003).

Para Yin (2003), um constructo é válido se utilizar múltiplas fontes de evidências, estabelecidas em cadeias, que possibilitam a elaboração de um relatório. Nessa tese, o relatório de estudos consiste na formulação do modelo. A partir dos constructos são definidas as variáveis e as unidades de medida.

Quadro 4 – Constructos, Autorias e Legislação, Questões Aplicadas e Unidades de Medida do Modelo de Contas Públicas no contexto da Cidade Digital Estratégica (MCP-CDE)

Constructos	Principais autorias Indicados no RT*	Questões Aplicadas	Unidade de Medida
Modelo de Contas Públicas utilizado no Brasil para todas as esferas de governo	CFC (2007), STN(2010), Slomsky (2008); Silva (2009), Araújo e Arruda (2009) Constituição Federal e legislação	- Existe modelo oficial para Contas Públicas no Brasil? - Qual a origem do modelo? - Quais as características e quais demonstrações integram o modelo? - O modelo é obrigatório?	- Existência. - Características e elementos do Modelo. - Identificação das Demonstrações. - Aspecto legal.
Transparência de contas públicas na Internet	Constituição Federal (1988), Hendricksen e Van Breda (1999), LRF (2000), Plat Neto et al (2007)	- Existe transparência de contas públicas na internet? - As publicações são úteis, oportunas e compreensíveis?	- Existência. - Formas de transparência. - Utilização
Controle Social	Constituição Federal (1988), CGU (2010), Castro (2008)	- O controle social sobre contas públicas é exercido pelo cidadão? De que forma?	- Existência - Exercício por parte de cidadãos.
Modelos de Contas Públicas Internacionais	COSO (2007), National Accounting Office (NAO, 2013) Oliveira (2008), Government Accounting Office GAO (2013), Noman (2008), OECD (2008)	- Qual o modelo utilizado? - Qual a origem do modelo? - Quais as características técnicas do modelo? - Quais as demonstrações apresentadas no modelo? - O modelo é obrigatório?	- Existência. - Características do Modelo. - Identificação das Demonstrações - Aspecto legal.
Cidade Digital Estratégica	Rezende (2011), Rezende (2012)	- Há modelo de contas no contexto da cidade digital estratégica? - Qual é o modelo utilizado?	- Existência e características.

Fonte: elaborado pela autora

*RT = Referencial teórico

Elaborado o espectro da pesquisa, as questões foram aplicadas de acordo com a unidade de medida reservada a cada um dos constructos mencionados.

4 MODELO DE CONTAS PÚBLICAS NO CONTEXTO DA CIDADE DIGITAL ESTRATÉGICA (MCP-CDE)

O modelo desenvolvido toma por base o conteúdo obrigatório das normas da CASP, vinculada diretamente, em termos de conceituação, procedimentos e demonstrações financeiras à legislação e às normativas oficiais, em processo de adequação e convergência aos padrões internacionais, editadas e estabelecidas pela Federação Internacional de Contadores, o IFAC, órgão responsável pela edição das normas internacionais de contabilidade para o setor público, em tradução de IPSAS.

Cumprido, contudo, com vistas a garantir o atendimento ao princípio da transparência pública, adotar mecanismos e ferramentas que permitam maior acessibilidade às estruturas e demonstrativos fiscais, indo além dos procedimentos padrões adotados, ou seja, da disponibilidade de informações sobre as leis orçamentárias e dos relatórios da LRF, pois é preciso tornar o poder público transparente.

Assim, adota-se como modelo conceitual o princípio da transparência, já descrito no referencial teórico. Assume-se que a transparência pode ser compreendida como o pronto acesso, em tempo útil, às informações compreensíveis, comparáveis internacionalmente e confiáveis, pois os interessados necessitam de avaliar com precisão a posição financeira do governo e os verdadeiros custos e benefícios de suas atividades, inclusive a situação econômica real presente e futura, com suas implicações sociais (KOPITS E CRAIG, 1998).

4.1 MODELOS INTERNACIONAIS PRECURSORES

A premissa fundamental do presente estudo diz respeito à campanha evolutiva desencadeada em torno da CASP. Sob a influência, principalmente, da New Public Management, a contabilidade pública praticada no Brasil passa por ampla reforma que visa a convergência das técnicas adotadas no país, às normas internacionais padronizadas pela IFAC, as IPSAS. Este Manual de Pronunciamentos Internacionais de Contabilidade do Setor Público foi publicado em maio de 2010, em inglês, e será, gradativamente, aplicado ao setor público brasileiro.

Segundo Silva (2009, p. 345) a “edição dos Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a perspectiva do setor público e das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público representa uma nova etapa da Contabilidade Pública”, que passa a incluir, além do enfoque orçamentário, a visão patrimonial, já que o patrimônio constitui seu objetivo. A convergência da Contabilidade Pública aos padrões internacionais abre vertente a uma série de revisões de procedimentos, para os quais não se pode deixar de examinar as práticas utilizadas em países desenvolvidos.

O CFC, envolvido nesse processo de convergência, editou manual com a tradução das trinta e uma normas de contabilidade em uso, internacionalmente conhecidas como IPSAS, expedidas pela Federação Internacional de Contadores, a IFAC, as quais já estão sendo, gradativamente adotadas no país, pelas três esferas de Governo.

A LRF também trouxe contribuição relevante à gestão urbana responsável, ao estabelecer mecanismos de controle social, administrativos e de gestão tanto para o planejamento, mediante o acompanhamento do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e do Orçamento-Programa, quanto para a execução de receitas, despesas e contas do balanço público. No tocante aos controles internos, a LRF referendou a disciplina obrigatória de implantação da controladoria no setor público brasileiro.

4.1.1 Modelo COSO para Controles Internos - EUA

Distingue-se em importância, para a prática da correta contabilização de atos e fatos, a implantação de um sistema de Controles Internos, que possa atender adequadamente às demandas locais. Segundo Reis e Machado Jr (2012) a preservação da integridade do patrimônio público depende, em muito, de um sistema de controle interno, que tem na informação de qualidade oriunda da contabilidade, o apoio necessário para o acompanhamento dos fatos ligados à administração orçamentária, financeira e patrimonial.

Afirma o American Institute Certified Public Accountants (AICPA, 2010, p.11), que nos Estados Unidos, os gestores são responsáveis pela correta apresentação das demonstrações financeiras, seguindo os princípios contábeis, bem assim, pela implementação e manutenção de controles internos relevantes que dê suporte à elaboração e à apresentação das referidas demonstrações.

Castro (2008, p. 34) destaca que qualquer organização precisa ter um sistema de controle interno para que seus dirigentes tenham apoio e tranquilidade, na condução de sua gestão. Isso ocorre porque nenhum dirigente isoladamente tem condições de saber o que se passa na totalidade de sua organização. Em grandes repartições, o controle está representado pelas áreas de orçamentos, contabilidade, auditoria interna, tesouraria e controladoria.

De acordo com a organização norte-americana Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO, 2009), os controles internos são adjuvantes de bons negócios, pois eles contribuem para que as organizações públicas assegurem-se de que as operações, as finanças e a conformidade com os aspectos legais sejam garantidos, bem como, que os objetivos sejam alcançados.

O Modelo COSO para os sistemas de controles internos governamentais têm sido utilizado por órgãos de controle nos EUA e no mundo. Como exemplo, o Government Accountability Office¹ (GAO), empregou o modelo conceitual do COSO na elaboração do documento Internal Control Management and Evaluation

¹ *Government Accountability Office* é o Serviço de Contabilidade Governamental dos Estados Unidos da América.

Tool², como ferramenta de gerenciamento e avaliação dos controles internos no âmbito governamental (GAO, 2001).

Os modelos de relatórios de controles internos do GAO subsidiam-se de diretrizes para que os administradores públicos avaliem a operacionalidade dos controles internos em suas instituições e determinem a necessidade de aprimoramentos e de correções. O modelo de avaliação adotado na forma de relatório, é elaborado sob a estrutura de check-list. Oliveira (2008) expõe que a estrutura recomendada pelo COSO II adotada a partir da edição da Lei Sarbanes Oxley (SOX), passou a definir que os controles internos devem ser aplicados em oito áreas inter-relacionadas, quais sejam:

(1) Ambiente de controle: este é efetivo quando as pessoas da entidade sabem de suas responsabilidades, o limite de suas autoridades e possuem o comprometimento de fazerem suas atribuições de maneira correta. A alta administração deve deixar claro as políticas e o código de ética a serem adotados.

(2) Fixação de objetivos: é pré-condição para que se possa definir a estrutura de um sistema de controle interno e identificar o risco. Os objetivos podem ser estratégicos, com metas de alto nível, alinhadas com a missão/visão da entidade, ou podem ser operacionais, de comunicação e de conformidade.

(3) Identificação de eventos: eventos são incidentes ou ocorrências, internas ou externas, que podem afetar a implementação da estratégia ou a realização de objetivos. Os eventos podem ser negativos, denominados riscos, e positivos, que podem ser enquadrados como as oportunidades detectadas a partir da execução dos comandos de controle.

(4) Avaliação e gerenciamento de riscos: a existência de objetivos e metas é condição para a existência dos controles internos. Uma vez estabelecidos os objetivos, deve-se identificar riscos que afetam o cumprimento das ações propostas. A avaliação do risco é uma atividade contínua e interativa durante todo o processo de controle. Para Oliveira (2008), a mensuração do risco deve ser feita a partir da definição da estimativa da importância do risco, da avaliação da probabilidade de ocorrência do risco e da tolerância ao determinado tipo de risco.

² *Internal Control Management and Evaluation Tool* designa a Ferramenta de Gerenciamento e Avaliação dos Controles Internos utilizada nos Estados Unidos da América.

(5) Resposta ao risco: nesta fase, segundo Oliveira (2008) são adotadas medidas para se estabelecer quatro tipos de comportamento diante dos riscos, quais sejam: Evitar (atitude de suspender as atividades de risco); Reduzir (adoção de procedimentos para minimizar a probabilidade e/ou o impacto do risco); Compartilhar (faculdade de redução da probabilidade ou do impacto); e Aceitar (desnecessidade de adotar medidas mitigadoras diante dos riscos).

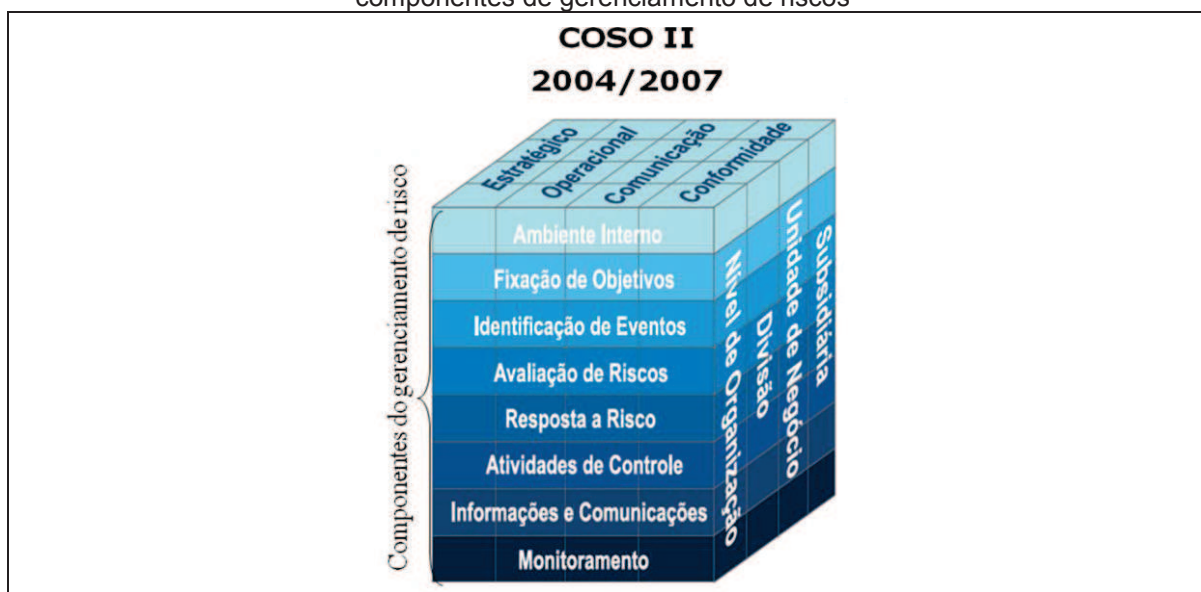
(6) Atividade de controle: são controles de desempenho executados de maneira adequada e que permitem a redução dos riscos identificados. Nesta fase do trabalho são identificadas as respostas aos riscos existentes.

(7) Informação e Comunicação: como medidas de suporte aos controles internos, transmitindo diretrizes da administração para os funcionários ou vice-versa. Todas as ações e informações devem ser metodologicamente preparadas e comunicadas com eficácia.

(8) Monitoramento: é realizado mediante acompanhamento contínuo das atividades quanto por avaliações pontuais, como é o caso da auto-avaliação, revisões eventuais e auditoria interna.

A figura 6, a seguir, identifica a estrutura de controles internos do modelo COSO, distribuída conforme as suas áreas inter-relacionadas (OLIVEIRA, 2008):

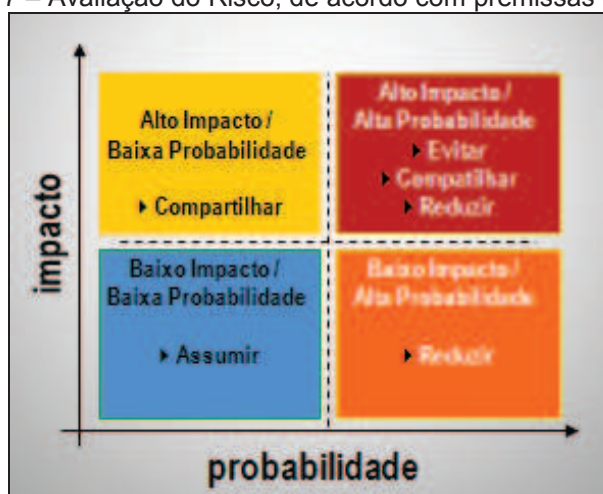
Figura 6 – Estrutura integrada do Modelo COSO, descrita conforme seus componentes de gerenciamento de riscos



Fonte: Oliveira, 2008

Oliveira (2008) explica que o COSO II propõe a avaliação sistemática da probabilidade e do impacto do risco para fins de decisão gerencial, em termos de controles internos. O gráfico da Figura 7 evidencia o tratamento atribuído ao nível de impacto (em coordenada) e ao grau de probabilidade (em ordenada) e propõe que a resposta ao risco gerencial seja no sentido de assumir, compartilhar, evitar ou reduzir os níveis de riscos (COSO II, 2007).

Figura 7 – Avaliação do Risco, de acordo com premissas do COSO II



Fonte: Oliveira, 2008

Na Figura 7 verifica-se que a avaliação do risco gerencial, proposta em quadros de controles, poderá implicar nos seguintes resultados: (1) se o risco for de alto impacto e de baixa probabilidade, a entidade deverá compartilhar o risco; (2) se o risco for de alto impacto e de alta probabilidade, caberá ao gestor administrar o risco de forma a evitar, compartilhar ou reduzir o risco; se, porventura, (3) o risco for de baixo impacto, mas tiver a indicação de alta probabilidade, a decisão gerencial será a de reduzir o risco; e, por fim, (4) se o risco for de baixo impacto e de baixa probabilidade, a entidade poderá, ocasionalmente, assumir ou aceitar o risco.

A perspectiva de controle estabelecida pelo COSO torna viável a implantação sistemática de um plano de controles internos, ao estabelecer uma dinâmica específica de ações, que se inicia com a avaliação do ambiente para se percorrer metas específicas até a implementação do sistema de monitoramento.

O modelo COSO, assim, atende à perspectiva de controle anunciada pelas premissas da NPM, conforme a metodologia da pesquisa.

4.1.2 Modelo de Relatório da Controladoria Interna – EUA – Government Accountability Office (GAO)

O Government Accountability Office (GAO) é a organização encarregada da contabilidade, auditoria e controladoria nos Estados Unidos da América, no âmbito federal. Sua missão consiste em executar trabalhos de auditoria e controladoria, que visem a avaliar se os recursos governamentais estão sendo gastos de forma eficiente e eficaz, para possibilitar hipóteses de denúncias de atividades ilegais e impróprias e elaborar relatórios sobre o andamento dos programas governamentais. É função do GAO também a avaliação políticas públicas e do alcance dos objetivos governamentais. O órgão é responsável, ainda, por elaborar estudos e análises para subsidiar os trabalhos do congresso americano e emitir pareceres sobre assuntos relacionados às contas públicas (GAO, 2014).

O Relatório de Controladoria emitido pelo GAO (2013) é elaborado por equipe técnica e aborda os principais aspectos das contas do Governo, tomando por base principiológica as premissas do modelo COSO, endossadas neste estudo. Desta forma, o relatório de análise consiste em estrutura documental solta, formulada em parágrafos, perfazendo uma análise de todo ambiente e das principais ações desenvolvidas pelos governos, em período definido de tempo, normalmente anual.

A partir da avaliação do ambiente, são firmados os objetivos, identificados os eventos principais, avaliados os riscos da administração, e após uma análise preliminar, propostas respostas aos riscos. Também são recomendadas possíveis ações ou atividades de controle para a busca de melhores resultados, além de definir informações e comunicações e propor eventual monitoramento para determinadas áreas.

O Anexo 18, constante em sessão específica desta tese, veicula, a título exemplificativo, o relatório emitido pelo GAO, em face da administração pública federal norte americana, para o exercício de 2011, que segue os fundamentos e premissas teóricas do modelo COSO. Este complexo instrumento envolve a análise do ambiente, a partir da verificação de efetividade do ambiente de controle, e o reconhecimento das responsabilidades da administração. A avaliação alcança os objetivos da entidade governamental, a identificação de eventos ou ocorrências de controle, a avaliação e o gerenciamento de riscos corporativos, tangenciando a

informação e a comunicação, abordando, ao final a necessidade de monitoramento (GAO, 2013).

A estrutura proposta pelo GAO para avaliação do controle interno está disciplinada em documento sobre as Normas de Controle Interno do Governo Federal americano (1999) simplificada no Quadro 5.

Quadro 5 – Elementos constitutivos do Relatório de Controle Interno emitido pelo GAO versus premissas para proposta de Modelo Brasileiro

Modelo GAO	Modelo Proposto
Control Environment	Anexo 1 – Análise do Ambiente
Risk Assessment	Anexo 2 – Análise de Riscos
Control Activities	Anexo 3 – Atividades de Controle
Information and Communications	Anexo 4 – Informação e Comunicação
Monitoring	Anexo 5 – Monitoramento

Fonte: elaborado pela autora

Di Napoli (2007), ao lecionar sobre as atividades de controle, afirma que estas são ferramentas indicativas de como se prevenir e reduzir os riscos que podem impedir a realização dos objetivos da organização. Os gestores devem procurar estabelecer atividades de controle que sejam eficazes e eficientes. Na concepção e execução das atividades de controle, a administração deve tentar obter o máximo benefício ao menor custo possível. Assim, o autor sugere algumas regras para se seguir.

Como primeiro ponto, destaca que o custo da atividade de controle não deve exceder o custo que seria incorrido pela organização, se o evento indesejável de fato ocorresse. Como segundo ponto, sugere o autor, que os gestores devem construir atividades de controle em processos e sistemas de negócios agregados aos processos e sistemas que já estão sendo projetados ou em andamento. Por fim, ressalta que muitas atividades de controle podem ser usadas para combater os riscos que ameaçam o sucesso de uma organização (DI NAPOLI, 2007).

É nesta seara que o sistema de controle interno corresponde a ferramental de singular importancia para sua integração ao MCP-CDE.

4.1.3 Orçamento Público Consolidado e Orçamento por Metas de Desempenho – Reino Unido, Canadá e Austrália

No Reino Unido, segundo o National Adit Office (2012), as políticas contábeis são geralmente comuns tanto aos orçamentos quanto às estruturas da contabilidade. Na seleção de políticas contábeis relevantes, as entidades devem ter em conta os requisitos e princípios de planejamento orçamentário e de controle, mas devem dar grande importância também à necessidade de elaboração das demonstrações financeiras, as quais devem reservar às estruturas, uma imagem verdadeira e apropriada.

A performance dos orçamentos e serviços públicos no Reino Unido, segundo Noman (2008), apropria-se de premissas fundamentais ao contemplar os seguintes princípios:

- (a) resultado focado nos objetivos nacionais, estabelecidos pelos governos;
- (b) avaliação do desempenho;
- (c) responsabilização de prestadores de serviços, de modo que as necessidades da comunidade sejam atendidas;
- (d) realização de controle, auditoria e inspeção para melhorar as prestações de contas;
- (e) transparência de todas as ações que estejam sendo alcançadas, com melhoria de informação à sociedade sobre o desempenho tanto em nível local como no nacional.

O modelo de orçamento público no Reino Unido, em parte, difere do procedimento brasileiro, ao contemplar a projeção atual e futura, tal como mostra o exemplo da Figura 8.

Figura 8. Formato exemplificativo do orçamento público de Londres, Reino Unido.

Subjective analysis	Budget 2012-13 £m	Forecast 2012-13 £m	Budget 2013-14 £m	Plan 2014-15 £m	Plan 2015-16 £m
Total pay and overtime	2,726.9	2,638.6	2,515.2	2,527.3	2,495.7
Total running expenses	807.0	824.1	662.4	631.5	614.9
Capital financing costs	57.4	57.5	54.0	61.0	61.0
Total expenditure	3,591.3	3,520.2	3,231.6	3,219.8	3,171.5

Fonte: London, 2013.

O modelo destacado evidencia o acompanhamento ao longo de quatro anos ou exercícios financeiros, que valida eventos passados e projeções futuras, bem como, a confrontação dos valores orçados e dos valores efetivamente realizados de receitas e de despesas públicas incorridas nos respectivos períodos. A visualização, por parte do cidadão, do orçamento público planejado e realizado ao longo de um período de tempo, que pode ser coincidente com a legislatura política de um gestor e busca posicionar os interessados no tocante às informações contábeis, sobre eventuais tendências de endividamento ou de superávit geral ou de determinadas áreas, além de priorizar e conscientizar a sociedade quanto à necessidade de adoção de um planejamento de longo prazo.

Nesta mesma linha de raciocínio, Noman (2008) também propõe a integração dos sistemas de desempenho com os dados orçamentários, financeiros e contábeis, de maneira que o desempenho atingido configure a essência das negociações e discussões sobre contratações e revisões de gastos. Neste sentido, os departamentos emitem relatórios periódicos firmados pelos seus respectivos responsáveis, estes, munidos de informações sobre o plano de investimentos, as metas e os objetivos cumpridos, incluindo uma série de tabelas que demonstrem, resumidamente, a forma como o departamento utilizou seus recursos para atingir os seus objetivos.

Também no Canadá, as demonstrações orçamentárias publicadas pela administração da cidade de Toronto são realizadas de forma a consolidar e contemplar mais de um exercício financeiro, com projeções futuras. De acordo com a administração da cidade de Toronto, no Canadá (TORONTO CITY, 2013), todas as informações financeiras extraídas dos orçamentos são apresentadas de forma consolidada.

Também são respeitados os princípios contábeis geralmente aceitos no país, estabelecidos pelo Conselho de Administração do Instituto Canadense, designados como revisores oficiais das contas do setor público. Ainda, destacam que para cumprir a sua responsabilidade, a administração mantém sistemas de controle interno financeiro abrangente, destinado a assegurar a devida autorização de transações, e a salvaguardar os ativos e a integridade dos dados financeiros públicos.

A cidade de Toronto, ano a ano publica uma lei “provincial”, em procedimento similar ao caso brasileiro, para equilibrar o orçamento público, que

garante as bases para que o total de recursos gastos seja igual ao montante de recursos arrecadados. A Figura 9 exemplifica o modelo de demonstrações utilizadas pelo governo da cidade de Toronto.

Figura 9. Formato exemplificativo do Orçamento Público de Toronto, no Canadá.

Category of Expense	2008	2009	2010	2010	2011	2011 Change		2012	2013
	Actual	Actual	Budget	Actual	Approved Budget	2010 Approved Budget		Outlook	Outlook
	\$	\$	\$	\$	\$	\$	%	\$	\$
Salaries and Benefits	7.836,1	9.800,0	14.815,3	12.416,3	16.690,6	1.875,3	12,7%	17.246,0	17.615,5
Materials and Supplies	22,9	19,9	48,6	16,0	58,5	9,9	20,4%	58,5	58,5
Equipment	2,2	9,8	11,0	11,0	11,4	0,4	3,6%	11,4	11,4
Services & Rents	226,6	540,3	2.623,4	2.277,8	2.097,2	(526,2)	(20,1%)	2.097,2	2.097,2

Fonte: Toronto City, 2013.

Por outro lado, os contratos para avaliação dos serviços públicos, conhecidos por public service agreement (PSA), são instrumentos amplamente utilizados para fins de se avaliar a efetividade, o cumprimento de programas e os níveis de satisfação dos “clientes” cidadãos. Sob o uso de medidas e indicadores de gestão e orçamento, baseados no desempenho de todo o processo, especialmente, orçamentário, são elaborados uma espécie de contratos de serviço público, os PSA, que estabelecem, sob supervisão administrativa absoluta, metas, objetivos, e níveis de eficiência a cumprir, numa sistemática top-down de todo o sistema (NOMAN, 2008).

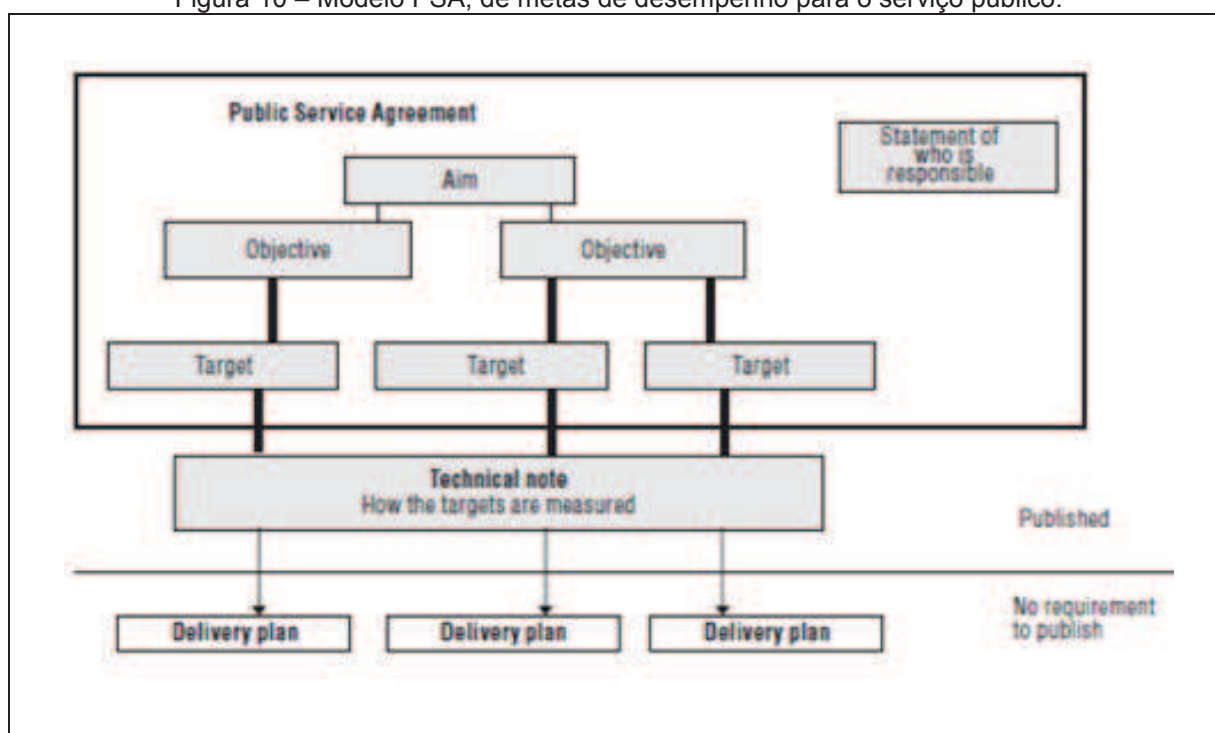
Neste sentido, a avaliação prevê formas de realocação de recursos financeiros, eleição de prioridades, realocação de recursos a políticas que intencionem melhor aplicação do dinheiro público; garantia de que os serviços funcionem melhor em conjunto e que os prejuízos sejam evitados. A adoção dos PSAs erigiu num cenário de reformas econômicas e políticas, quando o governo do Reino Unido reconheceu que a excessiva flexibilidade no processo orçamentário, e certo descontrole, levou a distorções nos padrões de gastos públicos, mesmo em curto prazo. Assim, assegurar, por meio dos PSA a estabilidade em médio prazo, e compromisso com a previsão orçamentária de gastos, contribuiu para melhorias em ambas as frentes (NOMAN, 2008).

Noman (2008) esclarece que, no Reino Unido, intuiu-se um programa de avaliação por metas de desempenho, definindo-se metas, objetivos e passos

específicos (S), mensuráveis (M), alcançáveis (A), relevantes (R) e cronometrados (T), adotando-se a sigla representativa de SMART, originária dos termos ingleses ora traduzidos, respectivamente, de Specific, Measurable, Achievable, Relevant, and Time-bound. Tal decisão pela avaliação por metas implica, inclusive, na declaração de responsabilidade, por parte de um gestor público.

Segundo o autor, os PSA têm como foco: obter resultados com base em objetivos e metas pré-estabelecidas, a devolução da responsabilidade para os prestadores de serviços, mas com políticas de incentivos e flexibilidade de inovação, com arranjos independentes de fiscalização e auditorias, bem como da transparência de todas as suas ações, alcançando, inclusive a informações sobre desempenho. O formato dos sistemas de desempenho ou contratos de serviço público, no Reino Unido, segue o formato da Figura 10.

Figura 10 – Modelo PSA, de metas de desempenho para o serviço público.



Fonte: Noman (2008).

Os processos de avaliação de desempenho comumente apresentam normas, objetivos e metas e da mesma forma anunciam notas técnicas e declaração de responsabilidade por parte dos gestores. Todo gestor responsável por um processo, que conduz a um serviço ou atividade deverá vincular-se à

obrigação de cumprir o objetivo pactuado, por meio da declaração de responsabilidade (NOMAN, 2008).

Os contratos de serviços públicos ou os PSA foram utilizados com sucesso pelas agências governamentais do Reino Unido, já na década de 2000, para a avaliação dos resultados na oferta de prestação de serviços eletrônicos. A partir da fixação de objetivos e metas, foram postas em ação diversas frentes de serviços públicos, com adesão potencial por parte da sociedade. Apesar dos problemas relacionados à proteção de dados e à exclusão social, os PSA tornaram-se uma ferramenta útil de modernização radical naquela década (ROBINSON, 2000).

Tais procedimentos também são utilizados pelo governo federal da Austrália, onde os PSA são adotados como contratos de serviço público, por meio dos quais o gestor traça objetivos e metas, para se alcançar um fim ou serviço.

Durante décadas a Austrália tem sido exemplo de gestão pública e baseia suas tomadas de decisão governamental, numa avaliação estratégica de informações extraídas dos orçamentos públicos. Segundo Mackay (2011), o processo de avaliação estratégica de orçamentos, nas esferas de governos australianas inclui quatro requisitos: (1) que cada programa seja avaliado a cada 3 a 5 anos; (2) que sejam elaborados portfólios e que estes sejam também passíveis de planos anuais de avaliação; (3) que as novas políticas públicas sejam submetidas a avaliação de desempenho; e (4) que todos os relatórios de avaliação sejam publicados.

Como adjuvante neste processo, de acordo com Mackay (2011), na Austrália, as contas públicas são submetidas a uma avaliação por parte do Serviço Nacional de Auditoria Australiana, o Australian National Audit Office (ANAO), o qual segue sistemática de metas de desempenho do modelo PSA, para a realização de auditorias de desempenho, auditorias financeiras e auditorias operacionais. No entanto, o ANAO não busca explicitar falhas, mas tem o objetivo de melhorar a gestão do serviço público, identificando melhores práticas e fazendo recomendações para melhorar a eficiência e a eficácia dos governos.

O modelo PSA, portanto, atende à necessidade de adoção de medidas de avaliação de desempenho, expondo possibilidade de comparabilidade de informações e dados, com declaração de responsabilidade e atestado de profissional, de modo que pode integrar o MPC-CDE.

4.1.4 Modelos de Demonstrações Contábeis Públicas Internacionais

De acordo com a The Organization for Economic Co-Operation and Development (OECD, 2008), em toda organização, a contabilidade tem o papel de apresentar a informação financeira de relevância que é necessária para o sucesso de sua gestão. Essa consciência também serve para fornecer, a uma ampla gama de partes interessadas, informações sobre o curso dos negócios e seu impacto financeiro, de curto e longo prazos.

4.1.4.1 Modelo de Demonstrações Financeiras Simplificadas – Confederação Suíça

No âmbito da Confederação Suíça entende-se que a contabilidade serve a dois propósitos fundamentais. Em primeiro lugar, o gestor governamental terá a incumbência de prestar contas ao mundo exterior de tudo o que faz, enquanto agente da função pública, também conhecido este ato como accountability. Este gestor pode pertencer a quaisquer grupos de interesses, como acionistas e credores, ou mesmo numa entidade do setor público, representada por seus servidores públicos, agentes políticos ou mesmo o contribuinte, quando administrando recursos públicos. Imprescindível, contudo, é que as fontes pelas quais o recurso foi recebido sejam minuciosamente identificadas e, da mesma forma, faz-se necessário um amplo sistema de controle e registro, de como esse valor foi gasto.

O modelo de contabilidade suíça fundamenta-se, em grande parte, nos regramentos contidos nas Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público ou as IPSAS, que foram especialmente elaboradas e refinadas para o setor público.

Na Suíça, ao final deste processo contínuo e analítico, deve-se demonstrar a forma como a situação financeira evoluiu ao longo do período, fazendo uso de um relatório transparente, coerente e padronizado, no qual sejam apresentados todos os atos e fatos incorridos. As partes interessadas, assim, podem exercer influência sobre o futuro da organização dentro do alcance de seus direitos e obrigações.

Neste sentido, a contabilidade deve também, como um diário financeiro, fornecer a base para se testar a legalidade das operações financeiras.

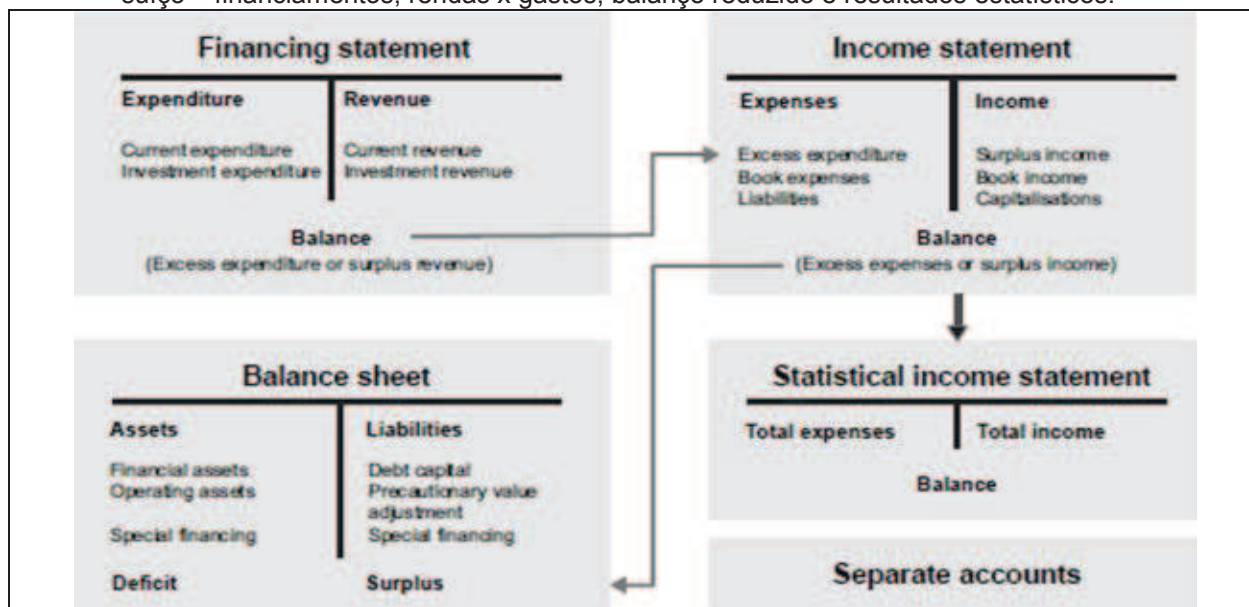
Para a OECD (2008), a contabilidade tem como um de seus objetivos o de subsidiar a gestão financeira e operacional, sob o ponto de vista interno da organização. A disponibilidade de informações detalhadas e específicas permite que os responsáveis orientem os processos, o interesse público e as questões viáveis economicamente, elementos esses necessários ao bom andamento da gestão administrativa da entidade.

No caso suíço, segundo a OECD (2008), a principal prioridade do orçamento público, financiado com antecedência por impostos, não é o lucro, mas o equilíbrio entre gastos e rendas. A situação econômico-financeira dos financiamentos é de particular importância. Na Confederação Suíça, há elevado nível de despesas de transferências e um relativo baixo nível de gastos operacionais, com um foco mais voltado a despesas de investimento, em que são relevantes não somente os elementos, mas também as condições macroeconômicas.

Assim, as demonstrações financeiras e orçamentárias são apresentadas de forma simplificada. Este modelo, voltado à transparência dos elementos relevantes da contabilidade, do ponto de vista do cidadão, pode ser aplicado no Brasil, de maneira a permitir um melhor acompanhamento das ações públicas.

A figura 11 evidencia o modelo suíço de demonstração de resultados financeiros públicos da OECD (2008), no âmbito da administração pública federal daquele país. Por meio de quatro diagramas de elementos textuais, cuja representação deve ser feita em valores, são extraídos da contabilidade pública, elementos identificáveis nos níveis de financiamento público (financing statement), demonstração de situação da renda disponível à administração pública (income statement), balanço geral com identificação do total de ativos e passivos (balance sheet), bem como a estatística entre renda e gastos (statistical income statement).

Figura 11 - Formato de demonstrações componentes do modelo de prestação de contas federal suíço – financiamentos, rendas x gastos, balanço reduzido e resultados estatísticos.



Fonte: Noman (2008).

O modelo suíço cuida de apresentar formas reduzidas de demonstrações, para além da divulgação oficial de demonstrações padronizadas pelos órgãos de controle internacionais. Veja-se que a ênfase é dada à declaração de financiamentos, declaração de rendas, ao Balanço Reduzido e as estatísticas que mostram, aos interessados, os valores finalísticos como ponto de partida para o acesso às contas públicas.

A figura 12 anuncia uma prévia modelagem para a proposta de modelo no Brasil, mas ainda prefigurando apenas a forma traduzida, sem as necessárias adequações às peculiaridades do caso concreto das municipalidades locais.

Figura 12 - Formato de demonstrações componentes do modelo de prestação de contas federal suíço – financiamentos, rendas x gastos, balanço reduzido e resultados estatísticos traduzidos

Declaração de Financiamentos		Declaração de Renda	
Despesas	Receitas	Gastos	Renda
Despesa Corrente	Receita Corrente	Excesso de Gastos	Superávit de Renda
Despesa de Investimentos	Receitas de Investimentos	Passivos	Capitalização
Balanço Geral (excesso de despesas ou superávit de receitas)		Balanço Geral (excesso de gastos ou superávit de rendas)	
Balanço Reduzido		Declaração de Rendas Estatísticas	
Ativo	Passivo	Gastos	Rendas
Ativo Financeiro	Passivo Financeiro	Resultado Geral	
Ativo Operacional	Capital de Terceiros		
Financiamentos	Financiamentos		
Especiais	Especiais		
Déficit	Superávit		

Fonte: traduzido e organizado pela autora.

O modelo, descrito nas figuras 11 e 12 (tradução), tem como objetivo o atendimento à necessidade de controle por parte do cidadão e de transparência das contas públicas. Com o Novo Modelo de Contabilidade, a Confederação intencionou fornecer informações transparentes completas sobre os salários de seus servidores, os financiamentos e a situação patrimonial dos poderes públicos.

Estas informações devem permitir que os agentes responsáveis por tomadas de decisões possam fazer uso seguro das demonstrações, além de proferir uma avaliação diferenciada e adequada da situação financeira, com suas metas e objetivos orientados para os resultados (OECD, 2008).

A maior necessidade de controle, parte da premissa de que o modelo de contabilidade deve implementar uma dupla ação de evidenciar e acompanhar o sistema de financiamentos e introduzir neste procedimento ferramentas que viabilizassem uma visão de gestão pública de negócios. A abordagem de financiamento é extraída dos sistemas de financiamento e de fluxos de caixa, sendo relevante o procedimento de conciliação entre receitas e despesas, bem como, a necessidade de contenção da dívida governamental.

Note-se que a abordagem de financiamento volta-se ao estabelecimento de prioridades na política de gastos e de planejamento financeiro para se custear as políticas públicas de médio prazo. Como esta abordagem mostra o impacto financeiro das ações de governo, esta se reveste de fundamental importância ao contribuinte, aos partidos políticos na elaboração das agendas políticas, bem ainda, aos diversos estudos e comparações de ordem econômica conjuntural.

Na abordagem por desempenho, verifica-se a condição comparativa entre despesas e receitas por unidades administrativas. Juntamente com a Unidade de Custos, este sistema fornece a informação necessária para a execução eficiente e eficaz das unidades e permite aos responsáveis identificar e utilizar seu espaço de ação, em nível mais estratégico e mais abrangente (OECD, 2008).

No tocante à transparência dos sistemas contábeis, como objetivo do novo modelo, esta denota a forma como os processos financeiros e as circunstâncias são demonstrados. A transparência da contabilidade é uma condição ao mesmo tempo altamente exigente e multifacetada e deve gerar confiança no cidadão. A transparência implica em que os dados e as informações sejam divulgados na forma clara e compreensível, tal como são efetivamente. A informação transparente

e confiável depende do reconhecimento de princípios para a elaboração de peças e demonstrações contábeis.

O modelo de contabilidade pública suíça (OECD, 2008) também prestigia a continuidade e a compatibilidade como elementos de ação fundamental. Mediante a aplicação destes princípios é que poderão ser feitas comparações ao longo do tempo, em relação a outros organismos públicos.

No tocante à estrutura do novo modelo de contabilidade da Confederação Suíça, esta pode ser entendida e elaborada a partir de três procedimentos. No primeiro, solicitam-se à contabilidade as informações básicas sobre a execução dos orçamentos. Neste caso, deverão ser informados diversos valores, como a remuneração paga aos servidores, ou seja, a declaração de renda, além dos dados do balanço patrimonial e a demonstração dos fluxos de financiamentos e de disponibilidades financeiras (dinheiro).

Anote-se que, como diferencial em relação à administração privada, que o Governo Suíço acrescentou às suas demonstrações também as despesas de capital ou os financiamentos incorridos no período. Este último dado, juntamente com a demonstração de resultados, objetiva evidenciar ao Parlamento a apropriação de créditos, do exercício regente.

Como segundo passo ou procedimento para a elaboração da estrutura de demonstrações financeiras ou contábeis suíças, é necessário formatar os elementos básicos do lay-out. A imagem consolidada deverá dispor de informações em nível de gestão, necessária ao bom funcionamento das tomadas de decisões por parte dos gestores financeiros. Mas, ao mesmo tempo, as contas individuais deverão apropriar valores que possibilitem a sua comparação em nível nacional e internacional ou mesmo entre os demais entes da federação. Assim, é necessário descrever os valores por unidades administrativas, e departamentos.

Como terceiro passo para a elaboração do modelo suíço, faz-se a integração entre os vários componentes da estrutura proposta. A partir de um padrão de programação de contas, os gráficos relacionam os componentes dos diversos níveis, de forma horizontal e vertical, das unidades administrativas e departamentos existentes.

4.1.4.2 Modelo de Demonstrações Contábeis Públicas utilizadas no Canadá

O governo municipal da cidade de Toronto, no Canadá, é responsável pela integridade, objetividade e precisão da publicação de suas demonstrações financeiras consolidadas, elaboradas de acordo com as IPSAS. Para cumprir a sua responsabilidade, a administração mantém sistemas de controle financeiro interno e abrangente destinado a assegurar a devida autorização de transações, a salvaguarda dos ativos e a integridade dos dados. A gestão local emprega profissionais qualificados e possui uma estrutura organizacional que segrega, de forma eficaz, as responsabilidades de cada atividade. Um Comitê de Auditoria analisa as demonstrações financeiras consolidadas (TORONTO CITY, 2013).

Figura 13 - Modelo de Consolidação das Demonstrações Financeiras - Toronto, Canadá

CONSOLIDATED STATEMENT OF OPERATIONS AND ACCUMULATED SURPL			
for the year ended December 31, 2012			
<i>(with comparative figures for the year ended December 31, 2011)</i>			
<i>(all dollar amounts in thousands of dollars)</i>			
	2012 BUDGET (Note 19)	2012 ACTUAL	2011 (Restated Note 2)
REVENUE			
Property taxation	3,737,936	3,750,325	3,583,368
Municipal land transfer tax	294,224	349,798	324,065
Taxation from other governments	92,200	106,600	98,596
User charges	2,809,407	2,797,655	2,615,642
Funding transfers from other governments (Note 20)	3,342,820	3,054,218	3,148,351
Gain on sale of Enwave (Note 6)	-	96,611	-
Government business enterprise earnings (Note 6)	-	180,097	188,041
Investment income	170,732	246,760	248,397
Development charges	203,430	141,133	94,952
Rent and concessions	324,537	395,470	386,073
Other	647,899	584,536	604,560
Total revenue	11,623,185	11,703,203	11,292,045
EXPENSES			
General government	1,045,230	873,889	1,193,486
Protection to persons and property	1,620,477	1,558,447	1,667,615
Transportation	3,048,849	2,828,174	2,642,260
Environmental services	1,059,491	810,859	834,088
Health services	407,442	397,210	399,207
Social and family services	2,136,223	1,999,896	2,032,670
Social housing	899,167	850,026	804,577
Recreation and cultural services	922,692	861,716	847,271
Planning and development	122,425	96,533	143,636
Total expenses (Note 21)	11,261,996	10,276,750	10,564,810
ANNUAL SURPLUS	361,189	1,426,453	727,235
ACCUMULATED SURPLUS - BEGINNING OF YEAR	15,594,762	16,641,411	15,582,937
GBE - IFRS adjustment -Toronto Hydro Corp. (Note 6)	-	97,202	331,239
ACCUMULATED SURPLUS - END OF YEAR (Note 18)	15,955,951	18,165,066	16,641,411

Fonte: Toronto City, 2013, p. 82.

Nas demonstrações consolidadas de Toronto é usual a confrontação dos valores do orçamento público atual, em relação a exercícios financeiros anteriores, tal como uma projeção futura para receitas e despesas de ordem pública.

Por fim, observa-se que tais demonstrações estão alinhadas à CASP, de modo que podem alcançar, com efetividade, o objetivo de representar um instrumento de avaliação de performance do gestor pelo cidadão. Assim, tais demonstrações mostram-se revestidas de linguagem compreensível, adaptando a comunicação contábil ao entendimento de seu principal acionista, o cidadão senhor da república (AUGUSTINHO et al, 2015).

A figura 13 exemplifica o modelo de demonstração financeira utilizada pela administração da cidade de Toronto, no Canadá, abrangendo as suas específicas categorias de gastos e receitas, confrontando o exercício financeiro atual com o imediatamente anterior.

Os modelos simplificados de contas públicas apresentados nesta sessão atendem, assim, à demanda de informações para composição, uma vez utilizados de forma oficial, possuem declaração de responsabilidade de gestor, serem firmados por profissional. Tais demonstrações também asseguram o atendimento a princípios como comparabilidade, confiabilidade, veracidade, compreensibilidade, utilidade e transparência. Desta forma, são adequados à composição do MCP-CDE.

4.2 ESTRUTURA DO MCP-CDE

O modelo desenvolvido tem seus fundamentos em estudos acadêmicos, técnicos e científicos nacionais e internacionais, na legislação e nas normativas exaradas de entidades oficiais, os quais têm suas titularidades indicadas nas referências bibliográficas. Da mesma forma, a origem de cada estrutura do modelo, a autoria, as características fundamentais dos modelos e as ferramentas, substâncias e conceitos, podem ser contempladas no Quadro 6, do Quadro Consolidado do Modelo desenvolvido, que segue.

De forma preliminar, a partir do Modelo de Contas Públicas Brasileiro em vigor regido por leis, normativas e manuais de órgãos disciplinadores oficiais, passa-se ao exame das substâncias, dos mecanismos e ferramentas regedoras, para fins de avaliação das melhores práticas utilizadas e das dificuldades de atendimento ao princípio da transparência, foram aplicados os questionamentos descritos no tópico 3.3(b), da análise de dados.

Numa avaliação preliminar, para cada uma das demonstrações prescritas na Lei Federal 4.320/1694, nas NBCASP e na LRF, que consolidam o modelo brasileiro, integradas aos modelos internacionais, foram aplicados os questionamentos pré-definidos, para a avaliação de suas substâncias e ferramentas.

Uma demonstração prévia dos modelos de contas públicas nacionais e internacionais trazidos à pesquisa foi organizada, com seus devidos fundamentos e de acordo com o referencial teórico e com os modelos internacionais descritos no tópico 4.1, deste estudo, cujos apontamentos são transcritos no Quadro 6.

Quadro 6 – Quadro Consolidado do Modelo Desenvolvido

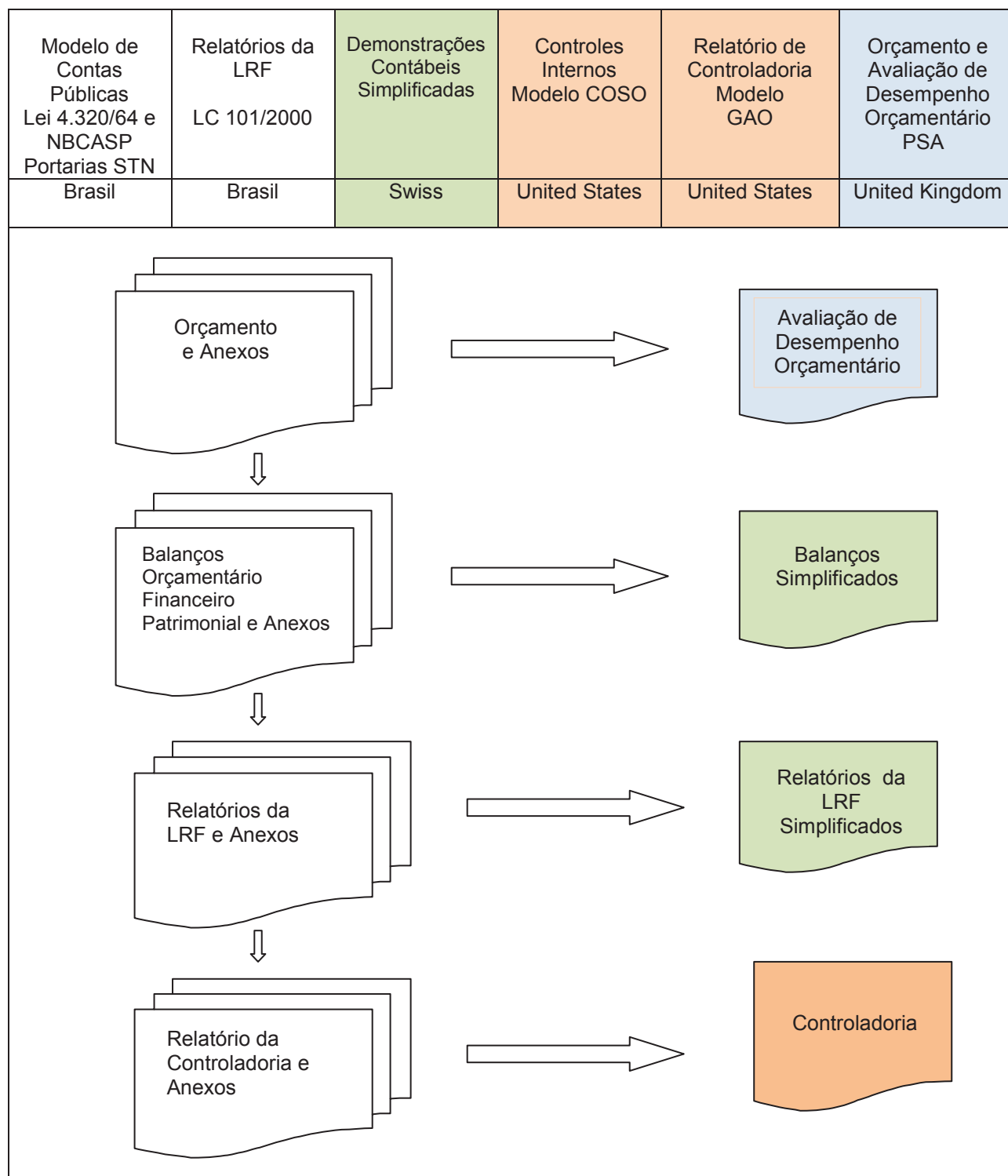
Modelo Original	Autor(es)	Características, Ferramentas, Substâncias e Conceitos-Chave	Modelo Final
COSO – Controles Internos	Oliveira (2008) Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO, 2004 COSO II, 2007	Sistematização de instrumentos e modelos de controles internos, integrados à contabilidade, conforme princípios de gestão, mediante Análise do Ambiente de Controle, Fixação dos objetivos, Identificação dos Eventos, Análise e Gerenciamento dos Riscos, Resposta ao Risco, Atividade de Controle, Informação e comunicação e Monitoramento.	- Adoção de sistema de controles internos com a previsão de Análise do Ambiente de Controle, Fixação dos objetivos, Identificação dos Eventos, Análise e Gerenciamento dos Riscos, Resposta ao Risco, Atividade de Controle, Informação e comunicação e Monitoramento.

GAO – Controles Internos	Government Accounting Office – GAO (2013)	Emissão de relatório padrão, tendo como princípios a Análise do Ambiente, Análise de Riscos, Atividades de Controle, Informação e Comunicação e Monitoramento.	- Adoção de relatório de CI segundo o modelo GAO.
Modelo Brasileiro de Contas Públicas CASP – Contabilidade Aplicada ao Setor Público	Lei Federal 4.320/1964 Conselho Federal de Contabilidade (2007) Silva et al (2007) Secretaria do Planejamento (2008) Slomsky (2008) Conselho Federal de Contabilidade (2012) International Foundation Accountants – IFAC (2010) Secretaria do Tesouro Nacional (2012)	Modelo adequado aos padrões internacionais do IASB; aplicado para a União, os Estados, os Municípios, entidades públicas e autarquias; Modelo com foco no patrimônio e não mais no orçamento; Modelo mantém as Leis de natureza orçamentária: Plano Plurianual Lei de Diretrizes Orçamentárias Lei Orçamentária Anual Adoção de novas demonstrações: Fluxos de Caixa, demonstração das Mutações do Patrimônio Público e do Resultado Econômico. Procedimentos Contábeis Orçamentários Procedimentos Contábeis Patrimoniais Procedimentos Contábeis Específicos Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP Manual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP	- Manutenção das estruturas previstas pela CASP e pela LRF: Balanço Orçamentário Balanço Financeiro Balanço Patrimonial Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) Relatório de Gestão Fiscal (RGF) Demonstração do Fluxo de Caixa Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Demonstração dos Lucros e Prejuízos acumulados - Adoção de estruturas simplificadas para as principais demonstrações, com apresentação de principais grupos e classes de contas, resultados e saldos. - Adoção de estruturas que permitam a comparabilidade de dados e informações por mais de um período.
Relatórios da Lei de Responsabilidade de Fiscal	LRF – LC 101/2000 Nascimento e Delbus, 2002	Emissão de Relatórios para fins de transparência fiscal das contas.	
Demonstrações Financeiras Simplificadas	OECD (2010)	Publicação de demonstrações com foco nos resultados de um ou mais exercícios financeiros.	
Modelo de Avaliação de Desempenho – contratos públicos – PSA Public Services Agreements	Noman (2008) Mackay (2011)	Orçamento Público Definição de metas específicas, objetivos e passos mensuráveis para se atingir as respectivas metas. Aplicação de Termo de Responsabilidade ao Gestor. Avaliação do desempenho orçamentário (avaliar se o gestor cumpre o que foi pactuado).	- Adoção de Ferramentas de análise comparativa de diferentes períodos; - Adoção de metas de desempenho, com controle de objetivos, metas, passos específicos, mensuráveis, alcançáveis, relevantes e cronometrados (SMART).

Fonte: elaborado pela autora

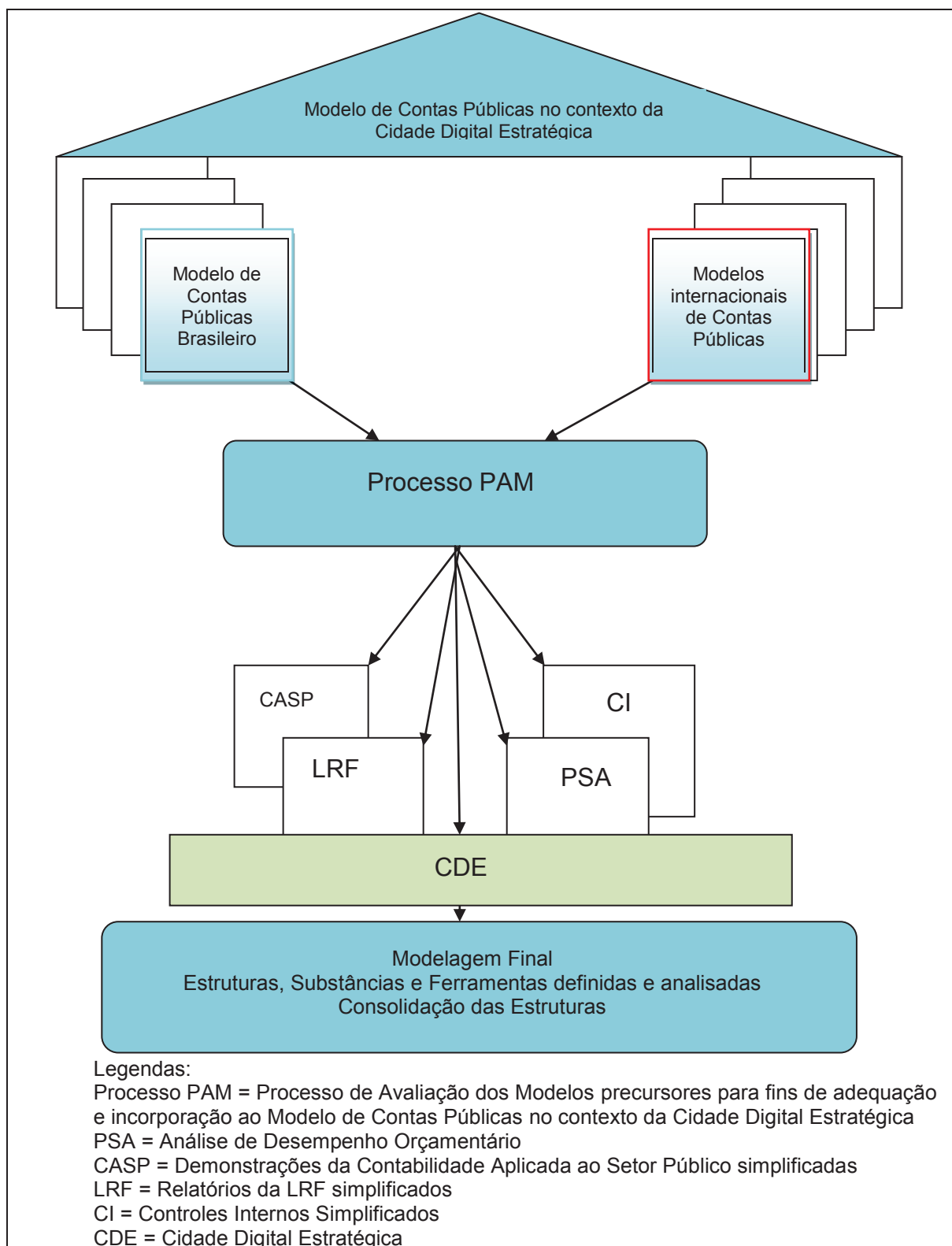
Também se elaborou um desenho prévio da estrutura do Modelo de Contas Públicas no contexto da Cidade Digital Estratégica, como consta na Figura 14.

Figura 14. Estrutura do Modelo de Contas Públicas no contexto da Cidade Digital Estratégica



O modelo de Contas Públicas para a Cidade Digital Estratégica pode ser representado também pelo desenho, conforme a Figura 15.

Figura 15. Desenho do Modelo de Contas Públicas no contexto da Cidade Digital Estratégica



Elaborado pela autora

A estruturação do MCP-CDE é elucidada nas Figuras 14 e 15. Inicia-se com a descrição do modelo brasileiro de contas públicas, representado pela estrutura das demonstrações financeiras, conforme preceitua a Lei Federal n°. 4.320/1964 e

a Lei Complementar Federal n°. 101/2000, acrescentadas pelas NBCASP, cujas estruturas são nominadas no Quadro 02, desta tese.

As referidas demonstrações contábeis ou financeiras foram submetidas a um processo Processo de Avaliação dos Modelos (PAM) para possível simplificação, que considera apenas a informação relevante, útil e de entendimento objetivo, para fins de apresentação pública, e inclui os saldos de classes e grupos de contas, com seus respectivos resultados consolidados ao final do exercício. Assim, de acordo com a estrutura do modelo de contas públicas suíço para demonstrações simplificadas, são mapeadas as demonstrações para a integração ao MCP-CDE.

Os modelos internacionais precursores para a controladoria e para a avaliação de desempenho também são submetidos a um Processo de Avaliação dos Modelos (PAM) para fins de integração ao MCP-CDE. As demonstrações originárias do Orçamento-Programa são convertidas em demonstrações simplificadas que abordam resultados de mais de um período ou exercício financeiro, de forma consolidada, tal como definido na Figura 15.

A avaliação de desempenho foi integrada ao MCP-CDE, a partir da avaliação da execução orçamentária, mediante a qual foram apurados, mediante fórmula específica, os índices de grau de descaracterização do orçamento (GDO) e de grau de desempenho orçamentário (GDS), definindo suas relações por metas e por função pública. Além disso, para a integração ao modelo a avaliação de desempenho foi levada a cabo para temáticas prioritárias no âmbito municipal, a exemplo da educação, da saúde e dos controles da despesa com pessoal.

Para o desenvolvimento do MCP-CDE também foi elaborada uma estrutura simplificada para a sistemática e o relatório conclusivo da avaliação dos controles internos, de modo que possam ser explicitados no parecer final os riscos para a administração pública e a recomendação de resposta ao risco, tal como prescreve a estrutura do COSO, descrita no tópico 4.1.1 desta tese.

O mapeamento composto das referidas estruturas passa a integrar a Cidade Digital Estratégica e visa possibilitar maior participação do cidadão no acompanhamento do orçamento público.

4.2.1 Demonstrações Financeiras Simplificadas

A partir do modelo de demonstrações simplificadas fornecido pela Confederação Suíça, procedeu-se à adequação daquelas demonstrações ao caso municipal brasileiro, propondo-se um demonstrativo simplificado, os quais elucidam somente os saldos das classes grupos e subgrupos de contas para cada uma das demonstrações obrigatórias, bem como a consolidação das demonstrações obrigatórias, anunciadas pela Lei federal 4.320/64, todas em um único quadro expositivo.

O Quadro 7 organiza os dados do Balanço Orçamentário Simplificado (BOS), cuja simplificação elucidada somente os saldos das categorias econômicas e para melhor visualização. A demonstração simplificada BOS, em pré-teste, é elaborada na Tabela 3, deste trabalho.

Quadro 7 - Balanço Orçamentário Simplificado (BOS)
Unidade Gestora
Exercício Financeiro

Balanço Orçamentário Simplificado				
Receita Orçamentária	Previsão Inicial	Previsão Atualizada	Receitas Realizadas	Diferenças
Receita Corrente				
Receita de Capital				
Total da Receita Orçamentária				
Despesa Orçamentária	Previsão Inicial	Previsão Atualizada	Despesas Executadas (Empenhada)	Diferenças
Despesa Corrente				
Despesa de Capital				
Total da Despesa Orçamentária				
Resultado: Déficit / Superávit				

Fonte: elaborado pela autora.

O Quadro 8 organiza os dados do Balanço Financeiro Simplificado (BFS), cuja visualização coteja os saldos da categoria econômica de Receita e Despesa Orçamentária, indicam os saldos, para fins de simplificação, dos Ingressos (Receitas Orçamentárias e Recebimentos Extraorçamentários) e Dispêndios (Despesa Orçamentária e Pagamentos Extraorçamentários), que se equilibram com a inclusão do saldo em espécie do exercício anterior na coluna dos ingressos

e o saldo em espécie para o exercício seguinte na coluna dos dispêndios. A demonstração simplificada BFS, em pré-teste, é elaborada na Tabela 4, deste estudo.

Quadro 8 - Balanço Financeiro Simplificado (BFS)
Unidade Gestora
Exercício Financeiro

Balanço Financeiro Simplificado			
Ingressos		Dispêndios	
Receita Orçamentária		Despesa Orçamentária	
Transferências Financeiras Recebidas		Transferências Financeiras Concedidas	
Recebimentos Extra-Orçamentários		Pagamentos Extra-Orçamentários	
Realizável		Realizável	
Disponível do Exercício anterior		Disponível para o Exercício seguinte	
Total		Total	

Fonte: elaborado pela autora.

Por sua vez, a estrutura do Balanço Patrimonial Simplificado (BPS) é elaboreada de modo que os valores de saldos das classes e dos grupos sejam reunidos em única estrutura contábil, conforme o Quadro 9. O BPS é apresentado, em pré-teste, na Tabela 5, desta pesquisa.

Quadro 9 - Balanço Patrimonial Simplificado (BPS)
Unidade Gestora
Exercício Financeiro

Balanço Patrimonial Simplificado			
Ativo		Passivo	
Ativo Circulante		Passivo Circulante	
Ativo Não Circulante		Passivo Não Circulante	
		Patrimônio Líquido	
Total do Ativo		Total do Passivo	

Fonte: elaborado pela autora.

Também a Demonstração das Variações Patrimoniais Simplificadas (DVPS), prescrita pela Lei Federal 4.320/64, foi reordenada e reduzida, de modo a consolidar somente os saldos do exercício, descrevendo as variações aumentativas e diminutivas, conforme o Quadro 10. A demonstração da DVPS, em rito de pré-teste, é elaborada na Tabela 6, deste trabalho.

Quadro 10 - Demonstração das Variações Patrimoniais Simplificada (DVPS)
Unidade Gestora
Exercício Financeiro

Demonstração das Variações Patrimoniais Simplificada			
Variações Patrimoniais Quantitativas			
Variações Aumentativas		Variações Diminutivas	
Impostos, Taxas e Contribuição de Melhoria		Pessoal e Encargos	
Contribuições		Benefícios Previdenciários e Assistenciais	
Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos		Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo	
Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras		Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras	
Transferências e Delegações Recebidas		Transferências e Delegações Concedidas	
Valorização e Ganhos com Ativos		Desvalorização e Perdas de Ativos e Tributárias	
Outras Variações Patrimoniais Ativas		Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	
		Resultado Patrimonial	
Total		Total	

Fonte: elaborado pela autora.

Por sua vez, a Demonstração dos Fluxos de Caixa Simplificada (DFCS), prevista na NBCASP e exigida a partir do exercício financeiro de 2015, deve ser elaborada de acordo com seus quadros, subdividida em (i) Quadro Principal, (ii) Quadro de Receitas Derivadas e Originárias, (iii) Quadro de Transferências Recebidas e Concedidas, (iv) Quadro de Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função, e (v) Quadro de Juros e Encargos da Dívida, conforme elucida o Quadro 11.

Quadro 11 - Demonstração dos Fluxos de Caixa Simplificada (DFCS)
Unidade Gestora
Exercício Financeiro

Demonstração dos Fluxos de Caixa Simplificada
Quadro Principal
Quadro de Receitas Derivadas e Originárias
Quadro de Transferências Recebidas e Concedidas
Quadro de Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função
Quadro de Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função
Quadro de Juros e Encargos da Dívida

Fonte: elaborado pela autora.

Ao final das apresentações individuais reduzidas, o modelo propõe a elaboração da Consolidação das Demonstrações Financeiras Simplificada (CDFS) que reúne, em única apresentação, todos os saldos dos Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial, além das Variações Patrimoniais, ajustando-se todos os seus saldos em pleno equilíbrio, para atendimento à Lei Federal 4.320/64 e às NBCASP, também de forma simplificada, tal como mostra o Quadro 12.

A referida demonstração consolidada deve dispor de informações em nível gerencial, necessárias ao bom funcionamento das tomadas de decisão.

Quadro 12 - Consolidação das Demonstrações Financeiras Simplificada (CDFS)

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	ANEXO 14 BALANÇO PATRIMONIAL		ANEXOS 12 E 13		ANEXO 14 BALANÇO PATRIMONIAL	
	EXERCÍCIO DE 2012		BALANÇO ORÇAMENTÁRIO		EXERCÍCIO DE 2013	
Títulos de classes e grupos			RECEITAS	DESPESAS		
	ATIVO	PASSIVO			ATIVO	PASSIVO
			BALANÇO FINANCEIRO			
ATIVO CIRCULANTE			INGRESSOS	DISPÊNDIOS		
Caixa e Equivalentes de Caixa						
Caixa						
Bancos e Aplicações temporárias						
Subtotais						
CRÉDITOS DE CURTO PRAZO						
Créditos Tributários a Receber						
Dívida Ativa Tributária						
Créditos de Transf. a Receber						
Devedores Diversos - Contas pendentes						
DEMAIS CRÉDITOS DE CURTO PRAZO						
Demais Créditos de Curto Prazo						
INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS						
Investimentos e Aplciações Temporárias						
ESTOQUES						
Estoques						
DESPESAS PAGAS ANTECIPADAMENTE						
Despesas Pagas Antecipadamente						
PASSIVO CIRCULANTE						
Obrigações Trab., Previd. e Assistenciais de Curto Prazo						
Empréstimos e Financiamentos de Curto Prazo						
Obrigações Fiscais de Curto Prazo						
Demais Obrigações de Curto Prazo						

			VARIAÇÕES PATRIMONIAIS			
ATIVO NÃO CIRCULANTE						
Ativo Realizável a Longo Prazo						
Créditos e Valores de Longo Prazo						
INVESTIMENTOS						
Investimentos						
Equivalência Patrimonial						
IMOBILIZADO						
Bens Móveis						
Bens Imóveis						
INTANGÍVEL						
Marcas, Direitos e Patentes						
PASSIVO NÃO CIRCULANTE						
Obrigações Trab., Previd. e Assistenciais de Longo Prazo						
Empréstimos e Financiamentos de Longo Prazo						
Fornecedores de Longo Prazo						
Obrigações Fiscais de Longo Prazo						
Demais Obrigações de Longo Prazo						
PATRIMONIO LÍQUIDO						
Resultados Acumulados (+)						
TOTAL						

Fonte: elaborado pela autora.

Para a elaboração desta peça contábil, deve-se iniciar pela composição dos saldos do balanço patrimonial do exercício anterior. A partir de então, passa-se à integração dos saldos do balanço orçamentário, seguido, na parte mediana da demonstração, dos valores do balanço financeiro com suas movimentações ocorridas no transcurso do exercício. Para as movimentações não circulantes, a sistemática adota também os saldos das movimentações das variações patrimoniais e finaliza com os saldos do Balanço Patrimonial final, encerrado em 31 de dezembro. Um pré-teste desta Consolidação consta da Tabela 7, desta tese.

A consolidação das contas dos balanços públicos, seguindo o modelo de demonstrações simplificadas suíças, reveste-se de substancias como a transparência e a integração com os controles internos e do Balanço Patrimonial com as demais demonstrações. Da mesma forma, o relatório mostra os dados de forma transparente, coerente e padronizada, evidenciando o equilíbrio das contas.

4.2.2 Demonstração do Orçamento Público conforme a vigência do PPA

A Constituição Federal (1988) estabelece que cada legislatura terá a duração de quatro anos, tempo que coincide com o mandato dos chefes dos poderes executivos municipais. Numa perspectiva temporal das legislaturas, faz-e necessário compreendê-la como o intervalo de tempo que o gestor terá para executar os seus planos e orçamentos, normalmente vinculado ao PPA. O Quadro 13, anuncia a Consolidação das Receitas e Despesas Orçamentárias ao longo da vigência do PPA (CRDO-PPA).

Quadro 13 - Consolidação das Receitas e Despesas Orçamentárias ao longo da vigência do PPA (CRDO-PPA)

Unidade Gestora				
Exercício Financeiro				
Receitas por categoria Econômica	Exercício Atual -2	Exercício Atual -1	Exercício Atual	Projeção Exercício Seguinte
Receitas Correntes				
Receita Tributária				
Receita de Contribuições				
Receita Patrimonial				
Receita de Serviços				
Transferências Correntes				
Outras Receitas Correntes				
(-) Deduções da receita correntes				
Receitas de Capital				
Operações de crédito				
Alienação de bens				
Transferências de capital				
Outras receitas de capital				
Total de Receitas				
Despesas por Temática				
Legislativa				
Administração				
Segurança Pública				
Assistência Social				
Previdência Social				
Saúde				
Educação				
Cultura				
Urbanismo				
Habitação				
Gestão Ambiental				
Outras áreas				
Total de Despesas				
Déficit / Superávit				

Fonte: elaborado pela autora.

A referida demonstração foi planejada para reunir em única mostra, as receitas e despesas, respectivamente, realizadas e executadas, ao longo de quatro anos, de acordo com a vigência do PPA. Da mesma forma que as demais demonstrações simplificadas, foi realizado o pré-teste para a consolidação.

A adequação do modelo, a um caso concreto, é apresentada na Tabela 8, com o pré-teste do modelo. Foi realizada a avaliação de desempenho orçamentário por metas, sobretudo para as áreas de controle constitucional específico como o ensino e a saúde, ou seja, aquelas que prescrevem obrigações relacionadas a limites mínimos de aplicação de recursos. Esta análise foi realizada de forma qualitativa e quantitativa, considerando-se as metas estabelecidas na LDO, observando-se o seu cumprimento ou descumprimento.

Anote-se que pela teoria dos contratos de serviços públicos, os PSA, é recomendável que cada programa seja avaliado a cada 3 a 5 anos. Além disso, devem ser elaborados portfólios, passíveis de avaliação, tal como as políticas públicas devem ter seus resultados analisados. Ao final, todos os relatórios de avaliação devem ser publicados. Assim, observa-se que também o modelo ora inserido ao modelo, guarda consonância com as substancia do modelo PSA.

A classificação institucional da despesa pública, vislumbrada nessa demonstração intenta mostrar ao cidadão quais as áreas tiveram maior aporte de recursos, indicando as prioridades do governo local, para aquele período.

Na sequência do trabalho, é elaborada a estrutura da Demonstração da Receita Corrente Líquida Simplificada (DRCLS), no Quadro 14, que também buscou agregar ao modelo as demonstrações relacionadas à Receita Corrente Líquida (RCL), às Receitas e Despesas Previdenciárias, Resultado Nominal e Primário, bem como os gastos com aplicação de recursos no setor do Ensino e da Saúde.

A Demonstração Simplificada que segue elucida os valores da receita corrente líquida, do período de quatro exercícios financeiros, extraídos do Anexo III do RREO.

Quadro 14 - Demonstração da Receita Corrente Líquida Simplificada (DRCLS)
Unidade Gestora
Exercício Financeiro

Base de Cálculo	Exercício Atual -2	Exercício Atual -1	Exercício Atual	Projeção Exercício Seguinte
Receitas Correntes				
(-) Deduções				
Contribuições ao Plano de Seguridade do servidor				
Compensação Financeira entre regime Prev. Servidor				
FUNDEB				
Total de Deduções				
RCL				

Fonte: elaborado pela autora.

Observe-se que a Demonstração Simplificada da RCL tem como base de cálculo os totais de receitas correntes, excluídas as deduções e duplicidades, relativas às contribuições de servidores públicos ao Regime de Previdência utilizado pela Unidade Gestora, para se chegar ao montante apurado da RCL.

Outra demonstração passível de destaque no modelo, refere-se à Demonstração de Receitas e Despesas do Regime de Previdência dos Servidores Simplificada (DRDPSS) da Unidade Gestora, como mostra o Quadro 15.

Quadro 15 - Demonstração das Receitas e Despesas Previdenciárias Simplificada (DRDPSS)
Regime Próprio
Unidade Gestora
Exercício Financeiro

Receitas Previdenciárias	Exercício Atual -3	Exercício Atual -2	Exercício Atual -1	Exercício Atual
Receitas Correntes				
Receitas de Contribuições				
Receita Patrimonial				
Outras Receitas Correntes				
Receitas de Capital				
Receitas Intra-Orçamentárias				
Receitas Totais				
Despesas Previdenciárias	Exercício Atual -3	Exercício Atual -2	Exercício Atual -1	Exercício Atual
Despesas Totais				
Restos a Pagar				
Resultado Previdenciário				
Caixa e Equivalentes de Caixa	Exercício Atual -3	Exercício Atual -2	Exercício Atual -1	Exercício Atual
Caixa				
Bancos				
Outros bens e direitos				

Fonte: elaborado pela autora.

Novamente se descreve tais valores pelo período de quatro exercícios financeiros, buscando, assim, situar os interessados sobre um cenário mais amplo

em relação às receitas, despesas, bem como aos saldos de disponibilidades líquidas que se encontram capitalizadas ao regime previdenciário.

A descrição das receitas e das despesas do regime de previdência da Unidade Gestora, reúne as receitas de contribuições, patrimonial, de capital e intra orçamentárias, para perfazer o valor total de receitas previdenciárias. Para se apurar o resultado previdenciário, são deduzidas, do total de receitas, as despesas previdenciárias totais somadas às dívidas de curto prazo. A apuração simplificada identifica também os saldos de caixa, bancos e outros bens e direitos que se encontram vinculados ao regime previdenciário, extraídos separadamente do Anexo IV e V do RREO, do período de quatro exercícios consecutivos.

Na sequência do estudo, foram apanhadas também as apurações do resultado nominal e do resultado primário da Unidade Gestora, de um período de quatro exercícios financeiros, que reúnem dados dos Anexos VI e VII do RREO. Essa demonstração simplificada é vislumbrada no Quadro 16, que segue.

Quadro 16 - Demonstração dos Resultados Nominal e Primário Simplificada (DRNPS)
Unidade Gestora
Exercício Financeiro

Resultado Nominal	Exercício Atual -3	Exercício Atual -2	Exercício Atual -1	Exercício Atual
Dívida Consolidada Bruta (i)				
Deduções (ii)				
Dívida Consolidada Líquida = (iii) = (i)-(ii)				
Privatizações e Passivos reconhecidos (iv)				
Dívida Fiscal Líquida (DFL)= (iii)+(iv)				
Resultado Nominal DFL atual (-) DFL anterior				
Resultado Primário	Exercício Atual -3	Exercício Atual -2	Exercício Atual -1	Exercício Atual
Receitas Primárias				
Despesas Primárias				
Resultado Primário				

Fonte: elaborado pela autora.

Anote-se que a apuração do Resultado Nominal descrita no Quadro 16 evidencia valores da Dívida Consolidada Bruta (DFB), computadas as respectivas deduções, cujo resultado deflagará na Dívida Fiscal Líquida (DFL). O Resultado Nominal decorre da diferença da DFL, em valores nominais, do exercício financeiro atual em relação à DFL do exercício imediatamente anterior.

Por sua vez, o Resultado Primário, destacado do Anexo VII do RREO, referente a quatro períodos, reúne os valores das receitas primárias em relação às despesas primárias, em valores nominais.

Como instrumento relevante para a avaliação popular, também se reputou como relevante as demonstrações de aplicações de recursos nos setores de ensino e de saúde, durante o interstício temporal de quatro anos.

A Demonstração da Aplicação de Recursos no Ensino Simplificada (DARES) é expressa mediante o Quadro 17. Busca-se, assim, posicionar o cidadão a respeito dos valores de receitas e de despesas, tomados, à luz do artigo 212, da Constituição Federal, como referência da aplicação de recursos no ensino público. Com base neste regramento, os valores aplicados, em termos percentuais, são evidenciados de forma comparativa, os quais foram extraídos do Anexo IX do RREO de determinada Unidade Gestora municipal.

Quadro 17 - Demonstração da Aplicação de Recursos no Ensino Simplificada (DARES)
Unidade Gestora 01
Exercício Financeiro

Base de Cálculo	Exercício Atual -3	Exercício Atual -2	Exercício Atual -1	Exercício Atual
Receitas				
Despesas Aplicadas	Exercício Atual -3	Exercício Atual -2	Exercício Atual -1	Exercício Atual
Total de Despesas				
Deduções				
Despesas Líquidas				
Percentual aplicado				
Referência: Limite previsto pela Constituição Federal – artigo 212, = mínimo de 25%.				

Fonte: elaborado pela autora.

Tal como na estrutura anterior, a Demonstração da Aplicação de Recursos na Saúde Simplificada (DARSS) evidencia a aplicação de recursos no setor de saúde pública, com base na regra contida na Emenda Constitucional n° 29/2000.

Quadro 18 - Demonstração da Aplicação de Recursos na Saúde Simplificada (DARSS)
Unidade Gestora 01
Exercício Financeiro de 2013

Base de Cálculo	Exercício Atual -3	Exercício Atual -2	Exercício Atual -1	Exercício Atual
Receitas				
Despesas Aplicadas	Exercício Atual -3	Exercício Atual -2	Exercício Atual -1	Exercício Atual
Despesas Líquidas				
Percentual aplicado				
Referência: Limite previsto pela Emenda Constitucional n. 29 = mínimo de 15%				

Fonte: elaborado pela autora.

A DARSS, retida no Quadro 18, evidenciará os valores aplicados no setor de saúde, pelo período de quatro exercícios consecutivos, extraídos do Anexo X do RREO, de modo que o cidadão possa acompanhar o cumprimento da normativa constitucional, por parte de uma Unidade Gestora municipal.

Além das demonstrações vinculadas ao RREO, também foi possível agregar ao modelo, os quadros simplificados do RGF, relativos à demonstração da despesa total com pessoal do poder Executivo de determinada Unidade Gestora, como mostra o Quadro 19. Tais demonstrações foram aglutinadas para o interstício temporal de quatro períodos consecutivos.

Quadro 19 - Demonstração da Despesa Total com Pessoal Simplificada (DDTPS)
Unidade Gestora 01
Exercício Financeiro de 2013

Base de Cálculo	Exercício Atual -3	Exercício Atual -2	Exercício Atual -1	Exercício Atual
Receita Corrente Líquida				
Despesas Aplicadas	Exercício Atual -3	Exercício Atual -2	Exercício Atual -1	Exercício Atual
Despesas Líquidas				
Percentual aplicado				
Referência: Limite previsto pelo artigo 20, da LRF = máximo de 54%.				

Fonte: elaborado pela autora.

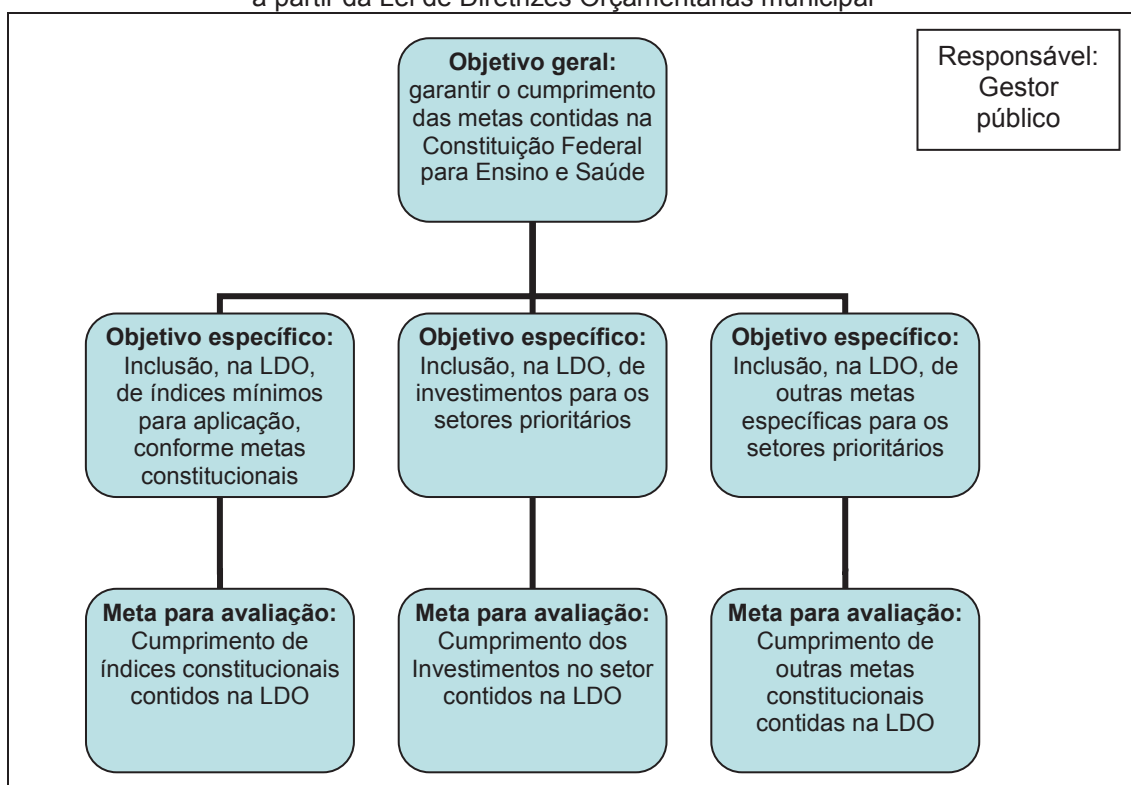
A apuração da despesa total com pessoal é regida pelo artigo 20 da LRF, apresentada no Anexo I, do RGF, consolidando todas as Unidades Gestoras municipais. Por meio desta demonstração simplificada, pode-se vislumbrar e acompanhar o cumprimento dos valores incorridos com despesas de folha de pagamento em relação à receita corrente líquida, clarificando, inclusive o índice capturado desta apuração para avaliação de seu cumprimento.

Assim, a partir das demonstrações simplificadas expostas neste tópico, foi possível, ainda, prover tais elementos de um pré-teste, que visa contribuir e analisar as propriedades aplicativas do MCP-CDE.

4.2.3 Modelo PSA – Metas de Desempenho Orçamentário

Nesta tese, a avaliação do cumprimento das metas é proposta com base na Lei de Diretrizes Orçamentárias, instrumento no qual são definidas metas orçamentárias para cada ano de gestão. A Figura 16 evidencia a forma de avaliação proposta, com base no padrão PSA internacional, a partir das metas constituídas na LDO municipal. Assim, para se avaliar se houve ou não cumprimento das metas estabelecidas na LDO, é feito o cotejo dos montantes aplicados em áreas com controle constitucional. Os índices de aplicação de recursos aplicados nestas áreas são extraídos dos anexos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, respectivamente, os modelos de Anexos 8 e 12.

Figura 16 – Modelo de Avaliação por Metas de Desempenho Orçamentário, a partir da Lei de Diretrizes Orçamentárias municipal



Fonte: elaborado pela autora.

A avaliação prevê formas de realocação de recursos financeiros, voltadas às principais prioridades e a garantia de que a execução do dinheiro público, tal como a evidenciação das demonstrações funcionem melhor em conjunto e que prejuízos ao cidadão sejam evitados. A adoção dos PSA erigiu num cenário de reformas

econômicas e políticas, quando o governo do Reino Unido reconheceu que a excessiva flexibilidade no processo orçamentário, e certo descontrole levou a distorções nos padrões de gastos públicos, em curto prazo. Assim, o intento foi de assegurar, por meio dos PSA a estabilidade, em médio prazo, e o compromisso do gestor, assegurado por meio de declaração de responsabilidade pública, com a previsão orçamentária de gastos, esta que contribuiu para melhorias na execução do orçamento (NOMAN, 2008).

Para a efetivação da avaliação de desempenho orçamentário tomar-se-á por padrão o modelo PSA, de metas de desempenho para o serviço público, que leva em consideração as premissas do modelo evidenciado na Figura 16, a qual especifica a necessidade de se estabelecer, a elaboração do orçamento público, cada meta, definindo os seus objetivos e os passos para se alcançá-la.

As metas são convertidas em substância orçamentária, com reserva de dotação específica. Definida a dotação para atendimento à meta, a partir do código da fonte de recurso, são apropriados os respectivos valores para o alcance da meta, e, conseqüentemente, transportados os dados ao conteúdo da LOA.

Da mesma forma, é vinculado um gestor ao cumprimento da meta, este que deverá declarar a sua responsabilidade, por meio de um instrumento formal, a declaração de responsabilidade.

Ao final, o desempenho orçamentário é avaliado sob dois aspectos distintos:

a) Grau de Descaracterização do Orçamento (GDO) originário ou da Lei do Orçamento originária, a partir da seguinte expressão:

<p>Previsão Orçamentária Atualizada (A) x Previsão Orçamentária Original (O)</p> $[(A / O) - 1] \times 100 = \text{índice de descaracterização do orçamento}$

Obs.: Se o índice for positivo (+) = houve descaracterização para mais.
 Se o índice for negativo (-) = houve descaracterização para menos.
 Se o índice for nulo (=0) = não houve descaracterização.

b) Grau de Desempenho Orçamentário (GDS) propriamente dito, quando será avaliado o grau de cumprimento das metas estabelecida na LOA.

<p>Execução Orçamentária Atualizada (E) x Previsão Orçamentária Original (O)</p> $[(E / O) \times 100] = \text{índice desempenho orçamentário}$

Obs.: Se o índice for positivo (+) = houve desempenho positivo, ou seja, acima do esperado.
 Se o índice for negativo (-) = houve desempenho negativo, ou seja, abaixo do esperado.
 Se o índice for nulo (=0) = foi mantida a previsão original.

As avaliações propostas são aplicadas diretamente à demonstração do Orçamento Público (Balanço Orçamentário) anual, no qual são elucidadas as alterações ocorridas ao longo do exercício.

4.2.4 Elementos para Análise do Sistema de Controles Internos

A versão preliminar do MCP-CDE inclui, em sua estrutura, a avaliação do sistema de controle interno dos governos. Pereira e Rezende (2013) afirmam que os diferentes órgãos de uma prefeitura buscam um sistema integrado de controle interno que atue com efetividade, privilegiando os efeitos preventivos do controle, que possam contribuir para o planejamento e gestão estratégica municipal.

Os elementos constitutivos deste instrumento de controle passam a acompanhar o padrão que é utilizado pelo sistema COSO e também utilizado pelo GAO. Este padrão funda-se em oito pontos de controle: a análise do ambiente, a fixação dos objetivos, a identificação dos eventos, a análise e o gerenciamento dos riscos, a resposta ao risco, as atividades de controle, as informações e as comunicações, bem como a proposta de monitoramento. O quadro 20, a seguir, elucidada os elementos fundamentais da análise do controle interno segundo o padrão COSO e o GAO. Os elementos fundamentais a constituir o relatório de controles internos municipais são apresentados no Quadro 20.

Quadro 20 - Elementos fundamentais da análise do controle interno segundo o padrão COSO e o GAO

Modelo Proposto
Anexo 1 – Análise do Ambiente de Controle
Anexo 2 – Fixação dos objetivos
Anexo 3 – Identificação dos Eventos
Anexo 4 – Análise e Gerenciamento dos Riscos
Anexo 5 – Resposta ao Risco
Anexo 6 – Atividade de Controle
Anexo 7 – Informação e comunicação
Anexo 8 – Monitoramento

Fonte: elaborado pela autora.

Para a análise do controle interno, deve-se levar em consideração a necessidade de fazer uso de procedimentos específicos como as ações de observância com visitas “in loco”, conferências, comparações, entrevistas,

circularização de documentos, visando avaliar as funções e o funcionamento adequado das estruturas existentes. O modelo utilizado pelo GAO sugere a avaliação das normativas regentes de cada instituição que será avaliada.

Anote-se que, tal como o modelo de relatório utilizado pela Administração Pública Federal dos Estados Unidos, importa que a apresentação do relatório de controle interno proposto, para fins de transparência, exponha, de maneira sintética, as deficiências materiais que são encontradas na avaliação dos controles, as limitações do trabalho, especialmente aquelas que resultaram em impedimentos ou limitações à avaliação dos setores internos. A apresentação do relatório, contida no Anexo 1 proposto, também pode ser o campo competente para a exposição das leis e regulamentos relacionados à avaliação proferida.

O Quadro 21 indica os elementos do modelo proposto, para o relatório de controle interno, distribuindo-os por anexo, adequando-os aos padrões conceituais do modelo COSO e do modelo do GAO ao caso do poder público municipal brasileiro.

Quadro 21 – composição do modelo de relatório de controle interno, elaborado a partir dos modelos COSO e GAO, com indicação de elementos distribuídos por anexo

Modelo Proposto	Elementos do Relatório
Preâmbulo	Títulos iniciais do relatório
Anexo 1 – Análise do Ambiente de Controle	Apresentação do relatório Contextualização do ambiente de controle Renúncias de opinião sobre demonstrações financeiras Outras limitações de trabalho
Anexo 2 – Fixação dos objetivos	Objetivos da análise e da emissão do relatório
Anexo 3 – Identificação dos Eventos	Identificação das leis e regulamentos aplicados à análise Identificação dos procedimentos aplicados à análise Manifestações sobre as temáticas públicas
Anexo 4 – Análise e Gerenciamento dos Riscos	Deficiências materiais resultantes da ineficiência dos controles internos sobre relatórios financeiros Desafios Fiscais de longo prazo
Anexo 5 – Resposta ao Risco	Propostas de medidas de correção às deficiências
Anexo 6 – Atividade de Controle	Propostas de atividades contínuas de controle
Anexo 7 – Informação e comunicação	Recomendações sobre informações e comunicações
Anexo 8 – Monitoramento	Recomendações de monitoramento por área e/ou por procedimento.

Fonte: elaborado pela autora.

O relatório de controles internos será elaborado seguindo a estrutura proposta, em adequação estrita à realidade de cada município.

5 VALIDAÇÃO DO MODELO DE CONTAS PÚBLICAS NO CONTEXTO DA CIDADE DIGITAL ESTRATÉGICA (MCP-CDE)

O modelo desenvolvido guarda consonância com a literatura revisitada no marco teórico e empírico, sendo descrito e modulado em tabelas e quadros, conforme o tópico 4.2 e tem seus fundamentos em estudos acadêmicos, técnicos e científicos nacionais e internacionais, na legislação e nas normativas exaradas de entidades oficiais, os quais têm suas titularidades indicadas nas referências bibliográficas.

Sendo assim, adotou-se como município para validação do modelo desenvolvido um município piloto com dados reais, designado, ao longo da análise como Unidade Gestora 01 (UG-01), uma vez que este já tem publicado no sítio, na internet suas demonstrações de acordo com as NBCASP, utilizadas no presente estudo. Tais demonstrações tomam por base o ano-calendário de 2013.

5.1 Demonstrações Financeiras Simplificadas

O MCP-CDE desenvolvido no tópico 4.1 deste trabalho, parte das demonstrações financeiras oficialmente adotadas no país, adequando-as a um cenário que estrategicamente possa consolidar informações no intuito de viabilizar o controle social por parte de interessados, como a população, em particular os gestores públicos.

A partir de dados obtidos na internet, de uma Unidade Gestora municipal paranaense, relativos ao exercício de 2013, adotou-se a designação para esta de UG-01, a qual se caracteriza como município de grande porte.

Assim, a partir do cotejo de dados e das informações disponíveis na internet, particularmente dos conteúdos dos Balanços publicados e disponibilizados, tal como delineado na metodologia, levou à organização do modelo, também já com a concretude de dados reais de uma Unidade Gestora.

O balanço público, desta feita, foi a seguir preparado com os respectivos dados e elementos, a fim de, numa composição de pré-teste, reunir as

demonstrações simplificadas em: Anexo 12 – do Balanço Orçamentário (BO), Anexo 13 – do Balanço Financeiro (BF), Anexo 14 – do Balanço Patrimonial (BP) e Anexo 15 – da Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), conjecturando-se e ajustando-se seus saldos respectivos.

Ao final da exposição dos Balanços Simplificados, que elucidam somente os saldos das classes grupos e subgrupos de contas para cada uma das demonstrações obrigatórias, são consolidados em um único quadro expositivo, que permite inclusive a conferência dos saldos de Balanço em relação ao exercício anterior. Desta feita, adotam-se os saldos de Balanço relativos ao exercício financeiro de 2013, em relação aos saldos de Balanço do exercício de 2012, da Unidade Gestora 01, município este de cerca de dois milhões de habitantes, ou seja, de grande porte.

A Tabela 3 organiza os dados do Balanço Orçamentário, cuja simplificação elucida somente os saldos das categorias econômicas, para melhor visualização.

Tabela 3 - Balanço Orçamentário Simplificado (BOS)
Unidade Gestora 01
Exercício Financeiro de 2013

Balanço Orçamentário Simplificado				
Receita Orçamentária	Previsão Inicial	Previsão Atualizada	Receitas Realizadas	Diferenças
Receita Corrente	5.954.524.000,00	6.206.992.486,04	5.963.121.938,09	243.870.547,95
Receita de Capital	425.476.000,00	475.547.234,99	202.272.477,28	273.274.757,71
Total da Receita Orçamentária	6.380.000.000,00	6.682.539.721,03	6.165.394.415,37	517.145.305,66
Despesa Orçamentária	Previsão Inicial	Previsão Atualizada	Despesas Executadas (Empenhada)	Diferenças
Despesa Corrente	5.413.131.000,00	5.887.673.822,52	5.677.960.905,58	209.712.916,94
Despesa de Capital	811.713.000,00	813.434.827,77	540.979.343,08	272.455.484,69
Total da Despesa Orçamentária	6.380.000.000,00	6.802.908.663,86	6.218.940.248,66	583.968.415,20
Resultado:				
Déficit = 53.545.833,29				

Fonte: elaborado pela autora.

A Tabela 4 organiza os dados do Balanço Financeiro simplificado, cuja visualização coteja os saldos de um pré-teste, da categoria econômica de Receita e Despesa Orçamentária, além dos saldos das Transferências Financeiras recebidas, dos Recebimentos Extra Orçamentários, do Realizável e dos

Recebimentos Extra Orçamentários, bem como dos Saldos de Disponível do exercício anterior e o do exercício atual.

Tabela 4 - Balanço Financeiro Simplificado (BFS)
Unidade Gestora 01
Exercício Financeiro de 2013
Balanço Financeiro Simplificado

Ingressos		Dispêndios	
Receita Orçamentária	6.165.394.415,37	Despesa Orçamentária	6.218.940.248,66
Transferências Financeiras Recebidas	0,00	Transferências Financeiras Concedidas	20.529.435,63
Recebimentos Extra-Orçamentários	1.500.989.528,15	Pagamentos Extra-Orçamentários	1.240.500.667,17
Realizável	2.702.863.332,37	Realizável	2.652.247.210,78
Disponível do Exercício anterior	1.221.695.687,15	Disponível para o Exercício seguinte	1.458.725.400,80
Total	11.590.942.963,04	Total	11.590.942.963,04

Fonte: elaborado pela autora.

Por sua vez, a estrutura do Balanço Patrimonial simplificada, composta de valores para fins de pré-teste, é ilustrada de modo que os saldos das classes do Ativo e do Passivo, bem como dos Grupos Circulante e Não Circulante sejam cotejados com os respectivos resultados das demonstrações completas. A Tabela 5 evidencia o Balanço Patrimonial simplificado.

Tabela 5 - Balanço Patrimonial Simplificado (BPS)
Unidade Gestora 01
Exercício Financeiro de 2013
Balanço Patrimonial Simplificado

Ativo	5.912.992.143,75	Passivo	2.246.334.271,86
Ativo Circulante	2.750.460.495,93	Passivo Circulante	188.762.618,78
Ativo Não Circulante	3.168.287.222,32	Passivo Não Circulante	2.057.571.653,08
		Patrimônio Líquido	3.672.413.446,39
Total	5.918.747.718,25	Total	5.918.747.718,25

Fonte: elaborado pela autora.

As Variações Patrimoniais são simplificadas de forma a consolidar somente os saldos do exercício, conforme a Tabela 6, que segue.

Tabela 6 - Variações Patrimoniais Simplificada (DVPS)
Unidade Gestora 01
Exercício Financeiro de 2013

Variações Patrimoniais Simplificada - Quantitativas			
Variações Aumentativas		Variações Diminutivas	
Impostos, Taxas e Contribuição de Melhoria	1.825.964.153,79	Pessoal e Encargos	2.257.208.704,31
Contribuições	619.534.184,64	Benefícios Previdenciários e Assistenciais	462.046.641,54
Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos	718.436.422,83	Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo	0,00
Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras	110.001.642,97	Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras	683.780.791,54
Transferências e Delegações Recebidas	823.258.378,62	Transferências e Delegações Concedidas	1.478.815.506,06
Valorização e Ganhos com Ativos	0,00	Desvalorização e Perdas de Ativos e Tributárias	462.978.791,55
Outras Variações Patrimoniais Ativas	3.719.896.076,94	Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	3.499.684.902,81
Resultado Patrimonial	1.027.424.478,02		
Total	8.844.515.337,81		8.844.515.337,81

Fonte: elaborado pela autora.

Ao final das apresentações individuais reduzidas, o modelo propõe a consolidação, em única demonstração, de todos os saldos dos Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais, conjugando-se todos os seus saldos em equilíbrio, em atendimento à Lei Federal 4.320/64, também de forma simplificada, tal como mostra a Tabela 7.

Tabela 7 - Consolidação das Demonstrações Financeiras Simplificada (CDFS)
Unidade Gestora 01
Exercício Financeiro de 2013

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	ANEXO 14 BALANÇO PATRIMONIAL		ANEXOS 12 E 13		ANEXO 14 BALANÇO PATRIMONIAL	
	EXERCÍCIO DE 2012		BALANÇO ORÇAMENTÁRIO		EXERCÍCIO DE 2013	
TÍTULOS classes e grupos	ATIVO	PASSIVO	RECEITAS	DESPESAS	ATIVO	PASSIVO
			6.165.394.415,37	6.218.940.248,66		
			BALANÇO FINANCEIRO			
			11.590.942.963,04	11.590.942.963,04		
ATIVO CIRCULANTE	1.221.970.733,34				2.750.460.495,93	
Caixa e Equivalentes de Caixa	1.221.695.687,15				1.458.725.400,80	
Caixa	172,52				476.323.891,08	
Bancos e Aplicações temporárias	1.221.695.514,63				982.401.509,72	
Subtotais			4.203.852.860,52	3.913.277.313,58		
CRÉDITOS DE CURTO PRAZO	0,00		2.702.863.332,37	2.566.225.715,66	1.184.909.118,19	
Créditos Tributários a Receber	0,00		0,00	455.902.049,08	455.902.049,08	
Dívida Ativa Tributária	0,00		0,00	708.477.633,48	708.477.633,48	
Créditos de Transf. a Receber	0,00		0,00	20.529.435,63	20.529.435,63	
Devedores Diversos - Contas pendentes	0,00		2.702.863.332,37	1.381.316.597,47	0,00	
DEMAIS CRÉDITOS DE CURTO PRAZO	275.046,19		0,00	105.269.264,80	105.544.310,99	

Demais Créditos de Curto Prazo	275.046,19		0,00	105.269.264,80	105.544.310,99	
INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS	0,00		0,00	0,00	0,00	
Investimentos e Aplicações Temporárias	0,00		0,00	0,00	0,00	
ESTOQUES	0,00		0,00	1.281.665,95	1.281.665,95	
Estoques	0,00		0,00	1.281.665,95	1.281.665,95	
DESPESAS PAGAS ANTECIPADAMENTE	0,00		0,00	0,00	0,00	
Despesas Pagas Antecipadamente	0,00		0,00	0,00	0,00	
PASSIVO CIRCULANTE		524.097.219,52	1.500.989.528,15	1.240.500.667,17		188.762.618,78
Obrigações Trab., Previd. e Assistenciais de Curto Prazo		179.937.049,91	1.465.861.120,28	1.048.372.373,06		1.602.335,41
Empréstimos e Financiamentos de Curto Prazo		0,00	35.128.407,87	0,00		35.128.407,87
Obrigações Fiscais de Curto Prazo		72.366.502,06	0,00	72.366.502,06		0,00
Demais Obrigações de Curto Prazo		271.793.667,55	0,00	119.761.792,05		152.031.875,50
			VARIAÇÕES PATRIMONIAIS			
			1.651.696.444,42	2.625.575.089,15		
ATIVO NÃO CIRCULANTE	3.486.608.739,61		828.438.065,80	1.146.759.583,09	3.168.287.222,32	
Ativo Realizável a Longo Prazo	758.218.556,04		0,00	683.780.791,54	74.437.764,50	
Créditos e Valores de Longo Prazo	758.218.556,04		0,00	683.780.791,54	74.437.764,50	
INVESTIMENTOS	0,00		718.436.422,83	0,00	718.436.422,83	
Investimentos	0,00		138.195.346,03	0,00	138.195.346,03	
Equivalência Patrimonial	0,00		580.241.076,80	0,00	580.241.076,80	
IMOBILIZADO	2.265.385.635,55		110.001.642,97	0,00	2.375.387.278,52	
Bens Móveis	230.440.647,25		8.331.255,24	0,00	238.771.902,49	
Bens Imóveis	2.034.944.988,30		101.670.387,73	0,00	2.136.615.376,03	
INTANGÍVEL	463.004.548,02		0,00	462.978.791,55	25.756,47	
Marcas, Direitos e Patentes	463.004.548,02		0,00	462.978.791,55	25.756,47	
PASSIVO NÃO CIRCULANTE		1.402.014.525,64	823.258.378,62	1.478.815.506,06		2.057.571.653,08
Obrigações Trab., Previd. e Assistenciais de Longo Prazo		824.121.397,15	814.374.667,79	-		9.746.729,36
Empréstimos e Financiamentos de Longo Prazo		477.928.482,85	0,00	282.585.151,53		760.513.634,38
Fornecedores de Longo Prazo		0,00	0,00	45.801.449,84		45.801.449,84
Obrigações Fiscais de Longo Prazo		99.964.645,64	8.883.710,83	0,00		91.080.934,81
Demais Obrigações de Longo Prazo		0,00	0,00	1.150.428.904,69		1.150.428.904,69
PATRIMONIO LÍQUIDO						
Resultados Acumulados (+)		2.782.467.727,79		0,00		3.672.413.446,39
Resultados Acumulados (-)	0,00		1.027.424.478,02		0,00	
			8.844.515.337,81	8.844.515.337,81		
TOTAL	4.708.579.472,95	4.708.579.472,95	11.590.942.963,04	11.590.942.963,04	5.918.747.718,25	5.918.747.718,25

Fonte: elaborado pela autora.

A demonstração exposta na Tabela 7 tem como ponto de partida os saldos de Balanço Patrimonial do exercício anterior, sendo, a partir destes, procedidos todos os ajustes oriundos das movimentações de receitas e despesas orçamentárias, do Balanço Orçamentário (BO), às movimentações financeiras do Balanço Financeiro (BF), e da Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), ocorridas no transcurso do exercício corrente.

Notadamente, as movimentações do Balanço Financeiro (BF) devem impactar diretamente nos saldos do Ativo e do Passivo Circulante, e, neste cotejo, devem-se considerar também as movimentações de Receitas Realizadas e de Despesas Executadas, originárias do Balanço Orçamentário (BO). Tal espectro indicará os saldos finais do Balanço Patrimonial (BP) atual.

Da mesma forma, das movimentações da Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) são formados os saldos finais do grupo de contas não circulantes do Ativo e do Passivo. O saldo patrimonial é destacado ao final da movimentação financeira e não financeira, bem assim, os saldos dos Balanços Financeiro, Patrimonial e das Variações Patrimoniais devem conferir com os saldos formulados de cada uma dessas peças contábeis, respectivamente.

5.2 Demonstração do Orçamento Público conforme a vigência do PPA

A Constituição Federal (1988) estabelece que cada legislatura terá a duração de quatro anos, tempo que coincide com o mandato dos chefes dos poderes executivos municipais. Numa perspectiva temporal das legislaturas no Brasil, cabe compreendê-la como o intervalo de tempo em que o gestor terá a iniciativa de executar os seus orçamentos dentro do limite temporal do Plano Plurianual.

Assim, a proposta do modelo segue no sentido de que haja uma demonstração única de receitas e despesas, respectivamente, realizadas e executadas, ao longo de quatro exercícios financeiros, de acordo com a vigência do PPA, tal como mostra a Tabela 8.

Tabela 8 - Consolidação das Receitas e Despesas Orçamentárias Simplificada - vigência do PPA
 Unidade Gestora 01
 Exercício Financeiro de 2013

Receitas Realizada por categoria Econômica	Exercício Atual -2 2011	Exercício Atual -1 2012	evolução	Exercício Atual 2013	evolução	Média	Projeção (pela média anterior) Exercício Seguinte
Receitas Correntes	4.541.028.235,23	5.226.128.331,70	1,15	5.963.121.938,09	1,14	1,15	6.833.409.442,14
Receita Tributária	1.415.705.292,38	1.688.843.224,73	1,19	1.825.964.153,79	1,08	1,14	2.076.236.638,19
Receita de Contribuições	208.596.809,07	247.772.552,91	1,19	619.534.184,64	2,50	1,84	1.142.489.483,04
Receita Patrimonial	114.437.182,06	248.755.979,27	2,17	112.824.031,80	0,45	1,31	148.210.551,52
Receita de Serviços	851.580.103,01	877.496.551,37	1,03	933.861.060,90	1,06	1,05	978.063.822,63
Transferências Correntes	1.868.114.143,42	2.174.708.139,57	1,16	2.198.029.713,08	1,01	1,09	2.390.185.340,64
Outras Receitas Correntes	283.087.999,30	332.873.529,33	1,18	272.908.793,88	0,82	1,00	272.325.208,13
(-) Deduções das Receitas Correntes	-	-	-	-	-	-	-
Receitas Correntes IntraOrçamentárias	435.214.120,79	493.867.645,83	1,13	-	-	0,57	-
Receitas de Capital	100.177.519,31	191.554.788,78	1,91	202.272.477,28	1,06	1,48	300.182.923,02
Operações de crédito	78.493.870,70	113.333.328,93	1,44	129.883.210,10	1,15	1,29	168.190.819,87
Alienação de bens	361.341,43	769.130,27	2,13	441.839,56	0,57	1,35	597.147,95
Transferências de capital	21.322.307,18	77.452.329,58	3,63	71.947.427,62	0,93	2,28	164.089.803,01
Outras receitas de capital	-	-	-	-	-	-	-
Total de Receitas	4.875.926.581,32	5.567.229.120,83	5,92	6.165.394.415,37	2,20	3,20	7.133.592.365,16
Despesas por área temática	Exercício Atual -2 2011	Exercício Atual -1 2012	Evolução	Exercício Atual 2013	evolução	Média	Projeção (pela média anterior)
Legislativa	86.494.574,08	92.325.433,77	1,07	91.426.960,72	0,99	1,03	94.063.779,34
Essencial à Justiça	21.064.967,97	24.903.742,92	1,18	26.976.294,64	1,08	1,13	30.556.824,82
Administração	447.511.997,85	518.202.442,63	1,16	432.089.137,52	0,83	1,00	430.314.608,37
Defesa Nacional	605.828,22	738.076,52	1,22	654.755,35	0,89	1,05	689.262,20
Segurança Pública	55.510.821,90	62.487.043,14	1,13	72.730.194,11	1,16	1,14	83.261.437,99
Assistência Social	107.127.496,06	117.962.803,80	1,10	127.872.576,03	1,08	1,09	139.710.484,71
Previdência Social	341.663.646,36	403.297.712,62	1,18	490.248.726,79	1,22	1,20	587.316.516,57
Saúde	907.179.049,57	1.057.332.974,23	1,17	1.351.465.732,07	1,28	1,22	1.651.289.127,04
Trabalho	35.194.806,92	30.713.555,41	0,87	31.313.169,89	1,02	0,95	29.625.323,18
Educação	686.976.982,18	778.940.198,15	1,13	972.258.882,86	1,25	1,19	1.157.983.758,12
Cultura	35.916.708,91	38.274.958,94	1,07	43.763.445,39	1,14	1,10	48.337.931,75
Direito e Cidadania	-	-	-	1.971,60	-	-	-
Urbanismo	1.220.591.693,69	1.384.379.563,90	1,13	1.534.027.377,10	1,11	1,12	1.719.863.027,31
Habitação	42.024.950,57	37.041.855,22	0,88	50.514.377,50	1,36	1,12	56.705.826,23
Saneamento	172.544.473,74	187.385.898,14	1,09	220.090.873,31	1,17	1,13	248.762.971,00
Gestão Ambiental	48.910.328,41	52.250.850,77	1,07	80.042.604,31	1,53	1,30	104.062.983,39
Ciência e Tecnologia	1.257.190,83	5.005.007,04	3,98	588.423,40	0,12	2,05	1.205.876,85
Indústria	-	-	-	200.000,00	-	-	-

Comércio e Serviços	53.639.582,59	58.683.469,20	1,09	57.390.545,21	0,98	1,04	59.456.626,46
Desporto e Lazer	37.436.444,68	27.733.979,67	0,74	28.550.184,07	1,03	0,89	25.270.597,51
Encargos Especiais	162.246.666,24	237.950.348,73	1,47	192.069.011,73	0,81	1,14	218.361.077,11
Outras Áreas	-	-	-	-	-	-	-
Outras Despesas Exceto Intra- Orçamentárias	462.879.431,90	579.384.369,16	1,25	414.638.636,71	0,72	0,98	407.869.639,55
Total de Despesas	4.926.777.642,67	5.694.994.283,96	1,16	6.218.913.880,31	1,09	1,12	6.989.820.716,52
Déficit	50.851.061,35	127.765.163,13	4,76	- 53.519.464,94	1,10	-	-
Superávit	-	-	-	-	-	-	143.771.648,63

Fonte: elaborado pela autora.

A adequação do modelo, a um caso concreto, é apresentada na Tabela 8, da análise preliminar. Feita uma avaliação de desempenho orçamentário por metas, especialmente das áreas de controle constitucional, ou seja, aquelas que prescrevem obrigações relacionadas a limites mínimos de aplicação de recursos públicos e podem ser realizadas de forma qualitativa, levando-se em conta as metas estabelecidas na LDO municipal, ano a ano, observando-se o seu cumprimento ou descumprimento.

Passando-se aos Relatórios da LRF, por meio de pré-teste foi possível a elaboração da Demonstração da Receita Corrente Líquida Simplificada (DRCLS) para a Unidade Gestora 01, conforme segue na Tabela 9.

Tabela 9 - Demonstração da Receita Corrente Líquida Simplificada (DRCLS)
Unidade Gestora 01
Exercício Financeiro de 2013

Base de Cálculo	Exercício Atual -2	Exercício Atual -1	Exercício Atual	Projeção Exercício Seguinte
Receitas Correntes Totais	4.541.028.235,23	5.226.128.331,70	5.963.121.938,09	6.833.409.442,14
(-) Deduções				
Contribuições ao Plano de Seguridade do servidor	109.762.350,12	137.421.686,84	158.205.008,26	
Compensação Financeira entre regime Prev. Servidor	21.590.842,48	11.675.776,85	17.700.768,74	
FUNDEB	200.493.294,01	224.598.474,22	253.140.675,12	
Total de Deduções	331.846.486,61	373.695.937,91	429.046.452,12	
RCL	4.209.181.748,62	4.852.432.393,79	5.534.075.485,97	6.345.370.952,21

Fonte: elaborado pela autora.

Conforme se pode observar da DRCLS da Unidade Gestora 01, são indicados os valores da Receita Corrente total obtida do Anexo III do RREO. Da mesma forma, foram subtraídos os valores das deduções legais, os quais formaram os valores da RCL para os dois exercícios financeiros imediatamente anteriores, bem como foi feita a projeção para o exercício seguinte, obtida a partir da média de incremento entre os exercícios imediatamente anteriores ao atual.

A oportunidade do estudo também alcançou as demonstrações do regime previdenciário dos servidores municipais, conforme a Tabela 10. Assim, foi agregado ao modelo a amostra simplificada dos Anexos IV e V, do RREO, mas consolidando os valores aferidos no período de quatro exercícios consecutivos.

Tabela 10 - Demonstração das Receitas e Despesas Previdenciárias Simplificada (DRDPS)
Regime Próprio
Unidade Gestora 01
Exercício Financeiro de 2013

Receitas Previdenciárias	Exercício Atual -3	Exercício Atual -2	Exercício Atual -1	Exercício Atual 2013
Receitas Correntes	144.666.961,19	188.497.196,44	263.502.312,97	237.653.218,58
Receitas de Contribuições	92.954.927,73	109.762.350,12	137.421.686,84	158.205.008,26
Receita Patrimonial	36.312.144,43	56.377.313,77	113.986.911,22	61.182.676,73
Outras Receitas Correntes	15.399.889,03	22.357.532,55	12.093.714,91	18.265.533,59
Receitas de Capital	0,00	0,00	0,00	0,00
Receitas Intra-Orçamentárias	235.142.890,90	276.651.709,36	340.046.640,97	394.271.640,85
Receitas Totais	379.809.852,09	465.148.905,80	603.548.953,94	631.924.859,43
Despesas Previdenciárias	Exercício Atual -3	Exercício Atual -2	Exercício Atual -1	Exercício Atual
Despesas Totais	304.446.703,34	349.619.976,68	410.490.475,57	494.080.405,47
Restos a Pagar	1.369.031,42	783.602,21	582.462,16	347.845,01
Resultado Previdenciário	73.994.117,33	114.745.326,91	192.476.016,21	137.496.608,95
Caixa e Equivalentes de Caixa	Exercício Atual -3	Exercício Atual -2	Exercício Atual -1	Exercício Atual
Caixa	0,00	0,00	0,00	0,00
Bancos	441.130.466,57	593.402.429,94	910.461.484,44	1.100.036.497,87
Outros bens e direitos	1.130.995,10	1.130.995,10	122.336,71	1.130.995,10

Fonte: elaborado pela autora.

Para a elaboração da demonstração financeira atinente aos Anexos IV e V, do RREO, foi necessária a consulta a banco de dados de quatro períodos consecutivos, bem como a reunião e a análise dos respectivos instrumentos originais, de quatro períodos.

A seguir, neste estudo, para fins de pré-teste, são analisados e reunidos os valores de resultado nominal e primário do período de quatro anos, em demonstração simplificada unificada.

Tabela 11 - Demonstração dos Resultados Nominal e Primário Simplificada (DRNPS)
Unidade Gestora 01
Exercício Financeiro de 2013

Resultado Nominal	Exercício Atual -3	Exercício Atual -2	Exercício Atual -1	Exercício Atual
Dívida Consolidada Bruta (i)	524.040.247,41	6 41.171.933,37	6 98.119.571,75	9 42.337.692,46
Deduções (ii)	264.804.750,47	5 04.440.707,91	3 88.588.717,46	4 13.669.989,79
Dívida Consolidada Líquida = (iii) = (i)-(ii)	259.235.496,94	136.731.225,46	309.530.854,29	528.667.702,67
Privatizações e Passivos reconhecidos (iv)	118.474.163,31	120.948.610,44	122.157.807,80	269.739.654,73
Dívida Fiscal Líquida (DFL)= (iii)+(iv)	140.761.333,63	15.782.615,02	187.373.046,49	258.928.047,94
Resultado Nominal DFL atual (-) DFL anterior		- 124.978.718,61	171.590.431,47	71.555.001,45
Resultado Primário	Exercício Atual -3	Exercício Atual -2	Exercício Atual -1	Exercício Atual
Receitas Primárias	4.330.863.948,91	4.891.196.668,16	5.642.633.181,39	5.929.672.299,78
Despesas Primárias	4.114.024.041,12	4.861.887.306,93	5.624.022.232,47	6.130.512.776,02
Resultado Primário	216.839.907,79	29.309.361,23	18.610.948,92	-200.840.476,24

Fonte: elaborado pela autora.

A demonstração dos Resultados Nominal e Primário Simplificada (DRNPS) evidencia os valores decorridos de quatro exercícios, extraídos dos anexos VI e VII do RREO. Anote-se que a apuração do Resultado Nominal refere o cálculo da diferença nominal entre a Dívida Fiscal Líquida (DFL) em relação ao período anterior em análise. A DFL por sua vez, advém da soma da dívida consolidada líquida somada aos eventuais valores correspondentes a privatizações e passivos reconhecidos.

Elegeu-se também como relevante ao estudo, a apuração simplificada da aplicação de recursos nos setores de ensino e de saúde, relacionando a consolidação das demonstrações de mais de um período. A Demonstração da Aplicação de Recursos no Ensino Simplificada (DARES) expressa os valores da receita base de cálculo, definida pela Constituição Federal, no seu artigo 212, bem como as despesas ali descritas, para formação do montante efetivamente aplicado, que deve obedecer ao parâmetro mínimo percentual de vinte e cinco por cento. A seguir é lançado pré-teste da Demonstração da Aplicação de Recursos no Ensino Simplificada (DARES).

Tabela 12 - Demonstração da Aplicação de Recursos no Ensino Simplificada (DARES)
Unidade Gestora 01
Exercício Financeiro de 2013

Base de Cálculo	Exercício Atual -3	Exercício Atual -2	Exercício Atual -1	Exercício Atual
Receitas	2.133.607.554,43	2.453.891.506,55	2.800.498.526,03	3.134.170.076,97
Despesas Aplicadas	Exercício Atual -3	Exercício Atual -2	Exercício Atual -1	Exercício Atual
Total de Despesas	629.662.359,26	749.872.614,99	873.343.732,21	1.010.149.475,58
Deduções	70.766.768,47	106.473.822,53	106.114.073,44	141.643.595,42
Despesas Líquidas	558.895.590,79	643.398.792,46	767.229.658,77	868.505.880,16
Percentual aplicado	26,19%	26,22%	27,40%	27,71%
Referência: Limite previsto pela Constituição Federal – artigo 212, = mínimo de 25%				

Fonte: elaborado pela autora.

A Demonstração da Aplicação de Recursos na Saúde Simplificada (DARSS), circunscrita na Tabela 12, representa os valores da base de cálculo, definida pela Emenda Constitucional nº 29/2000, e as despesas que a normativa prevê como autorizadas, para formação do montante efetivamente aplicado, que deve obedecer ao parâmetro mínimo percentual de quinze por cento. A Demonstração da Aplicação de Recursos na Saúde Simplificada (DARSS) é representada a seguir.

Tabela 13 - Demonstração da Aplicação de Recursos na Saúde Simplificada (DARSS)
Unidade Gestora 01
Exercício Financeiro de 2013

Base de Cálculo	Exercício Atual -3	Exercício Atual -2	Exercício Atual -1	Exercício Atual
Receitas	2.459.036.521,50	2.784.136.493,54	3.202.763.219,90	3.124.975.279,23
Despesas Aplicadas	Exercício Atual -3	Exercício Atual -2	Exercício Atual -1	Exercício Atual
Despesas Líquidas	349.286.392,63	418.619.642,01	502.513.323,93	640.002.766,70
Percentual aplicado	14,20%	15,04%	15,69%	20,48%
Referência: Limite previsto pela Emenda Constitucional n. 29 = mínimo de 15%				

Fonte: elaborado pela autora.

Por fim, em se tratando de demonstrações simplificadas, foi integrada ao modelo desenvolvido também a Demonstração da Despesa Total com Pessoal Simplificada (DDTPS), na Tabela 13, que reúne os montantes da despesa total de pessoal, de acordo com o artigo 20, da LRF, extraída do Anexo I do RGF. Essa demonstração baseia-se na unidade de tal demonstração de quatro períodos consecutivos, para situar os usuários acerca dos percentuais que efetivamente estão sendo utilizados, bem como da avaliação da possibilidade ou não da implicação de eventuais restrições legais que o poder público possa estar sujeito.

Tabela 14 - Demonstração da Despesa Total com Pessoal Simplificada (DDTPS)
Unidade Gestora 01
Exercício Financeiro de 2013

Base de Cálculo	Exercício Atual -3	Exercício Atual -2	Exercício Atual -1	Exercício Atual
Receita Corrente Líquida	3.400.113.347,80	4.210.598.250,47	5.077.031.124,01	5.379.228.393,92
Despesas Aplicadas	Exercício Atual -3	Exercício Atual -2	Exercício Atual -1	Exercício Atual
Despesas Líquidas	1.336.390.678,89	1.595.853.010,25	1.845.217.041,46	2.211.945.953,28
Percentual aplicado	39,30%	37,90%	36,34%	41,12%
Referência: Limite previsto pelo artigo 20, da LRF = máximo de 54%.				

Fonte: elaborado pela autora.

Registre-se que a consolidação das demonstrações financeiras simplificadas da despesa total com pessoal desconsiderou os dados e demonstrações que são apresentadas em duplicidade, a exemplo dos Anexos I, II, VIII e XI do RREO, uma vez que a síntese de tais instrumentos já foi absorvida pelas demais demonstrações.

5.3 Modelo PSA – Metas para Avaliação de Desempenho Orçamentário

A análise preliminar também pode ser uma forma de pré-teste. O pré-teste é um teste prévio para analisar a adequação dos instrumentos de coleta de dados. Rauhen (2006) os chama de mensurações provisórias prévias.

O pré-teste do MCP-CDE é desenvolvido a partir do uso de determinada ferramenta, neste caso, a avaliação de desempenho orçamentário, aplicada aos dados obtidos junto ao Orçamento-Programa e o Balanço Orçamentário de um município em teste, com informações reais, do último exercício financeiro encerrado, qual seja o ano contábil de 2013.

Assim, por meio de acesso ao site eletrônico do município em teste, na internet, obteve-se o acesso às leis de natureza orçamentária, e, para fins de estudo, extraiu-se os dados e informações da Lei Orçamentária Anual - Lei Municipal de 2012, baixada antes do início do exercício financeiro de 2013, quando entrou em vigor. Dita Prefeitura é tratada no presente caso concreto como Unidade Gestora 01 (UG-01).

Preliminarmente, a análise do constructo Controle Social pode ser projetada a partir da variável de existência. As definições de Controle Social emergem do referencial teórico e referem-se ao Controle Social de Contas Públicas. Neste

sentido, a partir de pesquisa realizada junto a municípios paranaenses não se pode afirmar sobre a existência de experiências de modelo de controle social atuante, vez que ainda não há plena transparência das contas públicas, e, sem informações o controle do cidadão resta prejudicado.

No que concerne ao constructo de transparência das contas públicas, tanto a avaliação da variável existência como da variável frequência, no Estado do Paraná, foi conduzida a partir de estudo, que apurou, como resultado de pesquisa, ao final de outubro de 2011, que 81,25% dos municípios com 50.000 ou mais habitantes disponibilizaram os relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal em suas páginas eletrônicas e este índice cai para 29,43% nos municípios com menos de 50.000 habitantes. É expressivo o número de municípios que não faz uso eletrônico para dar publicidade a seus atos, correspondendo a 70,57%, ou seja, 259 municípios dentre o total pesquisado.

Nesta tese, a avaliação do cumprimento das metas é proposta com base na Lei de Diretrizes Orçamentárias, instrumento no qual são definidas metas orçamentárias para cada ano de gestão.

Para a efetivação da avaliação de desempenho orçamentário tomar-se-á por padrão o modelo PSA, de metas de desempenho para o serviço público, que leva em consideração as premissas do modelo evidenciado na Figura 16, a qual especifica a necessidade de se estabelecer, a elaboração do orçamento público, cada meta, definindo os seus objetivos e os passos para se alcançá-la.

As metas são convertidas em substância orçamentária, com reserva de dotação específica. Definida a dotação para atendimento à meta específica, a partir do código da fonte de recurso, são apropriados os respectivos recursos para o alcance da referida meta, e, conseqüentemente, transportada esta informação ao conteúdo da Lei Orçamentária.

Da mesma forma, é vinculado um gestor ao cumprimento da meta, este que deverá declarar a sua responsabilidade, por meio de um instrumento formal, a declaração de responsabilidade.

Ao se proceder a análise do constructo modelos de contas públicas internacionais, adotou-se como variáveis os elementos do modelo, a identificação das substancias e o aspecto legal. Os elementos do modelo têm por medida a sua demonstração, a identificação das substancias e sua simplificação, e o aspecto legal tem por medida a avaliação da legalidade do modelo.

Quanto à avaliação da variável aspecto legal, observa-se que o modelo atende ao princípio da legalidade, vez que preserva os elementos originais preconizados pela legislação, complementando suas demonstrações com os demonstrativos propostos, para fins de aplicação à Cidade Digital Estratégica.

Ao se cotejar as fórmulas para avaliação do desempenho orçamentário, descritas no tópico 4.2.3 do modelo proposto, alíneas “a” e “b”, foram apurados os resultados do exercício financeiro, sob análise.

Na Tabela 15, da Avaliação de Desempenho Orçamentário (ADO), foram compulsados os valores contidos na Lei Orçamentária Anual e os valores extraídos do Balanço Orçamentário da Prefeitura em teste, ao final do ano de 2013, relativos às receitas orçamentárias, para fins de se estabelecer um regime comparativo levando-se em conta três parâmetros:

- 1) Previsão Orçamentária Original da Receita: identificada como receita e suas descrições, seguida de valores, a partir da Lei Municipal de 2012 e confirmada nos valores do Balanço Orçamentário;
- 2) Previsão Orçamentária Atualizada da Receita: identificada no Balanço Orçamentário da Prefeitura, após ajustes, a maior ou a menor, ocorridos durante o exercício financeiro, incorporadas as alterações ocorridas no decorrer do exercício financeiro;
- 3) Receita realizada: a receita efetivamente arrecadada ao final do exercício, apurada em 31 de dezembro de 2013, no Balanço Orçamentário.

Tabela 15 – Avaliação de Desempenho Orçamentário (ADO)
 Unidade Gestora 01
 Exercício financeiro de 2013

Descrição da Receita	PREVISÃO ORIGINÁRIA DA LOA	PREVISÃO ATUALIZADA	% GDO	RECEITA REALIZADA	% GDS
RECEITA TOTAL	6.380.000.000,00	6.682.539.721,03	4,74	6.165.394.415,37	96,64
Receitas Correntes	5.954.524.000,00	6.206.992.486,04	4,24	5.963.121.938,09	100,14
Receitas Tributária	1.891.170.000,00	1.891.170.000,00	-	1.825.964.153,79	96,55
Receitas de Contribuições	597.167.000,00	597.167.000,00	-	619.534.184,64	103,75
Receita Patrimonial	157.942.000,00	158.630.875,46	0,44	112.824.031,80	71,43
Receita de Serviços	951.954.000,00	951.954.000,00	-	933.861.060,90	98,10
Transferências Correntes	2.074.899.000,00	2.326.082.610,58	12,11	2.198.029.713,08	105,93
Outras Receitas Correntes	281.392.000,00	281.988.000,00	0,21	272.908.793,88	96,99
Receitas de Capital	425.476.000,00	475.547.234,99	11,77	202.272.477,28	47,54
Operações de Crédito	242.572.000,00	268.564.756,99	10,72	129.883.210,10	53,54
Alienação de Bens	80.000,00	80.000,00	-	441.839,56	552,30
Transferências de Capital	182.824.000,00	206.902.478,00	13,17	71.947.427,62	39,35
Outras Receitas de Capital	0,00	0,00		0,00	-
Total das Receitas	6.380.000.000,00	6.682.539.721,03	4,74	6.165.394.415,37	92,26
Déficit					
Descrição da Despesa	PREVISÃO ORIGINÁRIA DA LOA	PREVISÃO ATUALIZADA	% GDO	DESPESA EXECUTADA	% GDS
DESPESA TOTAL	6.380.000.000,00	6.802.908.663,86	6,63	6.218.934.880,31	97,48
Despesas Correntes	5.031.131.000,00	5.469.519.687,87	8,71	5.263.316.900,52	104,61
Despesas de Capital	811.713.000,00	813.434.827,77	0,21	540.979.343,08	66,65
Reserva de Contingência	53.356.000,00	13,57	100,00	0,00	-
Reserva do RPPS	101.800.000,00	101.800.000,00	-	0,00	-
Despesas Intraorçamentárias	400.000.000,00	418.154.134,65	4,54	414.638.636,71	103,66
Superávit				0,00	
Total das Despesas	6.380.000.000,00	6.802.908.663,86	6,63	6.218.934.880,31	97,48

Fonte: elaborada pela autora.

GDO = Grau de Descaracterização do Orçamento Inicial

GDS = Grau de Desempenho Orçamentário

A partir da Tabela 15, observa-se que a Lei Orçamentária Anual, relativa ao exercício de 2013, não há indícios de descaracterização negativa para a receita orçamentária. Anote-se que o total de receitas, registrou o GDO de 4,74%, indicando que houve descaracterização a maior de 4,74%. Ainda no que respeita a

receita prevista e a atualizada, o GDO das transferências correntes, das receitas de capital e das operações de crédito, foram registrados percentuais superiores a 10%, que podem ser entendidos como relevantes.

Ao se avaliar o GDS das receitas, é de se registrar que poucos elementos registraram a implementação acima de 100%, como foi o caso das receitas de contribuições, as transferências correntes e das alienações de bens, esta última que registrou o índice de 552%, bastante relevante e além da previsão orçamentária, se consideradas as normas constitucionais impeditivas à redução do patrimônio público. Noutro sentido, observou-se que não se consolidaram, na sua totalidade, mas apenas em 53,54%, as previsões orçamentárias para a aferição de receitas de capital, consolidando um cenário tendente à redução de endividamentos de longo prazo.

No que tange ao GDO para as despesas totais da UC-01, a avaliação engendrada demonstra que houve descaracterização a maior, na ordem de 6,63%, cabendo registro também ao fato de não haver implementação de valores para reserva de contingência e reserva ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), embora estas dotações tenham sido planejadas no orçamento programa.

Quanto à execução das despesas o GDS apurou o desempenho negativo das despesas, em relação à previsão atualizada, uma vez verificado o índice de 97,48%, que revela um cenário positivo, uma vez que tenderia, a UC-01 à implementação de valores superiores de despesas. Mesmo assim, é relevante o déficit de quase 1%, em relação às receitas arrecadadas.

Ao passar-se à da Avaliação de Desempenho Orçamentário por função (ADOF), com base na Lei Orçamentária Anual, por metas institucionais, os valores orçados são confrontados com os montantes executados de despesas institucionais efetivamente aplicados no setor, no ano respectivo, levando-se em consideração os valores de despesas liquidadas, cujas demonstrações são evidenciadas na Tabela 16.

Tabela 16 – Avaliação de Desempenho Orçamentário por Função (ADOF)
 Unidade Gestora 01
 Exercício financeiro de 2013

Áreas ou Funções	Orçado	Dotação Atualizada	GDO % no ano	Aplicado no Ano (Despesa liquidada)	GDS
Educação	132.444.000,00	138.185.832,94	104%	134.764.832,94	97,52%
Saúde	67.939.000,00	71.491.940,85	105%	71.220.567,18	99,62%

Fonte: elaborada pela autora.

GDO = Grau de Descaracterização do Orçamento Inicial

GDS = Grau de Desempenho Orçamentário

Para se proceder a essa avaliação, são levados a cotejo na Tabela 4, os montantes globais orçados, extraídos da Lei Orçamentária anual publicada, em relação aos valores de dotação orçamentária atualizada, ou seja, alterados no decorrer do exercício financeiro por Lei ou por Decreto. Desta análise comparativa obtém-se o índice de descaracterização do orçamento, por área temática ou função municipal. Ao se confrontar os valores de orçados efetivamente (dotação atualizada) em relação aos valores globais aplicados no ano respectivo, obtém-se o índice de aplicação orçamentária anual, por área, em relação ao orçado. No exercício de 2013, ambos os índices orçados, para a educação e para a saúde, ficaram aquém dos montantes orçados, respectivamente, que a educação não alcançou 100% dos valores orçados, com déficit de -2,48%, enquanto que a saúde teve um déficit orçamentário de -0,38%. Anote-se, contudo, que tais índices representam apenas um alerta aos gestores, vez que não há qualquer analogia com os percentuais obrigatórios a serem aplicados anualmente, por determinação constitucional.

As metas municipais para a educação e para a saúde são descritas na Lei de Diretrizes Orçamentárias e sua análise, obedece à norma constitucional.

Quadro 22 – Avaliação de Desempenho Orçamentário por Metas (ADOM)
 Área sob controle constitucional: Ensino
 Unidade Gestora 01
 Exercício financeiro de 2013

Áreas ou Funções	Meta 1	Meta 2	Meta 3	Responsável
Ensino	Atingir índice constitucional mínimo de 25%	Implementar investimentos	Garantir complementação	Gestor municipal
Aplicação	27,71%	1%	1%	
Cumprimento	Cumpriu	Cumpriu	Cumpriu	Metas Cumpridas

Fonte: elaborada pela autora.

A análise do Quadro 22 evidencia que a administração do Município em teste, no ano ou exercício financeiro de 2013, cumpriu a normativa constitucional de aplicação de recursos em educação, cuja disciplina constitucional determina que sejam aplicados, no mínimo, vinte e cinco por cento de receitas arrecadadas, no setor.

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino. (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988)

Da mesma forma, a Constituição Federal reserva à competência municipal, a aplicação mínima de parcela de suas receitas aos serviços públicos de saúde, consoante destaca o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, após a alteração advinda da Emenda Constitucional nº 29, do ano de 2000.

Art. 77. Até o exercício financeiro de 2004, os recursos mínimos aplicados nas ações e serviços públicos de saúde serão equivalentes:

(...)

III - no caso dos Municípios e do Distrito Federal, quinze por cento do produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º. (ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS, 1988).

Quadro 23 – Avaliação de Desempenho Orçamentário por Metas (ADOM)

Área sob controle constitucional: Saúde

Unidade Gestora 01

Exercício financeiro de 2013

Áreas ou Funções	Meta 1	Meta 2	Meta 3	Responsável
Saúde	Atingir índice constitucional mínimo de 15%	Implementar investimentos	Garantir complementação	Gestor municipal
Aplicação	20,48%	2%	3%	
Cumprimento	Cumpriu	Cumpriu	Cumpriu	Metas Cumpridas

Fonte: elaborada pela autora.

É assim que se pode inferir, a partir da análise do Quadro 23, que a aplicação de recursos no setor de saúde também foi cumprida pelo Município em teste, no ano de 2013, bem como que foram cumpridas suas metas de aplicação excedentes aos referidos setores prioritários da administração pública.

5.4 Elementos para Análise do Sistema de Controle Interno

A versão do Relatório de Controle Interno proposta para aplicação ao MCP-CDE inclui, em sua estrutura, a avaliação do sistema de controle interno dos governos.

Como anunciado no modelo COSO, este padrão funda-se em oito pontos de controle: a análise do ambiente, a fixação dos objetivos, a identificação dos eventos, a análise e o gerenciamento dos riscos, a resposta ao risco, as atividades de controle, as informações e as comunicações, bem como a proposta de monitoramento. O Quadro 24 propõe uma amostra aplicada à Unidade Gestora 01 (UG-01).

Quadro 24 - Aplicação do Modelo de Relatório do Sistema de Controle Interno (SCI), elaborado a partir dos modelos COSO e GAO, com indicação de elementos distribuídos por Anexo

Relatório do Controle Interno Municipal Unidade Gestora 01 Exercício financeiro de 2013
<p>PREÂMBULO</p> <p>O presente instrumento compreende a análise anual proferida pelo Sistema de Controle Interno (SCI), ao qual cabe a função de fiscalização nas áreas financeira, orçamentária, contábil, operacional e patrimonial, respeitando os princípios da legalidade, legitimidade e da economicidade, bem como de avaliação do sistema, verificando seu funcionamento e alterações, conforme prescreve a Constituição Federal e toda a legislação respectiva à receita e à despesa pública vigente.</p> <p>Como estrutura organizacional, a unidade de coordenação atual do sistema de controle interno da Unidade Gestora 01 (UG-01) está representada pela Controladoria de Finanças, criada mediante Lei Municipal.</p>
<p>QUALIFICAÇÃO DO CONTROLADOR</p> <p>Nome do Controlador; CPF e RG do Controlador; Período de responsabilidade: Data do Início: 01/01/2013 - Data do Fim: 31/12/2013; Cargo e formação do Controlador.</p> <p>Nome e qualificação dos profissionais que compõem a equipe.</p>
<p>ANEXO 1 – ANÁLISE DO AMBIENTE DE CONTROLE</p> <p>A atuação da unidade central do Controle Interno prescreveu a verificação integrada e compartilhada com os demais Departamentos da Secretaria Municipal de Finanças, em conjunto com as secretarias da administração direta e fundos. Os esforços conduziram o alinhamento quanto às funções e atividades de Controle Interno, em apoio inclusive aos fundos do município e à administração indireta no exercício de 2013.</p> <p>O conjunto das verificações no exercício de 2013 constituiu-se de procedimentos no acompanhamento da execução orçamentária, no fluxo entre o departamento que comanda o planejamento orçamentário, conforme prevê o parágrafo único do art. 79 da Lei 4.320/64 e com as respectivas responsabilidades previstas em Decreto Municipal. O referido decreto municipal institui a delegação dos respectivos cargos e características dos ordenadores de despesas, que lhe propiciam, de modo integrado, a decisão na priorização de recursos nas devidas pastas de governo, estabelecendo a responsabilidade específica nas Secretarias da Administração Direta.</p> <p>Para atender às exigências dos órgãos fiscalizadores, foi publicada normativa, com a definição e a delimitação institucional dos resultados quanto às orientações e aos procedimentos padronizados, prazos, solicitação de dados, informações, respostas de quesitos levantados pelo plano de trabalho da Unidade Central de Controle Interno.</p> <p>Em resposta à normativa, as unidades gestoras providenciaram as respectivas remessas das devidas certificações oficializadas e encaminhadas à Controladoria pelos respectivos representantes do Controle Interno em cada área da Administração Direta.</p>

ANEXO 2 – FIXAÇÃO DOS OBJETIVOS

O objetivo do Relatório de Controle Interno é integrar, de forma consolidada e simplificada, informações da Ação Governamental de Controle programada para o exercício de 2013, a partir do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da execução do Orçamento e seus desencadeamentos das fases da execução da receita e despesa até a contabilização das contas públicas municipais.

O presente relatório consiste no atendimento da legislação vigente, por intermédio da análise e do suporte documental, com o aperfeiçoamento no objetivo de:

- Garantir a veracidade e orientar sobre informações contábeis, financeiras e operacionais;
- Prevenir erros e irregularidades;
- Localizar erros e desperdícios;
- Estimular a eficiência da Administração e a parceria entre os setores envolvidos por intermédio do acompanhamento da gestão e de relatórios e informações.

ANEXO 3 – IDENTIFICAÇÃO DOS EVENTOS

A identificação dos eventos caracteriza-se na identificação das leis, regulamentos e dos procedimentos aplicados à análise, bem como das manifestações sobre as temáticas públicas.

A mesma avaliação comporta o escopo e tratamento necessário à remessa do Relatório de Gestão (SIM/AM) e subsidiam a avaliação e o acompanhamento do Sistema de Controle Interno do Executivo do Município em teste. A portaria traz em anexo demonstrativos respectivos aos resultados relevantes dos procedimentos de Controle Interno. A análise e a certificação da prestação de contas estão fundamentadas, também, nas informações, comprovações complementares e avaliações das secretarias municipais que integram o executivo municipal da administração direta. Em especial o sistema de controle interno, nos requisitos inerentes à gestão orçamentária, financeira e contábil apoia-se na designação de competências dos demais departamentos da secretaria municipal de finanças, da secretaria municipal de administração e da secretaria municipal de planejamento e gestão.

Base Legal para a análise: Constituição Federal, Lei Federal nº 4.320/64, Decreto Lei nº 200/67, Lei Complementar nº 101/2000 – Lei Responsabilidade Fiscal, Lei Federal nº 8.666/93, Portaria 42/1999 - Secretaria do Tesouro Nacional, Portaria 828/11 - Secretaria do Tesouro Nacional, Portaria 753/12 - Secretaria do Tesouro Nacional, Lei Federal nº. 12.527/11, Lei Complementar Estadual 113/2005 – PR e Lei Orgânica do Município.

Quanto aos procedimentos, as verificações e averiguações no plano de trabalho das unidades de controle interno designadas em cada secretaria resultaram em análises específicas e foram voltadas à atuação preventiva e corretiva; conforme períodos de detecção e estruturas disponibilizadas pela administração pública municipal. Foi objetivo a busca de melhorias e aperfeiçoamentos que ficam registrados na possibilidade da formulação e opinião por parte da unidade central do Sistema de Controle Interno, mediante preceitos institucionais vigentes, buscando estratégias como base nas informações do Exercício, delineados sobre as seguintes formas de trabalhos e procedimentos técnicos realizados:

- Indagação escrita e oral;
- Análise documental;
- Conferência de cálculos;
- Certificação de confirmações externas;
- Correlação de informações Inter setoriais;
- Diagnósticos de sistemas de informação;
- Solicitação de inspeções em sistemas de informações;
- Exames de atividades e registros;
- Encaminhamentos, solicitação e opinativo para testes laboratoriais,
- sindicâncias, tomadas de contas, auditorias internas e externas.

MANIFESTAÇÕES SOBRE AS ÁREAS TEMÁTICAS DO PODER EXECUTIVO MUNICIPAL		
Área Temática do Poder Executivo	Pontos de Verificação	Regular Regular com Ressalvas Irregular
Planos e Políticas de Governo	Cumprimento das Metas contidas no PPA Eficácia da aplicação das políticas de governo Estimativas da receita em bases conservadoras	Regular Regular Regular
Adequação da LOA ao PPA e à LDO	Cumprimento das diretrizes contidas na LDO Ações e programas do PPA previstos para o período	Regular Regular Regular
Execução Orçamentária	Realização da Receita e renúncia fiscal Execução das Despesas Medidas para cobrança da Dívida Ativa Programação financeira Publicidade de Relatórios	Regular Regular com Ressalvas Regular Regular com Ressalvas Regular
Alterações Orçamentárias	Créditos Suplementares Créditos Especiais	Regular Regular
Subvenções Sociais	Propriedade na concessão – Interesse público Aplicação dos recursos – Prestações de Contas	Regular Regular
Convênios e Auxílios recebidos	Aplicação dos recursos – Prestações de Contas	Regular
Obras e Serviços de Engenharia em andamento	Procedimento licitatório e contrato Entrega do objeto do contrato	Regular Regular
Obras e Serviços de Engenharia concluídos	Procedimento licitatório e contrato Entrega do objeto do contrato	Regular Regular
Compras e Serviços	Procedimentos Licitatórios Dispensas de Licitação Contratos e Aditivos Entrega do Objeto do Contrato	Regular
Conselho de Controle Social do FUNDEB	Composição (Número de membros e representação) Funcionamento – regularidade das reuniões Qualidade das Informações prestadas pela Administração Parecer do Conselho sobre as contas anuais	Regular Regular Regular
Conselho de saúde	Composição (Número de membros e representação) Funcionamento – regularidade das reuniões Qualidade das Informações prestadas pela Administração Parecer do Conselho sobre as contas anuais	Regular Regular Regular
Gastos com Pessoal do Executivo	Apropriação contábil da Despesa Limite de Gastos 52,45% Publicidade do RGF	Regular Regular com Ressalvas Regular
Dívida Consolidada	Apropriação contábil da Dívida Limite da Dívida Consolidada 9,83%	Regular Regular
Limites Constitucionais	Efetividade das Despesas com o Ensino Fundamental 27,71% Efetividade das Despesas com a Saúde 20,48%	Regular Regular
Fidelidade dos dados enviados aos órgãos de controle	Verificação de sistemas e envio de informações	Regular com ressalvas

ANEXO 4 – ANÁLISE E GERENCIAMENTO DOS RISCOS

A análise do SCI levou em consideração a existência ou inexistência de comandos de riscos, em termos de controles internos. Desta forma, apesar dos resultados obtidos ao longo dos exames, foram identificadas áreas de riscos iminentes, descritas a seguir.

A análise do SCI observou a existência de riscos, que podem desencadear processo de responsabilização de agentes públicos, quais sejam:

- 1) Possível não atingimento de metas de arrecadação da dívida ativa municipal;
- 2) Possível extrapolação do índice prescrito na Lei de Responsabilidade Fiscal, para a despesa total com pessoal.
- 3) Possível atraso na entrega de prestações de contas no prazo legal, a órgãos de controle externo, em virtude de exigências legais e regulamentares advindas no ano em curso;
- 4) Indicação de déficit orçamentário, financeiro e patrimonial, referindo tendência a endividamento em comprometimento às finanças públicas, em longo prazo.

ANEXO 5 – RESPOSTA AO RISCO

A avaliação do SCI também verificou a necessidade de adoção de medidas que possam mitigar a ocorrência de riscos, para determinadas áreas temáticas municipais, propondo, a título de resposta ao risco, as seguintes intervenções, por parte dos agentes públicos:

Para o risco indicado no item (1), que sejam adotados procedimentos de controle para cobrança da dívida ativa e sua execução judicial em caso de inadimplência, bem ainda, que sejam incorporadas ao planejamento municipal, com ações de incentivos à população no tocante à cobrança de impostos e dívida ativa. Quanto risco identificado no item (2), relativo á despesa total com pessoal, sugere-se a adoção das providências preconizadas no artigo 22 da Lei de Responsabilidade Fiscal, de modo a coibir o eventual descumprimento do índice. No tocante ao risco do item (3) sugere, esta UCI, que sejam realizadas revisões nos sistemas eletrônicos e documentais, de modo a coibir atrasos de informações e dados relativos a órgãos de controle e providências imediatas quanto aos devidos ajustes junto aos envolvidos. Já no que diz respeito aos déficits verificados na execução orçamentária, recomenda, esta UCI, a adoção, ao longo do exercício, de medidas de contenção de empenhos, tal como prescreve o art. 9º, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

ANEXO 6 – ATIVIDADES DE CONTROLE

Como propostas contínuas de controle o SCI recomenda a organização de cronograma de cumprimento de ações de planejamento, consolidadas com plano intermediário e periódico de execução. Ademais, recomenda que os gestores de cada unidade sejam conscientizados acerca das eventuais responsabilizações que possam sofrer em virtude da inexecução dos controles internos.

ANEXO 7 – INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO

Como proposta de informação e comunicação o SCI reafirma a necessidade de cumprimento do princípio da transparência no tocante às ações municipais. Recomenda que seja implementado um sistema automático para a informação e comunicação de atos e fatos ocorridos no decorrer do exercício das funções internas, de modo que todos os agentes públicos possam avaliar seus procedimentos e contribuir para a redução de riscos, no tocante à alimentação de dados nos sistemas.

ANEXO 8 – MONITORAMENTO

O monitoramento das ações municipais deve compreender todos os setores, com ações de capacitação intensiva, especialmente no que concerne aos pontos controlados neste relatório. O monitoramento, associado às medidas de informação e comunicação, deve consistir princípio de administração pública, aplicado a todas as temáticas municipais.

A avaliação da UCI verificou a existência de déficits na execução orçamentária, estes que também podem se objeto de monitoramento, ao longo do exercício, de modo a restringir sua ocorrência, em prejuízo à gestão administrativa do Poder Público.

O relatório de controles internos pode ser elaborado seguindo a estrutura proposta, agregados os elementos de análise originários de testes de observância aplicados junto à administração municipal, em adequação estrita à realidade de cada município.

6 CONCLUSÃO

O MCP-CDE como instrumento de Gestão Urbana responsável, encerra uma estrutura dotada de elementos, mediante a qual se buscou contribuir oferecendo ferramentas úteis aos cidadãos e aos gestores públicos. Reúne, assim, demonstrações simplificadas, consolidadas e comparáveis, além de mecanismos de avaliação de desempenho e relatório de controles internos, no intento de tornar mais transparente a gestão pública, como forma complementar aos instrumentos usualmente aplicáveis e obrigatórios pela legislação.

O trabalho intencionou aprofundar a investigação sobre o tema, longe, contudo, de pretender ser exaustivo em suas contribuições, uma vez que a matéria é extensa, complexa e de abrangência. O modelo nacional foi revisitado e da mesma maneira foram agregados ao MCP-CDE as estruturas de modelos internacionais definidos no tópico 4.2, que estão em pleno funcionamento no âmbito contábil e de controles, os quais podem enriquecer procedimentos e operacionalizar metodologias, para um melhor acompanhamento das contas públicas.

Nestes termos, importa revisitar o problema de pesquisa, os objetivos geral e específicos, avaliar o alcance das respostas e os resultados produzidos pela pesquisa, além de discorrer sobre contribuições gerais e à gestão urbana e, por fim, oferecer sugestões para trabalhos futuros.

6.1 QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA

Como evidenciado na problemática da pesquisa, a CASP origina-se de um cenário de convergência da contabilidade pública nacional aos padrões internacionais, o que tem implicado em profundas alterações na ciência contábil e na necessidade de uma nova reestruturação de procedimentos.

É desta forma que nasceu a oportunidade peculiar de estudo, impulsionada pela busca, sobretudo social, mas também por parte de profissionais de administração pública e dos setores contábil e financeiro, por melhores e mais transparentes práticas de controles e de gestão, que visem maior interatividade com a sociedade.

Os novos elementos da CASP mantiveram as peças tradicionais do regime público, assim entendidas: as leis de planejamento, quais sejam, PPA, LDO e LOA, e de igual forma, as demonstrações financeiras, assim entendidas como o Balanço Orçamentário (BO), o Balanço Financeiro (BF), o Balanço Patrimonial (BP), a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), e seus Anexos. Entrementes, foram acrescentadas à CASP, a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) e a Demonstração do Resultado Econômico (DRE), este último em regime facultativo até o ano de 2014, mas já não contemplado na sexta edição do MCASP, a partir do ano de 2015.

As demonstrações do novo regime passaram a albergar a necessidade de notas explicativas, compreendendo a descrição das políticas contábeis significativas e outras informações explanatórias (CFC, 2010).

Os elementos que compõem o modelo, anunciados no tópico 4.2, buscam contribuir com a ciência contábil e/ou como política pública, e, por via do qual, os poderes públicos poderão melhor elucidar os totais de receitas e de despesas, os dados orçamentários ao longo de mais de um exercício financeiro, sem prejuízo à elaboração e publicação dos instrumentos legalmente obrigatórios.

Tais elementos, consubstanciados em demonstrações simplificadas, em avaliação de desempenho orçamentário e setorial e em relatório de controles internos, buscam supletivamente, em relação aos já existentes e robustos arranjos contábeis, com o fito de torná-los mais transparentes e responsáveis. Orienta-se que tais demonstrações sejam divulgadas no ambiente da CDE, como meio de interlocução da informação financeira e de interatividade entre governos e governados.

A construção da temática trilhou de conformidade com desdobramentos específicos, os quais se iniciaram no tópico 1, da Introdução, onde foi lançada a questão problema para a tese: *Como desenvolver um modelo de contas públicas para aplicação à Cidade Digital Estratégica aderente às NBCASP, que atenda à demanda social de controle e às necessidades de informações de qualidade para fins de tomada de decisão por parte dos gestores?*

Como resposta à questão de pesquisa, entende-se que o modelo de contas públicas no contexto da cidade digital estratégica (MCP-CDE) contribui com a demanda social de controle, é plenamente aderente às NBCASP e pode ser implantado de forma complementar e não substitutiva, além de viabilizar

informações úteis às tomadas de decisão e ao controle social, haja vista as ferramentas de padrão contábil e critério técnico adequadas, munido de informações compreensíveis, úteis e relevantes.

Cumprir observar que nem todas as demonstrações obrigatórias por parte da Lei 4.320/64 e mesmo das NBCASP e da LRF estão já disponíveis a público, por via eletrônica, por parte dos municípios paranaenses. No entanto, no cenário das demonstrações financeiras de municípios que se encontram efetivamente publicados na internet, normalmente os Planos e Relatórios Orçamentários e os Relatórios RREO e RGF, da LRF, em virtude do plexo de dados organizados, de origem técnica, é fato que estes ainda revelam grande dificuldade de visualização, compreensão e de análise dos dados, mesmo por profissionais da área técnica. Por tal motivo, a objetividade e a simplificação perseguida pelo MCP-CDE desenvolvido intentou sedimentar elo comunicativo também entre os profissionais dos poderes públicos.

Quanto às questões secundárias suscitadas, estas puderam ser respondidas com estudos realizados no transcorrer do curso e da pesquisa, os quais evidenciaram que nem todas as informações e demonstrações financeiras são publicadas regularmente, nos prazos preconizados pela LRF e pela Lei Complementar Federal n.º. 131/2009, a exemplo do artigo intitulado de “Nível de Divulgação Eletrônica da Contabilidade Pública dos municípios do Paraná, no Ambiente da Internet” (FRANCO et al, 2011), devidamente referenciado nesta tese.

No decorrer da pesquisa também foi possível, por intermédio de grupo de pesquisa junto ao Programa de Pós-Graduação em Gestão urbana (PPGTU) da Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUCPR), investigar sobre a existência, no cenário dos municípios paranaenses, de modelos de contas públicas integrados aos projetos de Cidade Digital Estratégica (CDE), por meio de entrevistas aplicadas pela via de telefone. O relatório dessa pesquisa diagnosticou a inexistência de quaisquer projetos dessa natureza específica.

Desta feita, entende-se que o estudo, que culminou no desenvolvimento e na validação do MCP-CDE, atendeu às perspectivas e problemas expostos no subtópico 1.2, sem, no entanto, exaurir oportunidades para futuras experiências que possam impulsionar novas reflexões e estudos.

6.2 QUANTO ÀS JUSTIFICATIVAS, À ORIGINALIDADE E AOS OBJETIVOS DA TESE

A justificação para o estudo, descrita no item 1.4, desta tese, compreende inicialmente o ato de participar e contribuir com a convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais, evidenciada em face do arcabouço desenvolvido para a construção do modelo, que traça uma abordagem específica sobre o assunto. Por conseguinte, ainda há grande necessidade de aperfeiçoamento, para evolução do cenário atual de alinhamento às normas e padrões internacionais de contabilidade, o que enseja a ampliação da análise, por meio de outros testes e a aplicação do modelo, de modo experimental, no campo profissional.

Foi também justificada necessidade de desenvolvimento de ferramentas, documentos e demonstrativos, com o fito de contribuir com a acessibilidade à informação e com a interação entre governos e cidadãos, que possibilitem maior qualidade de leitura e compreensão às demonstrações financeiras e controles administrativos, que transmitam aos usuários razoável confiabilidade e transparência, além da oportunidade de comparabilidade das informações e dos dados entre entidades do setor público.

Como já repisado, a originalidade da tese sobreveio da pertinência de se integrar ao cenário da CDE, um modelo de contas públicas munido de informações, ferramentas de planejamento municipal, de controles internos, de relatórios financeiros e de elementos que possibilitassem a avaliação de desempenho, agregando valores aos elementos obrigatórios e produzindo inovação à CASP, com respaldo em literatura acadêmica nacional e internacional e na teoria norteadora da presente tese.

A formulação de peças simplificadas para fins de controle foi modelada para permitir maior acesso à informação. Com efeito, tal medida não somente contribui com a participação social, mas também instiga, a sociedade e os gestores, à análise crítica, voltando-se ao propósito de melhorar a qualidade dos serviços públicos e otimizar a aplicação dos escassos recursos disponíveis em fins prioritários.

O resultado do estudo, pela obtenção do MCP-CDE, assume, assim, correspondência direta com os objetivos geral e específicos, indicados no

subtópico 1.3, da tese. Sendo o objetivo geral o de desenvolver o modelo, este foi alcançado mediante a descrição contida no tópico 4.2. O modelo foi analisado e validado por meio de pré-teste, tomando-se por base dados quantitativos de uma municipalidade paranaense, que publicou suas demonstrações financeiras oficiais, relativas ao exercício financeiro de 2013, na internet, designada de Unidade Gestora 01. O tópico 5 detalha os pré-testes aplicados ao MCP-CDE.

No tocante aos objetivos específicos, indicados no tópico 1.3, também se entende que estes foram atendidos, por meio da exposição apresentada no subtópico 2.1. A revisão literária e empírica pautou-se em pesquisa documental, com a estruturação de conceitos, a avaliação de substâncias contábeis e financeiras presentes nas demonstrações financeiras, nos procedimentos, além da avaliação das eventuais contribuições identificadas por meio da aplicação do modelo proposto. Acrescida aos elementos indicados no subtópico 4.1, dos “modelos internacionais”, entende-se que foi atendido também o objetivo específico de “apresentar origens, premissas e principais procedimentos oriundos de modelos de contas públicas” que pudessem contribuir com o estudo.

Os diagnósticos específicos, já destacados como respostas secundárias de pesquisa, quais sejam: (i) verificar a existência de modelos de contas públicas no âmbito da cidade digital estratégica, em cenário brasileiro, e (ii) avaliar os níveis de divulgação de elementos obrigatórios de contas públicas, por meio da internet, e se os demonstrativos estão sendo publicados, também foram atendidos por meio de pesquisa e publicação de artigo científico, citadas no tópico 3, da metodologia.

6.3 CONTRIBUIÇÕES GERAIS E PARA A GESTÃO URBANA

As contribuições, da presente tese, somam-se ao arcabouço literário científico das temáticas de Gestão Urbana, Contabilidade Aplicada ao Setor Público e Gestão da Informação e podem servir de âncora a eventuais pesquisas futuras.

O presente estudo está firmado em pesquisa bibliográfica documental, reunida no tópico 2 e acrescentada pela literatura que discorreu sobre modelos internacionais trazida nos subtópicos 4.1 a 4.3. Tal explanação, muito embora vinculada aos fundamentos da pesquisa visada, acabaram por reunir, de forma

singular, parte robusta da literatura contábil pública brasileira. Desta forma, foram esmiuçados os conceitos como controle social, accountability, transparência e sua necessidade de aplicação. Também não se deixou passar a largo dos principais comandos contábeis sobre orçamento público e dos conceitos fundamentais patrimoniais e financeiros desta temática. Note-se que foram apresentadas, nesta tese, todas as demonstrações financeiras, facultativas e obrigatórias, previstas pela legislação contábil pública, bem como, um cenário atual sobre as perspectivas de obrigatoriedade destas demonstrações.

Assim, o estado da arte contábil pública, por consequência, foi revisitado com amplitude, inclusive, sob a atualização dos mais recentes editos e Portarias da STN (Quadros 01 e 02) que se propõem a tornar obrigatórios ou facultativos os procedimentos e demonstrações, indicando as necessidades de adoção deste ou daquele instrumento, de modo a manter atualizado o profissional da administração pública.

O modelo de CDE, por sua vez, é fruto da integração de instrumentos de planejamento municipal, que estrategicamente são postos à disposição dos gestores públicos, para que estes possam otimizar a qualidade de suas ações e serviços, na obtenção de melhores resultados. Assim, a possibilidade de integração nesses cenários, também de informações sobre contas públicas também se consubstancia de elemento novo.

A metodologia engendrada, sob o uso da construção de modelos, a partir de estudos de casos múltiplos, também se reveste de ação ainda incipiente, haja vista a necessidade de abordagens híbridas e multifacetadas para a construção de modelos. Para tanto, coube recorrer a bibliografias internacionais ou de tradução, uma vez que na escola brasileira há poucos indícios de seu uso. O rastreamento e a reunião dos modelos internacionais contábeis, utilizados por parte de importantes organismos de governo, elucida o alcance de ferramentas testadas e em pleno funcionamento, o que indica a adoção de métodos estratégicos (YIN, 2003).

Com efeito, as ferramentas que compõem o modelo desenvolvido reúnem exposição única de dados e informações sobre o orçamento público municipal enquanto, invocando testes com valores que integram suas contas financeiras e patrimoniais, os disponíveis ao regime previdenciário dos servidores públicos, os resultados da aplicação dos recursos nos setores do ensino e da saúde, a situação econômico-financeira da dívida pública, os valores e índices da despesa total com

pessoal, os instrumentos de controle interno e os de avaliação de desempenho, de modo que o cidadão possa apropriar-se de um plexo de informações que o possibilitarão maior controle público, também de modo inovador.

Notadamente, a compreensibilidade é requisito essencial à instrumentalização do controle social, consoante o conceito dado a essa expressão pela NBC T 16.1 (CFC, 2008), que a define como o compromisso fundado na ética profissional, que pressupõe o exercício cotidiano de fornecer informações compreensíveis e úteis aos cidadãos, no desempenho de sua soberana atividade de controle do uso de recursos e patrimônio público pelos agentes públicos (AUGUSTINHO et al, 2015). O MCP-CDE persegue a compreensibilidade como fator preponderante contributivo à ciência contábil.

No âmbito da gestão, incontroverso é o dever do gestor de obediência aos princípios constitucionais da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade, além dos preceitos basilares de probidade, de prestação de contas e de eficiência no uso do dinheiro público (CASTRO, 2008). De tais deveres advém externalidades positivas variadas, como a de garantir a transparência de todos os seus atos, inclusive com a divulgação de todas as demonstrações contábeis obrigatórias, previstas pela Lei Federal nº 4.320/1964, como pela Lei Complementar nº 101/2000, acrescida pelas regulamentações da Lei Federal nº 131/2009 (FRANCO, 2011). De tais deveres não se desincumbem os gestores urbanos.

Assim, entende-se que esta tese trouxe contribuições relevantes à Gestão Urbana. Por óbvio, a sociedade da informação vem se consolidando e os avanços tecnológicos devem contemplar reflexões sobre o equacionamento de receitas e despesas para o acirramento dos problemas sócio-ambientais.

Não é demais asseverar que tanto para líderes urbanos quanto para a sociedade, é importante compreender que cidades inovadoras e transparentes podem alcançar vantagens na globalização (UNITED NATIONS, 2011). O sucesso destas cidades e sua inclusão neste processo pode ser medida pela sua capacidade de incorporar novas ideias e compartilhá-las amplamente, para serem transparentes a quaisquer interessados. Portanto, líderes locais têm o papel de projetar políticas públicas que estabeleçam vínculos e redes de inovação e de pensamento crítico, para intercâmbio de informações que possam estimular e produzir novas ideias e melhorias públicas (UNITED NATIONS, 2011).

Os conteúdos disponíveis na CDE, de título informacional, não podem se desvaler de informações de conteúdo financeiro, orçamentário e contábil, uma vez que, um dos grandes desafios de líderes públicos é equacionar os recursos limitados do orçamento para atender à sua missão institucional (FRANCO, 2011). Um líder urbano deve conhecer suas limitações e as oportunidades previstas em suas cartas orçamentárias para poder planejar projetos e políticas de curto e longo prazos, que possam ser adotadas e incluídas em seu planejamento público.

Ademais, todos os recursos são trazidos ao poder público pela população, mediante o pagamento de impostos, taxas e contribuições. Sendo assim, é direito da sociedade civil, tal como prevê os mais recentes éditos legais, o pleno Acesso à Informação, e este deve ser garantido, preservando-se o princípio de accountability em sua ampla contextualidade.

Não se pode olvidar que ainda há muita obscuridade sobre a realização de grandes projetos públicos, sobre quanto foi gasto, se houve melhoria da qualidade de vida proporcional aos gastos careados pelos governos, quanto se tem para investir neste ou naquele projeto novo ou mesmo se há necessidade de iniciativas de financiamentos ou de implementação de receitas para fazer frente às necessidades mais urgentes.

Pois bem, uma ampla gama de informações públicas é apresentada no MCP-CDE. Neste cenário, a informação histórica e a projetada são de fundamental importância, sobretudo a de natureza financeira e contábil, que passa a albergar diferentes temáticas como a educação, a saúde, a previdência de servidores, os controles de despesa com pessoal e também os controles internos. Esta iniciativa pode estimular o censo crítico da sociedade e produzir uma consciência social de maior interatividade, impulsionando o exercício do controle social, este, instrumento de prevenção de corrupção e de fortalecimento da cidadania (CGU, 2010).

Essencial, contudo, entender a transparência como a faculdade que um gestor público possui, de deliberar a respeito da produção sistemática e o uso da informação como um recurso estratégico, concebido para facilitar e dar substância à participação dos cidadãos nos assuntos públicos. Pode ser vista como um acordo com critérios específicos que produz informações configuradas e dimensionadas no espaço urbano, para estimular a participação social nas tomadas de decisões. (SANTIAGO, 2014; LOPEZ E MERINO, 2009). Ou seja, a transparência ou a falta desta, deve ser tema obrigatório às reflexões de gestão urbana.

Assim, a inclusão da pesquisa que conduziu ao MCP-CDE no cenário das políticas públicas, como linha de pesquisa, aderente à gestão urbana, reflete uma ampliação da problemática que por essa área pode ser estudada, haja vista que esta contempla um imensurável conjunto de variáveis para atender diferentes atores, experimentando transformações fundamentais que exigem um debate controvertido em torno de inflexões urbanas projetando-se os possíveis caminhos de futuro (ULTRAMARI, 2009). As dificuldades urbanas e seus conflitos, a partir de limitações orçamentárias de recursos, certamente que aumentam a tensão social, podendo deflagrar cenários de contravenção grave, e desta forma devem corresponder às reflexões científicas sobre os problemas urbanos.

6.4 CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Passando-se aos termos finalísticos da tese, cumpre reservar destaque àquilo que se entendeu como definição ao MCP-CDE: um conjunto de ferramentas de controle social que foca a transparência e a prestação de contas responsável, que permite a avaliação comparativa e de desempenho público de forma simplificada, desenvolvido para ser incorporado à CDE.

Cumpre afirmar que a CDE invoca a necessidade de instrumentos e de ações estratégicas postas em prática. E dentre as suas temáticas, não se pode olvidar de informações orçamentárias, financeiras e contábeis, de modo a contribuir e a melhorar a gestão pública e a vida dos cidadãos.

Entende-se que este modelo, uma vez adotado nas municipalidades brasileiras, pode contribuir para uma maior interatividade entre cidadãos e poderes públicos, bem como ampliar o espectro de ferramentas de controle por parte de gestores públicos e profissionais técnicos, para fins de tomada de decisão, ou ainda, instigar a avaliação de suas contas, por parte de eventuais interessados.

Certamente que este debate é amplo e complexo, pois avoca a necessidade de análise de informações contábeis e financeiras transparentes como ato obrigatório para os poderes públicos e cidadãos, e, portanto, um tema obrigatório também à Gestão Urbana. Os esforços de planejamento urbano têm papel facilitador da transparência pública, que se faz mediante meios de comunicação

ampla e rápida, hoje, em tempo real, a fim de possibilitar a implementação de meios que permitam instigar o censo participativo da sociedade.

Assim, sob a regência da Cidade Digital Estratégica, o modelo pode ser implementado e analisado mediante a autorização governamental, ou mesmo inserido em estudos sobre políticas públicas, sobre acessibilidade e transparência de contas públicas e políticas orçamentárias de governo.

Essas idas e vindas de questões urbanas indicam a existência de uma consciência crescente sobre a especificidade dos problemas territoriais e ambientais em que a cidade está emergindo (ULTRAMARI, 2009). Porém, todo e qualquer projeto ou política pública sempre precisará estar ancorado e balizado nas possibilidades dos orçamentos públicos.

Esta tese não se encerra, assim, nas discussões ora travadas, mas abre caminho para outros estudos que dela possam ser derivados, provocando reflexões e críticas ou mesmo criando ramificações, no sentido de se poder evoluir, ampliar, rediscutir e conferir maior legitimidade ao modelo.

Desta forma, como sugestões para pesquisas futuras, pode-se enumerar, preliminarmente, a ampliação do modelo. Pesquisas sobre outros modelos utilizados em países emergentes que revelem práticas produzidas a partir da convergência contábil aos padrões internacionais podem ser desenvolvidas de modo a ampliar as possibilidades de transparência pública e comunicação de resultados.

Sendo assim, outros instrumentos viáveis a esta integração que focalizem maior efetividade da participação social, maior interatividade e maior qualidade dos serviços prestados, também podem ser objeto de estudos futuros.

De igual forma, os modelos que revelem ferramentas inovadoras e sistemas que demonstrem a utilização de práticas de vanguarda de integração entre governo e governados, a estimular a participação social nas discussões sobre o planejamento podem, ainda, ser integrados ao amplo cenário da CDE.

De outra parte, o uso de procedimentos estatísticos quando alcançadas outras demonstrações financeiras e maiores possibilidades de aplicação de testes para mais de uma unidade gestora, também podem apresentar como estudos promissores, firmando-se como ferramenta de gestão.

Como subsídio ao cumprimento de tais requisitos, pela implantação do MCP-CDE, no âmbito municipal, a população poderá ter acesso aos conteúdos das

contas públicas de modo inovador, e, com isso, habituar-se ao acesso a instrumentos que permitam uma melhor compreensibilidade e facilidade de leitura, os quais representam um compêndio de informações úteis que visam a mitigar as externalidades negativas, a exemplo da desinformação, do desinteresse e da falta de controle social, que produz maior vulnerabilidade à corrupção e ao descontrole público.

REFERÊNCIAS

ABRUCIO, F.L. **Os avanços e os dilemas do modelo pós-burocrático: a reforma da administração pública à luz da experiência internacional recente.** In: Bresser-Pereira, L.C.; SPINK, P.K. (Org.) Reforma do estado e administração pública gerencial. 7.ed. RJ: FGV, 2005. p. 173-200.

ACIOLE, G.G. Pedagogical dimensions for the promotion of citizenship within social control. **Social Sciences**, 2007. Disponível em: <<http://socialsciences.scielo.org/pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2012.

AHN, M.J.; BRETSCHEIDER, S. Politics of E-Government: E-Government and the Political Control of Bureaucracy. Washington: **Public Administration Review (PAR)**, May-June, 2011, pp. 414-424.

ALMEIDA DOS SANTOS, P. S.; GOMES MACHADO, D.; SCARPIN, J.E. Gerenciamento de Resultados no Setor Público: Análise por meio das Contas Orçamentárias Outras Receitas e Despesas Correntes dos Municípios de Santa Catarina. SP: **Contabilidade Vista & Revista**, v. 23, n. 4, out-dez, 2012, pp. 15-43.

AMERICAN INSTITUTE CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA). **Reporting on Comparative Financial Statements, 2010.** Disponível em: AICPA. <<http://www.aicpa.org/Research/Standards/CompilationReview/DownloadableDocuments/AR-00200.pdf>>. Acesso em: 20 nov.2013.

ANGHEL, C. **Improvements on the Public Management. Policies Regarding Local Public Administration. PhD Thesis.** Scientific coordinator: Prof. univ. dr. LUCICA MATEI. Bucharest: National University for Political and Administrative Studies. PhD School Administrative Studies School. Disponível em: <<http://doctorat.snsa.ro>>. Acesso em: 15 jan. 2014.

ARAGÃO, C.V. Burocracia, eficiência e modelos de gestão pública. SP: **Revista do Serviço Público.** Ano 48, n. 03, Set-Dez- 1997. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/Terceiros/>>. Acesso em: 13 out 2012.

ARAÚJO, F. SILVA, C. A.G. O Processo de Formulação e implementação do planejamento estratégico em instituições do setor público. RS: **Revista de Administração da Universidade Federal de Santa Maria**, v. 4, n. 3, set-dez, 2011, p. 458-476.

ARAÚJO, I.; ARRUDA, D. **Contabilidade Pública: da teoria à prática.** 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ARATO, A. Representação, Soberania Popular e Accountability. SP: **Lua Nova, Revista de Cultura e Política**, n. 55-56, 2002, pp. 85-103.

AUGUSTINHO, S. M.; OLIVEIRA, A. G. GUIMARÃES, I. A. Disclosure e Accountability nas Demonstrações Contábeis Públicas como Instrumentos de Controle Social. Brasília: **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPEC)**, v. 9, n. 2, p.182-199, abr./jun. 2015.

AUSTRALIAN GOVERNMENT. Department of Foreign Affairs and Trade. **Financial Management Manual.** Barton: Australian Government, 2013. Disponível

em: <<https://www.dfat.gov.au/publications/financial-management-manual/part-thirteen.html>>. Acesso em 26 mar.2014.

AZEVEDO, C.E.F.; OLIVEIRA, L.G.L.; GONZALEZ, R.K.; ABDALLA, M.M. A Estratégia de Triangulação: Objetivos, Possibilidades, Limitações e Proximidades com o Pragmatismo. **Anais do Encontro de Ensino e Pesquisa em Administração e Contabilidade (EnEPQ/EnANPAD)**. Brasília: novembro, 2013.

BALARINE, O.; FERNANDO, O. Tecnologia da Informação como Vantagem Competitiva. São Paulo: **Revista de Administração de Empresas de São Paulo (RAE) Eletrônica**, v. 1, n. 1, jan.-jun., 2002, pp. 1-11.

BENITO, B.; BATISDA, F. Budget Transparency, Fiscal Performance, and Political Turnout: An International Approach. Washington: **Public Administration Review (PAR)**, May-June, 2009, p. 403-417.

BENTO, A. Como fazer uma revisão da literatura: Considerações teóricas e práticas. **Revista JA**: Associação Acadêmica da Universidade da Madeira, n. 65, ano VII, pp. 42-44, 2012.

BOAVENTURA, E.M. **Metodologia da Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2004.

BONILLA, J. La reconstrucción gerencial del Estado. Enfoques políticos sobre la "Nueva gestión pública" de Conrado Ramos (Coord.). Uruguay, Montevideo: **Revista Uruguaya de Ciencia Política**, vol. 14, núm. 1, 2004, pp. 195-198.

BOTELHO, D. R. **Epistemologia da Pesquisa em Contabilidade Internacional: enfoque cultural-reflexivo**. Tese (Doutorado). Brasília: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE). Universidade de Brasília (UnB), 2012.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil - Constituição Federal**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 mar. 2012.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil - Constituição Federal - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 mar. 2012.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 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**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 mar. 2012.

_____. Lei Complementar nº 101. Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), de 4 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 mar. 2012.

_____. Lei Federal nº 10.180, de 6 de fevereiro de 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**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 16 mar.2012.

_____. Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. **Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão**

fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 mar. 2013.

_____. Lei Federal nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. **Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 mar. 2013.

_____. **Controladoria Geral da União.** Controle Social: Orientações aos cidadãos para participação na gestão pública e exercício do controle social. Brasília: **Controladoria Geral da União: estudos técnicos**, 2010. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/publicacoes/Arquivos/ControleSocial.pdf>>. Acesso em: 15 fev. 2012.

_____. **Conselho Federal de Contabilidade (CFC).** Curso de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. DF: Conselho Federal de Contabilidade, 2007. Disponível em: <<http://portalcfc.org.br/wordpress>>. Acesso em: 18. mar 2013.

_____. **Conselho Federal de Contabilidade (CFC).** NBCT 16.6. Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Aprovada pela Resolução Nº 1.133 de 2008. Disponível em: <www.cfc.org.br>. Acesso em: 15/12/2010.

_____. **Conselho Federal de Contabilidade (CFC).** Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público. Tradução das International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), editadas pela International Federation of Accountants (IFAC). Normas aplicáveis à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade (CFC), 2010. Disponível em: <<http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013>>. Acesso em: 14. Jan 2013.

_____. **Conselho Federal de Contabilidade (CFC).** Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11/ Conselho Federal de Contabilidade. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Publicação eletrônica. [51] p. Disponível em: <<http://portalcfc.org.br/wordpress>>. Acesso em: 15. Jan 2013.

_____. **Conselho Federal de Contabilidade (CFC).** Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Parte Geral – Introdução MCASP. Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Válido para o exercício de 2013. Portaria STN nº 437/2012. 5 ed., 2012. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/component/content/article/751>>. Acesso em: 15. Jan 2013.

_____. **Conselho Federal de Contabilidade (CFC).** Resolução n.º 1.437. Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público. 2012. Disponível em: <<https://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 11. Jan 2015.

_____. **Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN).** Anexo de riscos fiscais e relatório de gestão fiscal: manual de elaboração: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios / Ministério da Fazenda,

Secretaria do Tesouro Nacional. 7. ed. atual. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2007. 130 p.

_____. **Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN).** Manual de demonstrativos fiscais: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios : relatório resumido da execução orçamentária / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. – 2. ed. – Brasília : Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2009. 254 p.

_____. **Ministério da Fazenda (MF). Secretaria do Tesouro Nacional (STN).** Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <<http://www3.tesouro.gov.br>>. Acesso em 10 jan.2015.

_____. **Ministério da Fazenda (MF). Secretaria do Tesouro Nacional (STN).** Portaria nº 749, de 15 de dezembro de 2009. Aprova a alteração dos Anexos nº 12 (Balanço Orçamentário), nº 13 (Balanço Financeiro), nº 14 (Balanço Patrimonial) e nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), inclui os anexos nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e dá outras providências. Disponível em: <www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade>. Acesso em 15 jan.2015.

_____. **Ministério da Fazenda (MF). Secretaria do Tesouro Nacional (STN).** Portaria nº 406 de 20 de junho de 2011. Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).. Disponível em: <www3.tesouro.gov.br>. Acesso em 15 jan.2015.

_____. **Ministério da Fazenda (MF). Secretaria do Tesouro Nacional (STN).** Portaria nº 437 de 12 de julho de 2012. Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 5ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Disponível em: <www3.tesouro.gov.br>. Acesso em 15 jan.2015.

_____. **Ministério da Fazenda (MF). Secretaria do Tesouro Nacional (STN).** Portaria nº 753 de 21 de dezembro de 2012. Altera a Portaria nº 437, de 12 de julho de 2012, e a Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011, e dá outras providências. Disponível em: <www3.tesouro.gov.br>. Acesso em 15 jan.2015.

_____. **Ministério da Fazenda (MF). Secretaria do Tesouro Nacional (STN).** Portaria nº 828 de 14 de dezembro de 2011. Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências. Disponível em: <www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade>. Acesso em 15 jan.2015.

_____. **Ministério da Fazenda (MF). Secretaria do Tesouro Nacional (STN).** Portaria nº 634, de 19 de novembro de 2013. Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_634_2013_Processo_Convergencia.pdf>. Acesso em 10 jan.2015.

_____. **Ministério da Fazenda (MF). Secretaria do Tesouro Nacional (STN).** Portaria nº 700, de 10 de dezembro de 2014. Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público da 6ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Disponível em: <www3.tesouro.gov.br>. Acesso em 27 jul.2015.

_____. **Ministério da Fazenda (MF). Secretaria do Tesouro Nacional (STN).** Portaria nº 733, de 26 de dezembro de 2014. Estabelece regra de transição para a observância das regras referentes às Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público constantes do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público para o exercício de 2014. Disponível em: <www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade>. Acesso em 15 jan.2015.

_____. **Ministério da Fazenda (MF). Secretaria do Tesouro Nacional (STN).** Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). 6ª ed. Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios Válido a partir do exercício de 2015. Portaria Conjunta STN/SOF nº 1, de 10 de dezembro de 2014. Portaria STN nº 700, de 10 de dezembro de 2014. Disponível em: <www3.tesouro.gov.br>. Acesso em: 03 ago.2015.

BREDER, J. C. **Controle social – um modelo em construção:** contribuições do Tribunal de Contas da União. 2008. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2054156.PDF>>. Acesso em: 14 nov. 2012.

BREGNI, S.; DÉCINA, M.; GIACOMAZZI, P.; POLI, A. Milano Digital City: Planning the Municipal Wireless Network of Milano. **Revista IEEE Latin America Transations**, vol. 8, n. 4, aug. 2010.

BRESSER-PEREIRA. Da Administração Pública Burocrática à Gerencial. Brasília: **Revista do Serviço Público**, 47(1) janeiro-abril, 1996. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br>>. Acesso em: 12 set.2013.

_____. Cidadania e res publica: a emergência dos direitos republicanos. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília: ano 34, n. 136, out-dez/1997, p.289-313. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br>>. Acesso em: 12 set.2013.

_____. (org.). **Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial**. 7. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br>>. Acesso em: 12 set.2013.

_____. Burocracia pública e reforma gerencial. **Revista do Serviço Público de 1937 a 2007**, número comemorativo dos 70 anos 29-48. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br>>. Acesso em: 12 set.2013.

_____. O modelo estrutural de gerência pública. Rio de Janeiro: **Revista de Administração Pública (RAP)**, n. 42(2): 391-410, mar./abr. 2008. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br>>. Acesso em: 12 set.2013.

_____. Os primeiros passos da Reforma Gerencial do Estado de 1995. Em Maria Angela D'Incao e Hermínio Martins, orgs., **Democracia, Crise e Reforma: Estudos sobre a era Fernando Henrique Cardoso**. São Paulo: Paz e Terra, 2010: 171-212. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br>>. Acesso em: 12 set.2013.

BUSHMAN, R.M.; PIOTROSKI, J.D.; SMITH, A.J. What Determines Corporate Transparency? Chicago: **Journal of Accounting Research**, v. 42, i. 2, 2004. Disponível em: <<http://onlinelibrary.wiley.com>>. Acesso em: 11 dez.2013.

CAMPELO, K. S.; LIBONATI, J. J.; SANTOS, R.; LAGIOIA, U. C. T. Características Qualitativas da Informação Contábil: Uma análise do grau de entendimento dos gestores financeiros de empresas do setor elétrico brasileiro. Blumenau: FURB, **Revista de Negócios**, v.16, n.4, Out-Dez/ 2011.

CARLILE, P. R.; CRHISTENSEN, C. M. **The Cycles of Theory Building in Management Research**. Harvard Business School Working Paper, n. 05-057, Feb. 2005. Disponível em: <http://www.hbs.edu/faculty/Pages/item.aspx?num=19206>. Acesso em: 10 jun.2014.

CARVALHO, D. **Orçamento e Contabilidade Pública. Teoria e Prática**. Campo Grande: Gráfica e Editora Ruy Barbosa, 2005. 486p.

CASTELLS, M. **A Sociedade em Rede. A era da Informação: economia, sociedade e cultura**. 8. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2005.

CASTRO. D.P. **Auditoria e Controle Interno na Administração Pública. A evolução de Controle Interno no Brasil: do Código de Contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003**. Guia para atuação das Auditorias e Organização de Controles Internos nos Estados, Municípios e ONGs. São Paulo: Atlas, 2008. 301p.

CASTRO, D. P.; GARCIA, L. M. **Contabilidade Pública no Governo Federal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CAVALCANTE LIMA, J.P; ANTUNES, M.T.A; MENDONÇA NETO, O.R.; PELEIAS I.I. Estudos de Caso e sua aplicação: proposta de um esquema teórico para pesquisas no campo da Contabilidade. Ribeirão Preto, SP: **Revista de Contabilidade e Organizações (RCO)**, v. 6, n. 14, p. 141-144, jan-abr.2012.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TRADWAY COMMISSION (COSO). New York: **Enterprise Risk management – Integrated Framework**. New Jersey: COSO, 2007.

COMMITTÉE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Guidance on monitoring internal control systems**. 2009. Disponível em: <<http://www.coso.org/documents/COSO>> Acesso em: 3 out. 2009.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CORRÊA, I.M.; SPINELLI, M.V.C. Políticas de transparencia en la administración pública brasileña. Caracas: **Revista del CLAD Reforma y Democracia**, n. 51, oct, 2011, pp. 1-13. Disponível em: <http://www.redalyc.org>. Acesso em: 16 fev.2015.

DI GIÁCOMO, W.A. O New Public Management no Canadá e a Gestão Pública Contemporânea. Rio Grande: **Interfaces Brasil / Canadá**, n. 5, 2005.

DI NAPOLI, T.P. **Standards for Internal Control in New York State Government**. New York: Office of State Comptroller, 2007. Disponível em: <http://www.osc.state.ny.us/agencies/ictf/docs/intcontrol_stds.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2013.

DI PIETRO, M.S.Z. **Direito Administrativo**. 19ª. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

DOUKAS, C.; METSIS, V.; BECKER, E.; LE, Z.; MAKEDON, F. Digital cities of the future: Extending @home assistive technologies for the elderly and the disabled. **Telematics and Informatics**, v.28, n. 3, Agosto, 2011, p. 176–190. Disponível em: <<http://www.journals.elsevier.com/telematics-and-informatics/>>. Acesso em: 29 mar 2013.

DUARTE, M.M.R.; RIBEIRO, M.S. Contabilidade Criativa: algumas abordagens. Lisboa: **Revista OTOC-93, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas**. Dez/2007. Disponível em: www.otoc.pt/downloads>. Acesso em: 10 jul.15.

FEIJÓ, P.H.; BUGARIM, M.C.C. Portaria MF 184/2008: um marco para a implantação do Novo Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. **Revista Brasileira de Contabilidade**. São Paulo, v. 173, p. 79 a 89, set./out. 2008.

FÉLIX, C.M.R. A prática de competências gerenciais no setor público. São Paulo: **Revista de Administração Pública - RAP**, v. 39, n. 2, mar-abr, 2005, pp. 255-276.

FERNANDES, R.; GAMA, R. A Cidade Digital VS a Cidade Inteligente: estratégias de desenvolvimento sócio-econômico e/ou marketing territorial. Portugal, Braga, 2006: **Actas do 2º Congresso Luso-brasileiro para o Planeamento Urbano, Regional, Integrado e Sustentável. Universidade do Minho**, Braga, de 27 a 29 de Setembro.

FIGUEIREDO, F. C. LEITE, L.O.; SILVA, F.D.A.; REZENDE, D.A. O Índice Brasil de Cidades Digitais por um viés sócio-construtivista: análise da segunda colocada – Curitiba/PR. **Anais do XV Encontro da Associação Nacional de Programas de Pós-graduação e Pesquisa em Planejamento Urbano e Regional (EnANPUR)**, v.15, 2013.

FIRMINO, R. J.; FREY, K. A Construção Sociopolítica do Planejamento e da Gestão apoiados pelas TICs: Horizontes de Integração Urbano-Tecnológica. Santiago: **Revista Latinoamericana de Estudos Urbanos e Regionales (EURE)**, v.40, n.119, 2014.

FONTANIVE, N. S.; KLEIN, R. Uma visão sobre o Sistema de Avaliação da Educação Básica do Brasil (SAEB). Ensaio: avaliação e políticas públicas em educação. RJ: **Revista da Fundação Cesgranrio**, v. 8, n. 29, p. 409-442, out./dez. 2000.

FORTES, J. **Contabilidade Pública**, Orçamento Público, Lei de Responsabilidade Fiscal. Teoria e Prática. 9ª ed. R.A. Brasília, Franco & Fortes, 2009.

FRANCO, L. M. G. F. **Evidências do Electoral Budget Cycle (EBG): uma análise do endividamento público e das receitas de convênios dos municípios do Estado do Paraná**. Dissertação de Mestrado. Curitiba: UFPR, 2011. 145f.

FRANCO, L. M. G. F.; REZENDE, D.A.; NASCIMENTO, C. Nível de Divulgação Eletrônica da Contabilidade Pública dos Municípios do Paraná no Ambiente da Internet. Florianópolis: **RCA eletrônica. Revista de Contabilidade e Administração**, 2014.

FRANCO, L. M. G. F.; REZENDE, D. A.; ALMEIDA, L. B.; BALZER, M. D. Contribuições da CONSOCIAL a Projetos de Cidade Digital Estratégica. **Anais do Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração (EnANPAD)**. Belo Horizonte: setembro, 2015.

FREITAS, P. H. N. R.; FREITAS, H.; GENSAS, G. A inteligência estratégica no apoio à decisão de uma empresa de TI. Porto Alegre: **Revista Eletrônica de Administração (REAd)**, v. 12, n. 1, maio-ago, 2007, pp. 290-324.

FREY, M.R.; MARCUZZO, J.L.; OLIVEIRA, C. O Balanço Social como ferramenta de transparência para o setor público municipal. Blumenau: **Revista Universo Contábil**, v. 4, n. 2, abr-jun, 2008, p. 75-92.

GAULT, D.A. Fallas de transparencia: hacia una incorporación efectiva de políticas de transparencia en las organizaciones públicas. México: **Convergencia, Revista de Ciencias Sociales**, vol. 14, núm. 45, sep-dic, 2007, pp. 31-46. Disponível em: <http://www.redalyc.org>. Acesso em: 16 fev.2015.

GENERAL ACCOUNTING OFFICE (GAO). **Internal Control Management and Avaluation Tool**. Aug/2001. Disponível em: <<http://www.gao.gov/new.items>>. Acesso em: 15/08/11.

_____. **Financial Statements of the United States Government for the Years Ended September 30, 2011**. Dec//2012. Disponível em: <<http://www.gao.gov>>. Acesso em: 12/10/13.

GIACOMONI, J. **Orçamento Público**. São Paulo: Atlas, 16. ed. ampliada, revista e atualizada, 2012, 400 p.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 175 p.

GIUBERTI, A.C. Lei de Responsabilidade Fiscal: efeitos sobre o gasto com pessoal dos municípios brasileiros. In: **Anais do XXXIII Encontro Nacional de Economia**, 2005. Disponível em: www.fpa.org.br. Acesso em: 22 fev 2010.

GOLDMAN, A. **Epistemology and Congnition**. Harvard: Harvard University Press. Reimpresso em 1986. Disponível em: <https://books.google.com.br/books>. Acesso em: 18.set 2015.

GUERREIRO, E. P. **Cidade digital: infoinclusão social e tecnologia em rede**. São Paulo: SENAC São Paulo, 2006.

HACKLER, D. SAXTON, G.D. The Strategic Use of Information Technology by Nonprofit Organizations: Increasing Capacity and Untapped Potential. Washington: **Public Administration Review (PAR)**, May-June, 2007, pp. 474-487.

HENDERSON, K.M. Shrinking the Administrative State: New Public Management Before and After 9/11. Chile: **Revista de Ciência Política**, vol. 25, núm. 1, 2005, pp. 271-279.

HENDRIKSEN, E. S.; BREDA, M. F. V. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HOOD, C. The new public management. In: the 1980s: Variations on a Theme. **Accounting Organizations and Society**, v. 20, n. 2/3, p. 93-109, 1995.

INTERNATIONAL MONETARY FUND (IMF). **Manual on Fiscal Transparency**. Washington D.C.: IMF, 2007. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/051507m.pdf>>. Acesso em: 21 dez 2013.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB). A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting. London: **IFRS – Foundation Publications Department**, 2014. Disponível em: <<http://www.ifrs.org>>. Acesso em: 15 fev.2014.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB). The Conceptual Framework for Financial Reporting. London: **IFRS – Foundation Publications Department**, 2010. Disponível em: <<http://www.ifrs.org>>. Acesso em: 11 fev.2014.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). Public Sector Financial Management Transparency and Accountability: the use of International Public Sector Accounting Standards. New York: **International Federation of Accountants – IFAC**, 2013. Disponível em: <<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Policy%20Position%20Paper%204%20For%20Issue.pdf>>. Acesso em: 30 mar.2014.

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IPSASB). The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities. New York: **International Federation of Accountants – IFAC**, 2013. Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 20 maio.2014.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C.; PEREIRA, E. **Dicionário de termos de contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009, 338p.

JORFI, H.; JORFI, S.; YACCOB, H.F.B.; SHAH, I.M. Relationships among Strategic Management, Strategic Behaviors, Emotional Intelligence, IT-business Strategic Alignment, Motivation, and Communication Effectiveness. **International Journal of Business and Management**, v. 6, v. 9; set, 2011. Disponível em: <www.ccsenet.org/ijbm>. Acesso em: 21 maio.2014.

KAUCHAKJE, S. Solidariedade Política e Constituição de Sujeitos: a atualidade dos movimentos sociais. Brasília: **Sociedade e Estado**, v. 23, n. 3, p. 667-696, set./dez, 2008. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/se/v23n3/a06v23n3.pdf>. Acesso em: 12 abr.13.

KOPITS, G. CRAIG, J. Transparency in Government Operations. Series Occasional paper, ISSN 0251-6365, **International Monetary Fund**, n. 158. Feb. 1988. 101 p. Disponível em:<www.ebooksmagz.com>. Acesso em 20.maio 2014.

KOPPEL, J. G. S. Pathologies of Accountability: ICANN and the Challenge of "Multiple Accountabilities Disorder". **Public Administration Review**. January/February 2005. v. 65, n. 1.

KROENKE, A. SÖTHER, A. BEZERRA, F. A. Evolução do conhecimento contábil nos artigos científicos da revista de contabilidade e finanças sob a visão epistemológica de Ludwik Fleck. Maringá: **Ref. Cont. UEM – Paraná**, v. 30 n. 2 p. 83-97, 2011. Disponível em: <<http://periodicos.uem.br/ojs/index.php>>. Acesso em: 15 nov.2014.

LAKATOS, E.M. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LANDSBERGEN, D.; WOLKEN, G. Realizing the Promise: Government Information Systems and the Fourth Generation of Information Technology Washington: **Public Administration Review (PAR)**, March-April, 2001, v. 61, n.2, pp. 206-261.

LEFEBVRE, H. **The production of space**. Oxford: Basil Blackwell, 1991.

LE MOS, A. (Org.). **Cibercidades II. Ciberurbe: a cidade na sociedade da informação**. Rio de Janeiro: Editora E-Papers, 2005.

LIMA, D.; CASTRO, R. G. **Contabilidade Pública**. São Paulo: Atlas, 2000.

LÖBLER, M. L.; HOPPEN, N. Validação de Decisor: um sistema de apoio à decisão multicriterial para mapear processos decisórios. Porto Alegre: **Revista Eletrônica de Administração (REAd)**, v. 12, n. 1, jan-fev, 2006, pp. 182-210.

LONDON. The Greater London Authority Consolidated Budget and Component Budgets for 2013-14. **London: The Mayor's Budget, 2013**. Disponível em: <<http://www.london.gov.uk/mayor-assembly/gla/spending-money-wisely/budget-expenditure-charges/the-mayors-budget-for-2013-14>>. Acesso em 12 dez 2013.

LOPES, A.B.; MARTINS, E. **Teoria da Contabilidade**. Uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2007.

LÓPEZ Á. S.; MERINO, M. La rendición de cuentas en México: perspectivas y retos. México: **Instituto de Investigaciones Jurídicas (UNAM)**, 2009. Disponível em: <http://www.juridicas.unam.mx>. Acesso em: 15 abr.2015.

MACKAY, K. The Performance Framework of the Australian Government, 1987 to 2011. **OECD Journal on Budgeting**, 2011, Vol. 11/3. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/budget-11-5kg3nhlcqdg5>>. Acesso em: 18/08/2012.

MARCONI, M.A.; LAKATOS, E.M. **Metodologia do Trabalho Científico**. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARCUZZO, J.L.; FREITAS, L.A.R. A Contabilidade Gerencial e a Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, Santa Maria, UFSM, v.1, n.1, 2004.

MARTINS, L. **Reforma da Administração Pública e cultura política no Brasil: uma visão geral**. Brasília: ENAP, 1997.

MASTERS, K. I. A. **From New Public Management to Lean thinking: understanding and managing 'potentially avoidable failure induced demand'**. **Thesis Doctoral. Doctor of Philosophy**. Sussex: University of Sussex. 2009. Disponível em: <<http://sro.sussex.ac.uk>>. Acesso em: 02 jul. 2013.

MEDEIROS, M. **As Políticas Públicas de Inclusão Digital do Governo Lula (2003-2009): uma análise de programas e leis**. Dissertação de Mestrado. Rio de Janeiro: UFRJ/E, 2010. 176 p.

MEIJER, A.J. Networked Coproduction of Public Services in Virtual Communities: From a Government-Centric to a Community Approach to Public Service Support. Washington: **Public Administration Review** (PAR), July- August, 2011, 598-607.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**, 32^a ed., atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

MELLO. C. A. B. **Curso de Direito Administrativo**. 25^a ed. SP: Malheiros, 2009.

MENDES, L. S. BOTTOLI M.L.; BRENDA, G.D. **Digital Cities and Open MANs: A New Communications Paradigm**. *Revista IEEE Latin America Transactions*, v. 8, n. 4, agosto, 2010. Disponível em: <<http://www.ewh.ieee.org/reg/9/etrans/ieee/issues/vol08>>. Acesso em 15 abr.2013.

MINTZBERG, H. Managing Government, Governing Management. Harvard: **Harvard Business Review**, maio-jun.1996. Disponível em: <<http://hbr.org/1996/05/managing-government-governing-management/ar/1>>. Acesso em: 16 out 2013.

_____; AHLSTRAND, B; LAMPEL, J. **Safári de Estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

_____. **Criando organizações Eficazes: Estruturas em Cinco Configurações**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MORENO JUNIOR, V. A.; CAVAZOTTE, F. S. C. N.; ARRUDA, R. R. Conhecimento compartilhado, recursos de TI e desempenho de processos de negócios. São Paulo: **Revista de Administração de Empresas (RAE)**, v.. 54, n. 2, mar-abr, 2014, pp. 170-186.

MOTA, A. C. Y. H. A. **Accountability no Brasil: os cidadãos e seus meios institucionais de controle dos representantes**. 2006. Tese (Doutorado em Ciencia Política). Universidade de São Paulo (USP). São Paulo.

NACHMIAS, D.; NACHMIAS, C. **Research methods in the social sciences**. 3. ed. New York: St. Martin's Press, 1987.

NAKAGAWA, M. **Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1995.

_____. Accountability: a razão de ser da contabilidade. SP: **Revista Contabilidade & Finanças** – Universidade de São Paulo - USP, v. 18, n. 44, maio-agosto, 2007, p. 7.

NATIONAL AUDIT OFFICE (NAO). Financial Reporting Manual 2013-2014. London: National Audit Office of United Kingdom, 2012. Disponível em: <<http://www.nao.org.uk/>>. Acesso em: 10 fev 2014.

NASCIMENTO, E. R.; DEBUS, I. **Lei Complementar Nº 101/2000: Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Brasília: Tesouro Nacional, 2002.

NOMAN, Z. Performance budgeting in the United Kingdom. **OECD Journal on Budgeting**, 2008, Vol. 8/1. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/budget-v8-art4-en>>. Acesso em: 30/11/2012.

NUNES, R.; BRANDÃO, C.; REGO, G. Public Accountability and Sunshine Healthcare Regulation. **Health Care Anal**, 2010, n.19, p. 352-264. Disponível em: <http://www.springerlink.com>. Acesso em: 17 abr.2013.

OLIVEIRA, M. S. **Componentes do Controle Interno: Modelo COSO. Belo Horizonte: II Fórum Nacional de Gestão e Contabilidade Públicas**. Palestra proferida em 17 de outubro de 2008.

OLIVEIRA, D. P. R. **Planejamento Estratégico**. 26 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PARANÁ. Lei Estadual nº 113, de 6 de fevereiro de 2001. **Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Paraná**. Disponível em: <http://www1.tce.pr.gov.br>.> Acesso em: 10 mar.2012.

_____. Lei Complementar nº 126, de 7 de dezembro de 2009. **Dispõe que o Tribunal de Contas do Estado do Paraná adotará o uso de meio eletrônico para a tramitação de processos, a comunicação de atos e a transmissão de peças processuais, no âmbito de suas atribuições, conforme especifica**. Disponível em: <http://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao>> Acesso em: 15 ago.2012.

_____. Lei Complementar nº 137, de 6 de junho de 2011. **Regulamenta os §§ 1º e 2º e o inciso II do § 4º, do art. 27 da Constituição Estadual, dispondo sobre a publicidade dos atos praticados no âmbito dos Poderes Executivo e Legislativo dos Municípios**. Disponível em: <http://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao>> Acesso em: 15 ago.2012.

PEREIRA, E.T.A.; REZENDE, D.A. Planejamento e Gestão Estratégica Municipal: estudo de Caso da Prefeitura Municipal de Curitiba. Belo Horizonte: **Revista Economia & Gestão**, v. 13, n. 31, jan./abr., 2013. Disponível em: <http://periodicos.pucminas.br/index.php/economiaegestao/user/register>>. Acesso em: 20 jul.2014.

PERES, O.M.; POLIDORI, M.C. Geocomputação e o Ambiente Urbano Digital: Contemporaneidades e Convergências. Luján: **Revista Digital del Grupo de Estudios sobre Geografía y Análisis Espacial con Sistemas de Información Geográfica (GESIG)**, a.3, n. 3, 2011, pp. 71-85.

PINHO, J.A.G., SACRAMENTO, A.R.S. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública - RAP**, vol. 43, n. 6, nov/dez, 2009, pp. 1343-1368, p. 1343-1368.

PIRES, J. B. F. **Contabilidade Pública, Orçamento Público, Lei de Responsabilidade Fiscal**. Teoria e Prática. 9 ed. R.A. Brasília, Franco & Fortes, 2009.

PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. F. **Contabilidade Pública. Uma abordagem da administração financeira pública**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

PLATT NETO, O. A.; CRUZ, F.; ENSSLIN, S. R.; ENSSLIN, L. R. Publicidade e Transparência das Contas Públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. Belo Horizonte: **Contabilidade Vista & Revista (UFMG)**, v. 18, n. 1, 2007.

PROCOPIUK, M. **Políticas Públicas e fundamentos da administração pública: análise e avaliação, governança e redes políticas, administração judiciária**. São Paulo: Atlas, 2013.

PUENTES, R.; TOMER, A. Getting Smarter about Smart Cities. Washington: **Series Smart Cities**, n. 8.p.1-8. Disponível em: <<http://www.brookings.edu/research/papers/2014/04/23-smart-cities-puentes-tomer>>. Acesso em 30 abr.2014.

QUINTANA, A. C.; MACHADO, D.P.; QUARESMA, J. C. C. MENDES, R. C. **Contabilidade Pública**: de acordo com as novas Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e a Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Atlas, 2011. 243p.

RAUEN, F. J. **Roteiros de pesquisa**. Rio do Sul: Nova Era, 2006.

REIS, E.; LÖBLER, M. L. O Processo Decisório Descrito pelo Indivíduo e Representado nos Sistemas de Apoio à Decisão. Rio de Janeiro: **Revista de Administração Contemporânea (RAC)**, v. 16, n. 3, maio-jun, 2012, pp. 397-417.

REIS, H. C. MACHADO JR, J. T. **A 4320 Comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 34. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012. 270p.

REZENDE, D. A. **Sistemas de Informações Organizacionais: guia prático para projetos em cursos de administração, contabilidade e informática**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Planejamento de sistemas de informação e informática: guia prático para planejar a tecnologia da informação integrada ao planejamento estratégico das organizações**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

_____. **Características da Informação [ou indicadores de organizações ou variáveis de pesquisa científica]**. Curitiba: educação em consultoria e informação estratégica, resumo, 2014. Disponível em: <<http://www.denisalcidesrezende.com.br>>. Acesso em: 28 maio.2014.

REZENDE, D. A.; ABREU, A. F. **Tecnologia da Informação Aplicada a Sistemas de Informações Empresariais**. 8 ed. Revisada e Ampliada. São Paulo: Atlas, 2011.

REZENDE, D. A.; FIGUEIREDO, F. C. SETIM, L. C. FRANCO, L.M.G.; MADEIRA, G. S. Information and Information Systems Project for a Strategic Digital City: A Brazilian Case. Portugal: **World Conference on Information Systems and Technologies (WorldCIST'13)**. Disponível em: <http://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-642-36981-0_33>. Acesso em: 21 maio.2014.

RIBEIRO FILHO, J. F.; LOPES, J. E. G.; PEDERNEIRAS, M. M.; LIBERALQUINO, J. O. Controle Interno, Controle Externo e Controle Social: análise comparativa da percepção dos profissionais de controle interno de entidades das três esferas da administração pública. Blumenau: **Revista Universo Contábil**, v. 4, n. 3, p. 48-63, jul./set. 2008. Disponível em: <http://proxy.furb.br>. Acesso em: 17 jan.2015.

ROBINSON P. Public Service Agreements. London: **New Economy**, 2000, n. 7: 1–2. <http://onlinelibrary.wiley.com>. Acesso em: 15 fev.2015.

ROCHA, A. C. O Processo Orçamentário Brasileiro como Instrumento de Accountability. São Paulo: **Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (Anais ... EnANPAD)**. 2008.

ROCHA, A.C. Accountability na Administração Pública: Modelos Teóricos e Abordagens. Brasília: **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 14, n. 2, p. 82-97, mai/ago 2011. Disponível em: www.ibam-concursos.org.br/documento/accountability.pdf. Acesso em: 20 jan. 2015.

ROCHA, J. A. O. Gestão pública e modernização administrativa. Lisboa: **Instituto Nacional de Administração**, D.L. 2001. 203, 11 p.

RODRIGUES, L.C.; SILVA, F. J. A. Sistemas de Tecnologia da Informação para a Conectividade Interorganizacional. São Paulo: **Revista de Administração e Inovação (RAI)**, v. 6, n. 2, 2009, pp. 81-98.

ROYO, S.; YETANO, A.; ACERETE, B. E-Participation and Environmental protection: Are Local Governments Really Committed? **Public Administration Review**, v.74, n.1, p. 87-98, jan-fev, 2014.

ROZA, M.C.; QUINTANA, A.C.; JACQUES, F.V.S.; MACHADO, D.P. Análise das Demonstrações Contábeis dos Estados da Região Sul às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Porto Alegre: **ConTexto**, v. 13, n. 24, p. 23-36, maio-ago/2013.

SANTIAGO, O. E. M. El proceso de información pública como recurso político para la incidencia en el proceso legislativo. Caso de estudio: la reforma petrolera de 2008 en México. **Tesis (Ciencias Sociales)**. México: **Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales**, 2014. Disponível em: http://bibdigital.flacso.edu.mx:8080/dspace/bitstream/handle/123456789/3550/Marriquez_OE.pdf?sequence=1. 04 jul.2015.

SANTOS JUNIOR, S.; FREITAS, H.; LUCIANO, E. M. Dificuldades para o Uso da Tecnologia da Informação. São Paulo: **Revista de Administração de Empresas de São Paulo (RAE) Eletrônica**, v. 4, n. 2, jul.-dez., 2005.

SÃO PAULO. GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO. Projeto Poupa Tempo. São Paulo, 2014. Disponível em: <http://www.poupatempo.sp.gov.br>. Acesso em 15 maio 2014. SCHNEIDER, K.N.; BECKER, L.L. Using the COSO model of internal control as a framework for ethics initiatives in business schools. Florida: **Journal of Academic and Business Ethics**, v. 4, jul, 2011. Disponível em: <http://www.aabri.com/jabe.html>. Acesso em 15/08/2011.

SCROLLINI, F.; LANDONI, P. Educación e Información pública: perspectivas para incrementar la transparência del sistema. Uruguay: **Revista Uruguaya de Ciencia Política**, 2011, 20 (1). Disponível em: <http://www.redalyc.org>. Acesso em: 16 fev.2015.

SECCHI, L. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. Rio de Janeiro: **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 2, Abr. 2009. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo>. Acesso em: 28 Jun.2014.

SILVA. A. C. R. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade**. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SILVA, E. L.; MENEZES, E. M. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação**. Florianópolis: 4. ed. rev. atual. – Florianópolis: UFSC, 2005. 138p. Disponível em: http://www.convibra.com.br/upload/paper/adm/adm_3439.pdf. Acesso em 15 fev 2014.

SILVA, L. M. **Contabilidade Governamental**. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, R. L. M. A Lei de Responsabilidade Fiscal e a limitação da despesa na Administração Pública Federal. **Revista CEJ**, Brasília, n. 26, p. 69-78, jul./set. 2004. Disponível em: <http://www.jf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/viewArticle>. Acesso em: 19 set.2015.

SIMSON, R.; SHARMA, N.; AZIZ, I. **A guide to public financial management literature - for practitioners in developing countries**. London: Overseas Institute, dezembro, 2011. Disponível em: <http://www.who.int/pmnch/media/events/2013/pfm_literature.pdf>. Acesso em: 26 mar.2013.

SIQUEIRA, O.G.; MARTINS, J.L. A aplicação de um Modelo de Gestão Estratégica competitiva para uma rede de farmácias de pequeno porte: um estudo de caso. São Paulo: **Estudos do CEPE**, Directory of Open Access Journals, 2010, n. 31. P. 30. Disponível em: <https://online.unisc.br/seer/index.php/cepe/article/viewFile>. Acesso em: 9 abr.2015.

SLOMSKI, V. **Manual de Contabilidade Pública**. Um Enfoque na Contabilidade Municipal. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SOUZA, Celina. Governos locais e gestão de políticas sociais universais. São Paulo: **São Paulo Perspectivas**, v. 18, n. 2, Jun/ 2004.

SOUZA, C. Políticas Públicas: uma revisão da literatura. Porto Alegre: **Sociologias**, ano 8, n. 16, jul/dez 2006, p. 20-45.

THE ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). The new accounting model of the Swiss Confederation. **OECD Journal on Budgeting, Vol. 8/1, 2008a**. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/budget-v8-art5-en> Acesso em: 30/11/2012.

THE ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). Avaliação do Processo Orçamental em Portugal. **Relatório OECD, 2008b**. Direção Geral do Orçamento. Texto originalmente publicado em língua inglesa pela OCDE com o título: Budgeting in Portugal, por Teresa Curristine, Chung-Keun Park e Richard Emery. Uma versão mais curta da presente publicação foi publicada no OECD Journal on Budgeting: Volume 2008 Issue 3,2008. Disponível em: <<http://www.oecd.org>> . Acesso em: 23 nov 2013.

TORONTO CITY. **City of Toronto Financial Report: Consolidated Financial Statements**. Toronto, Canadian: July 18, 2013. Disponível em: http://www1.toronto.ca/city_of_toronto/accounting_services/financial_reports/files/pdf/2012frpdf_cfs.pdf. Acesso em: 15 jun 2014.

TRANSPARENCY INTERNATIONAL. Corruption Perceptions Index 2013. Berlin: **Transparency International**, 2013. Disponível em: <http://www.transparency.org>. Acesso em: 7 maio.2014.

ULTRAMARI, C.; DUARTE, F. **Inflexões Urbanas**.Curitiba: Editora Champagnat, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, 2009.196p.

UNITED KINGDOM GOVERNMENT (UKG). **Spending Review 2010**. London: United Kingdom Government, Stationery Office Limited on behalf of the Controller of Her Majesty's Stationery Office. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/203826/Spending_review_2010.pdf>. Acesso em: 10 mar.2014.

UNITED NATIONS (UN). Shanghai Manual: **A Guide for Sustainable Urban Development in the 21st Century**. Chapter 8: Using Information and Communication Technologies for Smart and Connected Cities. Shanghai: Bureau International des Expositions, Nov, 2011. Disponível em: <https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/shanghaimanual.pdf>. Acesso em: 03 jan.2015.

UNITED NATIONS DEVELOPMENT PROGRAMME (UNDP). **Human Development Report Datasets**. Table 3: Inequality-adjusted Human Development Index. Base: 2013. Disponível em: <https://data.undp.org/dataset/Table-3-Inequality-adjusted-Human-Development-Index/9jnv-7hyp>>. Acesso em: 15 fev. 2014.

UNITED STATES. GENERAL ACCOUNTING OFFICE (GAO). **Standards for Internal Control in the Federal Government**. USA: GAO, 1999. Disponível em: <http://www.gao.gov/assets/80/76455.pdf>>. Acesso em: 15 mar.2014.

_____. GENERAL ACCOUNTING OFFICE (GAO). **Internal Control Management and Avaluation Tool**. Aug/2001. Disponível em: <http://www.gao.gov/new.items>>. Acesso em: 15/08/11.

_____. GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE (GAO). **Related About GAO. 2013**. Disponível em: <http://www.gao.gov/about/index.html>>. Acesso em: 21.mar. 2014.

VANCOUVER CITY. **Digital Strategy**. Vancouver City: public document, april, 2013. Disponível em: http://vancouver.ca/files/cov/City_of_Vancouver_Digital_Strategy.pdf>. Acesso em 14.jun.2014.

VANOLO, A. Smartmentality: The Smart City as Disciplinary Strategy. Glasgow: **Urban Studies**: v. 51, n. 5, 2004, p.883–898. Disponível em: <http://www.academia.edu/5451651>. Acesso em: 11 jan.2015.

VERGARA, S. C. **Métodos de Pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 2006.

WEITZMAN, B. C.; SILVER, D.; BRAZILL, C. Efforts to Improve Public Policy and Programs through Data Practice: Experiences in 15 Distressed American Cities. Washington: **Public Administration Review (PAR)**, 2006, v. 66, p.386–399. Disponível em: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1540-6210.2006.00596>. Acesso: 13 jul.2014.

YIN, R.K. **Case Study Research: Design and Methods**. Third Edition. London: Sage Publications, 2003.

WANG, X.H.; WART. M.W. When Public Participation in Administration Leads to Trust: An Empirical Assessment of Managers Perceptions. Washington: **Public Administration Review (PAR)**, March-April, 2007, pp. 265-278.

WEST, D. M. E-Government and the Transformation of Service Delivery and Citizen Attitudes. Washington: **Public Administration Review**, January/February, 2004, v. 64, n. 1, p. 15-27.

ZANATA, A.; ALBARELLO, C.B.; CESARO, N. H. Sistemas de Informação e o processo decisório: um estudo de caso. Frederico Westphalen: **Revista de Administração**, Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, v. 6, n. 10, abr, 2007 p. 11-30.

ZARAGOZA AYUNTAMIENTO. Open government strategy in the digital city 2012-2015. Smart Citizenship. **Zaragoza: City Concil**, junho, 2012. 60p. Disponível em: <<http://www.zaragoza.es/contenidos/sectores/tecnologia/Estrategia-Ciencia-Tecnologia-en.pdf>>. Acesso em: 23 jun.2014.

ZOUAIN, D.M.; SIQUEIRA, A.C. Aspectos estratégicos do modelo de gestão em incubadoras de empresas de base tecnológica. São Paulo: **Cadernos EBAPE.BR**, v. IV, n. 3, out, 2006. Disponível em: <<http://www.ebape.fgv.br/cadernosebape>>. Acesso em 21 maio.2014.

ANEXOS

Anexo 1 – Modelo de Balanço Orçamentário segundo a Contabilidade Aplicada ao Setor Público

<ENTE DA FEDERAÇÃO> BALANÇO ORÇAMENTÁRIO ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL				
	Previsão Inicial	Previsão Atualizada	Receitas Realizadas	Exercício: 20XX Saldo
RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	(a)	(b)	(c)	(d) = (c-b)
Receitas Correntes (I)				
Receita Tributária				
Receita de Contribuições				
Receita Patrimonial				
Receita Agropecuária				
Receita Industrial				
Receita de Serviços				
Transferências Correntes				
Outras Receitas Correntes				
Receitas de Capital (II)				
Operações de Crédito				
Alienação de Bens				
Amortizações de Empréstimos				
Transferências de Capital				
Outras Receitas de Capital				
Recursos Arrecadados em Exercícios Anteriores (III)				
SUBTOTAL DAS RECEITAS (IV) = (I + II + III)	_____	_____	_____	_____
Operações de Crédito / Refinanciamento (V)				
Operações de Crédito Internas				
Mobiliária				
Contratual				
Operações de Crédito Externas				
Mobiliária				
Contratual				
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (VI) = (IV+V)	_____	_____	_____	_____
Déficit (VII)				
TOTAL (VIII) = (VI + VII)				

Continua ...

Continuação:

Saldos de Exercícios Anteriores (Utilizados Para Créditos Adicionais)						
Superávit Financeiro						
Reabertura de Créditos Adicionais						
DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS	Dotação Inicial	Dotação Atualizada	Despesas Empenhadas	Despesas Liquidadas	Despesas Pagas	Saldo da Dotação
	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)	(j) = (f-g)
Despesas Correntes (IX)						
Pessoal e Encargos Sociais						
Juros e Encargos da Dívida						
Outras Despesas Correntes						
Despesas de Capital (X)						
Investimentos						
Inversões Financeiras						
Amortização da Dívida						
Reserva de Contingência (XI)						
Reserva do RPPS (XII)						
SUBTOTAL DAS DESPESAS (XIII) = (IX + X + XI + XII)	_____	_____	_____	_____	_____	_____
Amortização da Dívida/ Refinanciamento (XIV)						
Amortização da Dívida Interna						
Dívida mobiliária						
Outras Dívidas						
Amortização da Dívida Externa						
Dívida Mobiliária						
Outras Dívidas						
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (XV) = (XIII + XIV)	_____	_____	_____	_____	_____	_____
Superávit (XVI)						
TOTAL (XVII) = (XV + XVI)	_____	_____	_____	_____	_____	_____

<ENTE DA FEDERAÇÃO> EXECUÇÃO DE RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS						
Exercício: 20XX						
	Inscritos		Liquidados	Pagos	Cancelados	Saldo
	Em Exercícios Anteriores	Em 31 de Dezembro do Exercício Anterior				
	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f) = (a+b-d-e)
Despesas Correntes						
Pessoal e Encargos Sociais						
Juros e Encargos da Dívida						
Outras Despesas Correntes						
Despesas de Capital						
Investimentos						
Inversões Financeiras						
Amortização da Dívida						
TOTAL	_____	_____	_____	_____	_____	_____

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2014)

Anexo 2 – Modelo de Balanço Financeiro segundo a Contabilidade Aplicada ao Setor Público

<ENTE DA FEDERAÇÃO> BALANÇO FINANCEIRO			
			Exercício: 20XX
INGRESSOS			
	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
Receita Orçamentária (I)			
Ordinária			
Vinculada			
Recursos Vinculados à Educação			
Recursos Vinculados à Saúde			
Recursos Vinculados à Previdência Social – RPPS			
Recursos Vinculados à Previdência Social – RGPS			
Recursos Vinculados à Seguridade Social			
(...)			
Outras Destinações de Recursos			
Transferências Financeiras Recebidas (II)			
Transferências Recebidas para a Execução Orçamentária			
Transferências Recebidas Independentes de Execução Orçamentária			
Transferências Recebidas para Aportes de recursos para o RPPS			
Transferências Recebidas para Aportes de recursos para o RGPS			
Recebimentos Extraorçamentários (III)			
Inscrição de Restos a Pagar Não Processados			
Inscrição de Restos a Pagar Processados			
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados			
Outros Recebimentos Extraorçamentários			
Saldo do Exercício Anterior (IV)			
Caixa e Equivalentes de Caixa			
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados			
TOTAL (V) = (I + II + III + IV)			

Exercício: 20XX			
DISPÊNDIOS	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
Despesa Orçamentária (VI)			
Ordinária			
Vinculada			
Recursos Destinados à Educação			
Recursos Destinados à Saúde			
Recursos Destinados à Previdência Social – RPPS			
Recursos Destinados à Previdência Social – RGPS			
Recursos Destinados à Seguridade Social			
(...)			
Outras Destinações de Recursos			
Transferências Financeiras Concedidas (VII)			
Transferências Concedidas para a Execução Orçamentária			
Transferências Concedidas Independentes de Execução Orçamentária			
Transferências Concedidas para Aportes de recursos para o RPPS			
Transferências Concedidas para Aportes de recursos para o RGPS			
Pagamentos Extraorçamentários (VIII)			
Pagamentos de Restos a Pagar Não Processados			
Pagamentos de Restos a Pagar Processados			
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados			
Outros Pagamentos Extraorçamentários			
Saldo para o Exercício Seguinte (IX)			
Caixa e Equivalentes de Caixa			
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados			
TOTAL (X) = (VI + VII + VIII + IX)			

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2014)

Anexo 3 - Modelo de Balanço Patrimonial e Compensações segundo a
Contabilidade Aplicada ao Setor Público

<ENTE DA FEDERAÇÃO>				
BALANÇO PATRIMONIAL				
ATIVO	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior	
Ativo Circulante				
Caixa e Equivalentes de Caixa				
Créditos a Curto Prazo				
Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo				
Estoques				
VPD Pagas Antecipadamente		_____	_____	
Total do Ativo Circulante				
Ativo Não Circulante				
Realizável a Longo Prazo				
Créditos a Longo Prazo				
Investimentos Temporários a Longo Prazo				
Estoques				
VPD pagas antecipadamente				
Investimentos				
Imobilizado				
Intangível		_____	_____	
Total do Ativo Não Circulante		_____	_____	
TOTAL DO ATIVO		_____	_____	
PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO				
Passivo Circulante				
Obrigações Trab., Prev. e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo				
Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo				
Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo				
Obrigações Fiscais a Curto Prazo				
Obrigações de Repartições a Outros Entes				
Provisões a Curto Prazo				
Demais Obrigações a Curto Prazo		_____	_____	
Total do Passivo Circulante				
Passivo Não Circulante				
Obrigações Trab., Prev. e Assistenciais a Pagar a Longo Prazo				
Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo				
Fornecedores e Contas a Pagar a Longo Prazo				
Obrigações Fiscais a Longo Prazo				

Provisões a Longo Prazo		
Demais Obrigações a Longo Prazo		
Resultado Diferido	_____	_____
Total do Passivo Não Circulante		
Patrimônio Líquido		
Patrimônio Social e Capital Social		
Adiantamento Para Futuro Aumento de Capital		
Reservas de Capital		
Ajustes de Avaliação Patrimonial		
Reservas de Lucros		
Demais Reservas		
Resultados Acumulados		
(-) Ações / Cotas em Tesouraria		
Total do Patrimônio Líquido	_____	_____
TOTAL DO PASSIVO E DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO		

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
QUADRO DOS ATIVOS E PASSIVOS FINANCEIROS E PERMANENTES		
(Lei nº 4.320/1964)		
Exercício: 20XX		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
Ativo (I)		
Ativo Financeiro		
Ativo Permanente	_____	_____
Total do Ativo		
Passivo (II)		
Passivo Financeiro		
Passivo Permanente	_____	_____
Total do Passivo	_____	_____
Saldo Patrimonial (III) = (I - II)		

<ENTE DA FEDERAÇÃO> QUADRO DAS CONTAS DE COMPENSAÇÃO (Lei nº 4.320/1964)			
		Exercício: 20XX	
		Exercício Atual	Exercício Anterior
Atos Potenciais Ativos			
Garantias e Contragarantias recebidas			
Direitos Conveniados e outros instrumentos congêneres			
Direitos Contratuais			
Outros atos potenciais ativo			
Total dos Atos Potenciais Ativos		_____	_____
Atos Potenciais Passivos			
Garantias e Contragarantias concedidas			
Obrigações conveniadas e outros instrumentos congêneres			
Obrigações contratuais			
Outros atos potenciais passivos			
Total dos Atos Potenciais Passivos		_____	_____

<ENTE DA FEDERAÇÃO> QUADRO DO SUPERÁVIT / DÉFICIT FINANCEIRO (Lei nº 4.320/1964)			
		Exercício: 20XX	
		Exercício Atual	Exercício Anterior
FONTES DE RECURSOS			
<Código da fonte>	<Descrição da fonte>		
<Código da fonte>	<Descrição da fonte>		
<Código da fonte>	<Descrição da fonte>		
(...)	(...)		
Total das Fontes de Recursos		_____	_____

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2014)

Anexo 4 – Modelo de Demonstração das Variações Patrimoniais segundo a Contabilidade Aplicada ao Setor Público

<ENTE DA FEDERAÇÃO>			
DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS			
	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
Exercício: 20XX			
Variações Patrimoniais Aumentativas			
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria			
Contribuições			
Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos			
Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras			
Transferências e Delegações Recebidas			
Valorização e Ganhos com Ativos e Desincorporação de Passivos			
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas		_____	_____
Total das Variações Patrimoniais Aumentativas (I)			
Variações Patrimoniais Diminutivas			
Pessoal e Encargos			
Benefícios Previdenciários e Assistenciais			
Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo			
Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras			
Transferências e Delegações Concedidas			
Desvalorização e Perdas de Ativos e Incorporação de Passivos			
Tributárias			
Custo das Mercadorias e Produtos Vendidos, e dos Serviços Prestados			
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas		_____	_____
Total das Variações Patrimoniais Diminutivas (II)			
		_____	_____
RESULTADO PATRIMONIAL DO PERÍODO (III) = (I - II)			

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2014)

Anexo 5 – Modelo de Demonstração dos Fluxos de Caixa
segundo a Contabilidade Aplicada ao Setor Público

<ENTE DA FEDERAÇÃO>			
DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA			
Exercício: 20XX			
	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS			
Ingressos			
Receitas derivadas e originárias			
Transferências correntes recebidas			
Outros ingressos operacionais			
Desembolsos			
Pessoal e demais despesas			
Juros e encargos da dívida			
Transferências concedidas			
Outros desembolsos operacionais			
Fluxo de caixa líquido das atividades operacionais (I)		_____	_____
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO			
Ingressos			
Alienação de bens			
Amortização de empréstimos e financiamentos concedidos			
Outros ingressos de investimentos			
Desembolsos			
Aquisição de ativo não circulante			
Concessão de empréstimos e financiamentos			
Outros desembolsos de investimentos			
Fluxo de caixa líquido das atividades de investimento (II)		_____	_____
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO			
Ingressos			
Operações de crédito			
Integralização do capital social de empresas dependentes			
Transferências de capital recebidas			
Outros ingressos de financiamentos			
Desembolsos			
Amortização /Refinanciamento da dívida			
Outros desembolsos de financiamentos			
Fluxo de caixa líquido das atividades de financiamento (III)		_____	_____
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA (I+II+III)			
Caixa e Equivalentes de caixa inicial			
Caixa e Equivalente de caixa final			

<ENTE DA FEDERAÇÃO> QUADRO DE RECEITAS DERIVADAS E ORIGINÁRIAS		
	Exercício: 20XX	
	Exercício Atual	Exercício Anterior
RECEITAS DERIVADAS E ORIGINÁRIAS		
Receita Tributária		
Receita de Contribuições		
Receita Patrimonial		
Receita Agropecuária		
Receita Industrial		
Receita de Serviços		
Remuneração das Disponibilidades		
Outras Receitas Derivadas e Originárias	_____	_____
Total das Receitas Derivadas e Originárias:		

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2014)

Anexo 6 – Modelo de Demonstração do Resultado Econômico segundo a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 2007

<ENTE DA FEDERAÇÃO> DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO		
EXERCÍCIO: MÊS: EMISSÃO: PÁGINA:		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
1. Receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos		
2. (-) Custos diretos identificados com a execução da ação pública		
3. Margem Bruta		
4. (-) Custos indiretos identificados com a execução da ação pública		
5. (=) Resultado Econômico Apurado		

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2007)

Anexo 7 – Relatório Resumido da Execução Orçamentária
Modelo de Balanço Orçamentário

<ENTE DA FEDERAÇÃO> RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA BALANÇO ORÇAMENTÁRIO ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL <PERÍODO DE REFERÊNCIA PADRÃO>							
RREO – ANEXO I (LRF, Art. 52, inciso I, alíneas "a" e "b" do inciso II e § 1º)							R\$ 1,00
RECEITAS	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA (a)	RECEITAS REALIZADAS				SALDO A REALIZAR (b-c)
			No Bimestre (b)	% (b/a)	Até o Bimestre (c)	% (c/a)	
RECEITAS							
(EXCETO DENTRA-ORÇAMENTÁRIAS) (I)							
RECEITAS CORRENTES							
RECEITA TRIBUTÁRIA							
Impostos							
Taxas							
Contribuição de Melhoria							
RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES							
Contribuições Sociais							
Contribuições Econômicas							
RECEITA PATRIMONIAL							
Recursos Imobiliários							
Recursos de Valores Mobiliários							
Recursos de Concessões e Permissões							
Compensação Financeira							
Outras Receitas Patrimoniais							
RECEITA AGROPECUÁRIA							
Recursos da Produção Vegetal							
Recursos da Produção Animal e Derivados							
Outras Receitas Agropecuárias							
RECEITA INDUSTRIAL							
Recursos da Indústria de Transformação							
Recursos da Indústria de Construção							
Outras Receitas Industriais							
RECEITA DE SERVIÇOS							
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES							
Transferências Intergovernamentais							
Transferências de Instituições Privadas							
Transferências do Exterior							
Transferências de Pessoas							
Transferências de Convênios							
Transferências para o Combate à Fome							
OUTRAS RECEITAS CORRENTES							
Multas e Juros de Mora							
Indenizações e Restituições							
Recursos de Dívida Ativa							
Recursos Correntes Diversas							
RECEITAS DE CAPITAL							
OPERAÇÕES DE CRÉDITO							
Operações de Crédito Internas							
Operações de Crédito Externas							
ALIENAÇÃO DE BENS							
Alienação de Bens Móveis							
Alienação de Bens Imóveis							
AMORTIZAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS							
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL							
Transferências Intergovernamentais							
Transferências de Instituições Privadas							
Transferências do Exterior							
Transferências de Pessoas							
Transferências de Outras Instit. Públicas							
Transferências de Convênios							
Transferências para o Combate à Fome							
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL							
Integralização de Capital Social							
Div. Ativa Prov. de Amortiz. Emp. e Financ.							
Recursos de Capital Diversos							
RECEITAS (DENTRA-ORÇAMENTÁRIAS) (II)							
SUBTOTAL DAS RECEITAS (III) = (I + II)							
OPERAÇÕES DE CRÉDITO							
REFINANCIAMENTO (IV)							
Operações de Crédito Internas							
Mobiliária							
Contratual							
Operações de Crédito Externas							
Mobiliária							
Contratual							
SUBTOTAL COM FINANCIAMENTO (V) = (III + IV)							
DEFICIT (VI)	-	-	-	-	-	-	-
TOTAL (VII) = (V + VI)							
SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (UTILIZADOS PARA CRÉDITOS ADICIONAIS)	-		-	-		-	-
Superávit Financeiro	-		-	-		-	-
Reserva de Créditos Adicionais	-		-	-		-	-

(Continua)

DESPESAS	DOTAÇÃO INICIAL (d)	CREDITOS ADICIONAIS (e)	DOTAÇÃO ATUALIZADA (f) = (d+e)	DESPESAS EMPENHADAS		DESPESAS LIQUIDADAS			(Continuação)
				No Bimestre	Até o Bimestre	No Bimestre	Até o Bimestre (g)	%	SALDO A LIQUIDAR (f-g)
DESPESAS (EXCETO INTRA-ORÇAMENTARIAS) (VII)									
DESPESAS CORRENTES									
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS									
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA									
OUTRAS DESPESAS CORRENTES									
DESPESAS DE CAPITAL									
INVESTIMENTOS									
INVERSÕES FINANCEIRAS									
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA									
RESERVA DE CONTINGÊNCIA									
RESERVA DO SPPS									
DESPESAS (INTRA-ORÇAMENTARIAS) (IX)									
SUBTOTAL DAS DESPESAS (X) = (VII + IX)									
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA									
REFINANCIAMENTO (XI)									
Amortização da Dívida Interna									
Dívida Mobiliária									
Outras Dívidas									
Amortização da Dívida Externa									
Dívida Mobiliária									
Outras Dívidas									
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (XII) = (X + XI)									
SUPERAVIT (XIII)	-	-	-	-	-	-	-	-	-
TOTAL (XIV) = (XII + XIII)									
FONTE:									

Fonte: Manual da STN (2010).

Anexo 8 – Relatório Resumido da Execução Orçamentária
Modelo de Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção

-ENTE DA FEDERAÇÃO-									
RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA									
DEMONSTRATIVO DA EXECUÇÃO DAS DESPESAS POR FUNÇÃO/SUBFUNÇÃO									
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL									
<PERÍODO DE REFERÊNCIA PADRÃO>									
RREO - Anexo II (LRF, Art. 52, inciso II, alínea "c")									R\$ 1,00
FUNÇÃO/SUBFUNÇÃO	DOTAÇÃO INICIAL	DOTAÇÃO ATUALIZADA (a)	DESPESAS EMPENHADAS		DESPESAS LIQUIDADAS			SALDO A LIQUIDAR (a-b)	
			No Bimestre	Até o Bimestre	No Bimestre	Até o Bimestre (b)	% (b/total b)		% (b/a)
DESPESAS (EXCETO INTRA-ORÇAMENTÁRIAS) (I)									
LEGISLATIVA									
JUDICIÁRIA									
ESSENCIAL A JUSTIÇA									
ADMINISTRAÇÃO									
DEFESA NACIONAL									
SEGURANÇA PÚBLICA									
RELAÇÕES EXTERIORES									
ASSISTÊNCIA SOCIAL									
PREVIDÊNCIA SOCIAL									
SAÚDE									
TRABALHO									
EDUCAÇÃO									
CULTURA									
DIREITOS DA CIDADANIA									
URBANISMO									
HABITAÇÃO									
SANEAMENTO									
GESTÃO AMBIENTAL									
CIÊNCIA E TECNOLOGIA									
AGRICULTURA									
ORGANIZAÇÃO AGRÁRIA									
INDÚSTRIA									
COMÉRCIO E SERVIÇOS									
COMUNICAÇÕES									
ENERGIA									
TRANSPORTE									
DESPORTO E LAZER									
ENCARGOS ESPECIAIS									
RESERVA DE CONTINGÊNCIA									
RESERVA DO RPPS									
DESPESAS (INTRA-ORÇAMENTÁRIAS) (II)									
TOTAL (III) = (I + II)									
FONTE:									

Fonte: Manual da STN (2010).

Anexo 9 – Relatório Resumido da Execução Orçamentária
Modelo de Demonstração da Receita Corrente Líquida

- ENTE DA FEDERAÇÃO - RELATORIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DEMONSTRATIVO DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL - PERÍODO DE REFERÊNCIA -															
RR/EO - ANEXO III (LRF, Art. 53, inciso I)													R\$ 1,00		
ESPECIFICAÇÃO	EVOLUÇÃO DA RECEITA REALIZADA NOS ÚLTIMOS 12 MESES												TOTAL (ÚLTIMOS 12 MESES)	PREVISÃO ATUALIZADA EXERCÍCIO	
	-MR- 11>	-MR- 10>	-MR- 9>	-MR- 8>	-MR- 7>	-MR- 6>	-MR- 5>	-MR- 4>	-MR- 3>	-MR- 2>	-MR- 1>	-MR- >			
RECEITAS CORRENTES (I)															
Receita Tributária															
Receita de Contribuições															
Receita Patrimonial															
Receita Agropecuária															
Receita Industrial															
Receita de Serviços															
Transferências Correntes															
Outras Receitas Correntes															
DEDUÇÕES (II)															
Transferências Constitucionais e Legais															
Contrib. Empregadores e Trib. para Seg. Social															
Contrib. para o Plano de Previdência do Servidor															
Contrib. para o Custeio das Forças Armadas															
Compensação Financeira entre Regimes Previdenciários															
Dedução de Receita para Formação do FUNDEB															
Contribuições para PIS/PASEP															
PIS															
PASEP															
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA (III) = (I - II)															

Fonte: Manual da STN (2010).

Anexo 10 – Relatório Resumido da Execução Orçamentária
Modelo de Demonstrativo de Receitas e Despesas do Regime Geral de Previdência Social

<ENTE DA FEDERAÇÃO> RELATORIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTARIA DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS E DESPESAS PREVIDENCIÁRIAS DO REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL ORÇAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL <PERÍODO DE REFERÊNCIA PADRÃO>					
RREO – ANEXO IV (LRF, art. 53, inciso II)				R\$ milhares	
RECEITAS	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA	RECEITAS REALIZADAS		
			No Bimestre	Até o Bimestre/ <Exercício>	Até o Bimestre/ <Exercício Anterior>
RECEITAS PREVIDENCIÁRIAS (EXCETO INTRA-ORÇAMENTÁRIAS) (I) RECEITAS CORRENTES Recargas de Contribuições Dos empregadores Dos trabalhadores e dos demais segurados Outras Recargas Correntes Compensação Previdenciária do RPPS para o RGPS Demais Recargas Correntes RECEITAS DE CAPITAL Alienação de Bens, Direitos e Ativos Outras Receitas de Capital (-) DEDUÇÕES DA RECEITA RECEITAS PREVIDENCIÁRIAS (INTRA-ORÇAMENTÁRIAS) (II)					
TOTAL DAS RECEITAS PREVIDENCIÁRIAS – RGPS (III) = (I + II)					
DESPESAS	DOTAÇÃO INICIAL	DOTAÇÃO ATUALIZADA	DESPESAS LIQUIDADAS		
			No Bimestre	Até o Bimestre/ <Exercício>	Até o Bimestre/ <Exercício Anterior>
DESPESAS PREVIDENCIÁRIAS (EXCETO INTRA-ORÇAMENTÁRIAS) (IV) Benefícios Aposentadorias Pensões Outros Benefícios Outras Despesas Compensação Previdenciária do RGPS para o RPPS Demais Despesas DESPESAS PREVIDENCIÁRIAS (INTRA-ORÇAMENTÁRIAS) (V)					
TOTAL DAS DESPESAS PREVIDENCIÁRIAS – RGPS (VI) = (IV+V)					
RESULTADO PREVIDENCIÁRIO (VII) = (III – VI)					
(Continua)					
(Continuação)					
APORTES DE RECURSOS PARA O REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA	RECEITAS REALIZADAS		
			No Bimestre	Até o Bimestre/ <Exercício>	Até o Bimestre/ <Exercício Anterior>
TOTAL DOS APORTES PARA O RGPS (PLANO FINANCEIRO) Recursos para Cobertura de Insuficiências Financeiras Provenientes do Orçamento da Seguridade Social Provenientes do Orçamento Fiscal Recursos para Formação de Reserva Outros Aportes para o RGPS					
RESERVA ORÇAMENTARIA DO RGPS			PREVISÃO ORÇAMENTARIA		
VALOR					
BENS E DIREITOS DO RGPS	<MÊS ANTERIOR>	PERÍODO DE REFERÊNCIA			
		<Exercício>	<Exercício Anterior>		
CAIXA BANCOS CONTA MOVIMENTO INVESTIMENTOS OUTROS BENS E DIREITOS					

Anexo 11 – Relatório Resumido da Execução Orçamentária
Modelo de Demonstrativo de Receitas e Despesas do Regime Próprio Previdenciário dos Servidores

<ENTE DA FEDERAÇÃO> RELATORIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTARIA DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS E DESPESAS PREVIDENCIARIAS DO REGIME PROPRIO DE PREVIDÊNCIA DOS SERVIDORES ORÇAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL <PERÍODO DE REFERÊNCIA PADRÃO>					
RREO – Anexo V (LRF, Art. 53, inciso II)					R\$ 1,00
<u>RECEITAS</u>	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA	RECEITAS REALIZADAS		
			No Bimestre	Até o Bimestre/ <Exercício>	Até o Bimestre/ <Exercício Anterior>
RECEITAS PREVIDENCIARIAS – RPPS (EXCETO INTRA-ORÇAMENTARIAS) (I) RECEITAS CORRENTES Receita de Contribuições dos Segurados Pessoal Civil Ativo Inativo Pensionista Pessoal Militar Ativo Inativo Pensionista Outras Receitas de Contribuições Receita Patrimonial Receitas Imobiliárias Receitas de Valores Mobiliários Outras Receitas Patrimoniais Receita de Serviços Outras Receitas Correntes Compensação Previdenciária do RGPS para o RPPS Demais Receitas Correntes RECEITAS DE CAPITAL Alienação de Bens, Direitos e Ativos Amortização de Empréstimos Outras Receitas de Capital (-) DEDUÇÕES DA RECEITA RECEITAS PREVIDENCIARIAS – RPPS (INTRA-ORÇAMENTARIAS) (II)					
TOTAL DAS RECEITAS PREVIDENCIARIAS – RPPS (III) = (I + II)					
<u>DESPESAS</u>	DOTAÇÃO INICIAL	DOTAÇÃO ATUALIZADA	DESPESAS LIQUIDADAS		
			No Bimestre	Até o Bimestre/ <Exercício>	Até o Bimestre/ <Exercício Anterior>
DESPESAS PREVIDENCIARIAS – RPPS (EXCETO INTRA-ORÇAMENTARIAS) (IV) ADMINISTRAÇÃO Despesas Correntes Despesas de Capital PREVIDÊNCIA Pessoal Civil Aposentadorias Pensões Outros Benefícios Previdenciários Pessoal Militar Reformas Pensões Outros Benefícios Previdenciários Outras Despesas Previdenciárias Compensação Previdenciária do RPPS para o RGPS Demais Despesas Previdenciárias DESPESAS PREVIDENCIARIAS – RPPS (INTRA-ORÇAMENTARIAS) (V)					
TOTAL DAS DESPESAS PREVIDENCIARIAS – RPPS (VI) = (IV + V)					
RESULTADO PREVIDENCIÁRIO (VII) = (III - VI)					

(Continua)

(Continuação)					
APORTES DE RECURSOS PARA O REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA DO SERVIDOR	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA	RECEITAS REALIZADAS		
			No Bimestre	Até o Bimestre/ <Exercício>	Até o Bimestre/ <Exercício Anterior>
TOTAL DOS APORTES PARA O RPPS					
Plano Financeiro					
Recursos para Cobertura de Insuficiências Financeiras					
Recursos para Formação de Reserva					
Outros Aportes para o RPPS					
Plano Previdenciário					
Recursos para Cobertura de Déficit Financeiro					
Recursos para Cobertura de Déficit Atuarial					
Outros Aportes para o RPPS					
RESERVA ORÇAMENTÁRIA DO RPPS			PREVISÃO ORÇAMENTÁRIA		
VALOR					
BENS E DIREITOS DO RPPS	<MÊS ANTERIOR>	PERÍODO DE REFERÊNCIA			
		<Exercício>	<Exercício Anterior>		
CAIXA					
BANCOS CONTA MOVIMENTO					
INVESTIMENTOS					
OUTROS BENS E DIREITOS					
RECEITAS INTRA-ORÇAMENTÁRIAS - RPPS	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA	RECEITAS REALIZADAS		
			No Bimestre	Até o Bimestre/ <Exercício>	Até o Bimestre/ <Exercício Anterior>
RECEITAS CORRENTES (VIII)					
Receita de Contribuições					
Patronal					
Pessoal Civil					
Ativo					
Inativo					
Pensionista					
Pessoal Militar					
Ativo					
Inativo					
Pensionista					
Para Cobertura de Déficit Atuarial					
Em Regime de Débitos e Parcelamentos					
Receita Patrimonial					
Receita de Serviços					
Outras Receitas Correntes					
RECEITAS DE CAPITAL (IX)					
Alienação de Bens					
Amortização de Empréstimos					
Outras Receitas de Capital					
DEDUÇÕES DA RECEITA (X)					
TOTAL DAS RECEITAS PREVIDENCIÁRIAS INTRA-ORÇAMENTÁRIAS (XI) = (VIII + IX - X)					
DESPESAS INTRA-ORÇAMENTÁRIAS - RPPS	DOTAÇÃO INICIAL	DOTAÇÃO ATUALIZADA	DESPESAS LIQUIDADAS		
			No Bimestre	Até o Bimestre/ <Exercício>	Até o Bimestre/ <Exercício Anterior>
ADMINISTRAÇÃO (XII)					
Despesas Correntes					
Despesas de Capital					
TOTAL DAS DESPESAS PREVIDENCIÁRIAS INTRA-ORÇAMENTÁRIAS (XIII) = (XII)					

Fonte: Manual da STN (2010).

Anexo 12 – Relatório Resumido da Execução Orçamentária
Modelo de Demonstrativo do Resultado Nominal

<ENTE DA FEDERAÇÃO> RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DEMONSTRATIVO DO RESULTADO NOMINAL ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL <PERÍODO DE REFERÊNCIA PADRÃO>			
RREO – Anexo VI (LRF, art 53, inciso III)			R\$ 1,00
<u>DÍVIDA FISCAL LÍQUIDA</u>	SALDO		
	Em 31/Dez/ <Exercício Anterior> (a)	Em <Bimestre Anterior> (b)	Em <Bimestre> (c)
DÍVIDA CONSOLIDADA (I)			
DEDUÇÕES (II)			
Disponibilidade de Caixa Bruta			
Demais Haveres Financeiros			
(-) Restos a Pagar Processados (Exceto Precatórios)			
DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA (III) = (I - II)			
RECEITA DE PRIVATIZAÇÕES (IV)			
PASSIVOS RECONHECIDOS (V)			
DÍVIDA FISCAL LÍQUIDA (VI) = (III + IV - V)			
<u>RESULTADO NOMINAL</u>	PERÍODO DE REFERÊNCIA		
	No bimestre (c-b)	Até o bimestre (c-a)	
VALOR			
<u>DISCRIMINAÇÃO DA META FISCAL</u>			VALOR CORRENTE
META DE RESULTADO NOMINAL FIXADA NO ANEXO DE METAS FISCAIS DA LDO P/ O EXERCÍCIO DE REFERÊNCIA			
<u>REGIME PREVIDENCIÁRIO</u>			
<u>DÍVIDA FISCAL LÍQUIDA PREVIDENCIÁRIA</u>	SALDO		
	Em 31/Dez/ <Exercício Anterior>	Em <Bimestre Anterior>	Em <Bimestre>
DÍVIDA CONSOLIDADA PREVIDENCIÁRIA (VII)			
Passivo Atuarial			
Demais Dívidas			
DEDUÇÕES (VIII)			
Disponibilidade de Caixa Bruta			
Investimentos			
Demais Haveres Financeiros			
(-) Restos a Pagar Processados			
DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA PREVIDENCIÁRIA (IX) = (VII - VIII)			
PASSIVOS RECONHECIDOS (X)			
DÍVIDA FISCAL LÍQUIDA PREVIDENCIÁRIA (XI) = (IX - X)			

Fonte: Manual da STN (2010).

Anexo 13 – Relatório Resumido da Execução Orçamentária
Modelo de Demonstrativo do Resultado Primário dos Estados, Distrito Federal e Municípios

<ENTE DA FEDERAÇÃO> RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DEMONSTRATIVO DO RESULTADO PRIMÁRIO – ESTADOS, DISTRITO FEDERAL E MUNICÍPIOS ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL <PERÍODO DE REFERÊNCIA PADRÃO>				
RREO – ANEXO VII (LRF, art 53, inciso III)				R\$ 1,00
RECEITAS PRIMÁRIAS	PREVISÃO ATUALIZADA	RECEITAS REALIZADAS		
		No Bimestre	Até o Bimestre/ <Exercício>	Até o Bimestre/ <Exercício Anterior>
RECEITAS PRIMÁRIAS CORRENTES (I)				
Recitas Tributárias				
Recitas de Contribuições				
Recitas Previdenciárias				
Outras Recitas de Contribuições				
Recita Patrimonial Líquida				
Recita Patrimonial				
(-) Aplicações Financeiras				
Transferências Correntes				
Convênios				
Outras Transferências Correntes				
Demais Recitas Correntes				
Dívida Ativa				
Diversas Recitas Correntes				
RECEITAS DE CAPITAL (II)				
Operações de Crédito (III)				
Amortização de Empréstimos (IV)				
Alienação de Bens (V)				
Transferências de Capital				
Convênios				
Outras Transferências de Capital				
Outras Recitas de Capital				
RECEITAS PRIMÁRIAS DE CAPITAL (VI) = (II - III - IV - V)				
RECEITA PRIMÁRIA TOTAL (VII) = (I + VI)				
DESPESAS PRIMÁRIAS	DOTAÇÃO ATUALIZADA	DESPESAS LIQUIDADAS		
		No Bimestre	Até o Bimestre/ <Exercício>	Até o Bimestre/ <Exercício Anterior>
DESPESAS CORRENTES (VIII)				
Pessoal e Encargos Sociais				
Juros e Encargos da Dívida (IX)				
Outras Despesas Correntes				
DESPESAS PRIMÁRIAS CORRENTES (X) = (VIII - IX)				
DESPESAS DE CAPITAL (XI)				
Investimentos				
Inversões Financeiras				
Concessão de Empréstimos (XII)				
Aquisição de Título de Capital já Integralizado (XIII)				
Demais Inversões Financeiras				
Amortização da Dívida (XIV)				
DESPESAS PRIMÁRIAS DE CAPITAL (XV) = (XI - XII - XIII - XIV)				
RESERVA DE CONTINGÊNCIA (XVI)		-	-	-
RESERVA DO RPPS (XVII)				
DESPESA PRIMÁRIA TOTAL (XVIII) = (X + XV + XVI + XVII)				
RESULTADO PRIMÁRIO (XIX) = (VII - XVIII)				
SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	-	-		
DISCRIMINAÇÃO DA META FISCAL			VALOR CORRENTE	
META DE RESULTADO PRIMÁRIO FIXADA NO ANEXO DE METAS FISCAIS DA LDO PARA O EXERCÍCIO DE REFERÊNCIA				

Fonte: Manual da STN (2010).

Anexo 14 – Relatório Resumido da Execução Orçamentária
Modelo de Demonstrativo do Resultado Primário da União

<ENTE DA FEDERAÇÃO> RELATORIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTARIA DEMONSTRATIVO DO RESULTADO PRIMÁRIO DA UNIÃO* ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL <PERÍODO DE REFERÊNCIA PADRÃO>			
RREO – Anexo VIII (LRF, art 53, inciso III)		R\$ milhares	
<u>RECEITAS</u>	RECEITAS REALIZADAS		
	No Bimestre	Até o Bimestre/ <Exercício>	Até o Bimestre/ <Exercício Anterior>
RECEITA TOTAL RECEITAS DO TESOURO NACIONAL (I) Receita Bruta Receitas de Impostos Impostos s/ Comércio Exterior Impostos s/ Patrimônio e a Renda Impostos s/ Produção e Circulação Receitas de Contribuições Demais Receitas Concessões de Serviços Públicos Participações e Dividendos Outras (-) Restituições (-) Incentivos Fiscais RECEITAS DA PREVIDENCIA SOCIAL (II) RECEITAS DO BANCO CENTRAL (III) TRANSFERENCIAS A ESTADOS E MUNICIPIOS (IV)			
RECEITA TOTAL LIQUIDA (V) = (I + II + III - IV)			
<u>DESPESAS</u>	DESPESAS PAGAS		
	No Bimestre	Até o Bimestre/ <Exercício>	Até o Bimestre/ <Exercício Anterior>
DESPESA TOTAL DESPESAS DO TESOURO NACIONAL (VI) Pessoal e Encargos Sociais Custeio e de Capital Despesa do FAT Subsídios e Subvenções Econômicas Benefícios Assistenciais (LOAS/RMV) Outras Despesas de Custeio e de Capital Transferências ao Banco Central DESPESAS DA PREVIDÊNCIA SOCIAL (VII) DESPESAS DO BANCO CENTRAL (VIII) FUNDO SOBERANO DO BRASIL -FSB² (IX)			
<u>RESULTADO PRIMÁRIO³</u>	PERÍODO		
	No Bimestre	Até o Bimestre/ <Exercício>	Até o Bimestre/ <Exercício Anterior>
RESULTADO PRIMARIO DA UNIAO (X) = (V - (VI + VII + VIII) - IX) Tesouro Nacional (XI) = (I - (IV + VI) - IX) Previdência Social - RGPS ⁴ (XII) = (II - VII) Banco Central ⁵ (XIII) = (III - VIII)			

Fonte: Manual da STN (2010).

Anexo 15 – Relatório Resumido da Execução Orçamentária
Modelo de Demonstrativo dos Restos a Pagar

<ENTE DA FEDERAÇÃO> RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DEMONSTRATIVO DOS RESTOS A PAGAR POR PODER E ÓRGÃO ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL <PERÍODO DE REFERÊNCIA PADRÃO>										
RREO – Anexo IX (LRF, art. 53, inciso V)										R\$ 1,00
PODER/ORGÃO	RESTOS A PAGAR PROCESSADOS					RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS				
	Inscritos		Cancelados	Pagos	A Pagar	Inscritos		Cancelados	Pagos	A Pagar
	Em Exercícios Anteriores	Em 31 de dezembro de <Exercício Anterior>				Em Exercícios Anteriores	Em 31 de dezembro de <Exercício Anterior>			
RESTOS A PAGAR (EXCETO INTRA-ORÇAMENTÁRIOS) (I)										
LEGISLATIVO										
JUDICIÁRIO										
MINISTÉRIO PÚBLICO										
RESTOS A PAGAR (INTRA-ORÇAMENTÁRIOS) (II)										
TOTAL (III) = (I + II)										

Fonte: Manual da STN (2010).

Anexo 16 – Relatório de Gestão Fiscal
Modelo de Demonstrativo da Despesa com Pessoal

RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL DEMONSTRATIVO DA DESPESA COM PESSOAL ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL <PERÍODO DE REFERÊNCIA PADRÃO>		
RGF – ANEXO I (LRF, art. 53, inciso I, alínea "a")		R\$ 1,00
DESPESA COM PESSOAL	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 Meses)	
	LIQUIDADAS (a)	INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (b)
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)		
Pessoal Ativo		
Pessoal Inativo e Pensionistas		
Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)		
DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º do art. 19 da LRF) (II)		
Indenizações por Demissão e Incentivos a Demissão Voluntária		
Decorrentes de Decisão Judicial		
Despesas de Exercícios Anteriores		
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados		
DESPESA LIQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)		
DESPESA TOTAL COM PESSOAL – DTP (IV) = (III a + III b)		
APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL	VALOR	
RECEITA CORRENTE LIQUIDA – RCL (V)		
% do DESPESA TOTAL COM PESSOAL – DTP sobre a RCL (VI) = (IV/V) * 100		
LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art. 20 da LRF) – < % >		
LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art. 22 da LRF) – < % >		
FONTE:		

Fonte: Manual da STN (2010).

Anexo 17 – Relatório de Gestão Fiscal
Modelo de Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida

<ENTE DA FEDERAÇÃO> RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL DEMONSTRATIVO DA DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL <PERÍODO DE REFERÊNCIA PADRÃO>				
RGF – ANEXO II (LRF, art. 55, inciso I, alínea "b")				R\$ 1,00
ESPECIFICAÇÃO	SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR	SALDO DO EXERCÍCIO DE <EXERCÍCIO>		
		Até o 1º Quadrimestre	Até o 2º Quadrimestre	Até o 3º Quadrimestre
DÍVIDA CONSOLIDADA – DC (I) Dívida Mobiliária Dívida Contratual Dívida Contratual de PPP Demais Dívidas Contratuals Precatórios posteriores a 05/05/2000 (inclusive) Operações de Crédito inferiores a 12 meses Parcelamentos de Dívidas De Tributos De Contribuições Sociais Previdenciárias Demais Contribuições Sociais Do FGTS Outras Dívidas DEDUÇÕES (II)² Ativo Disponível Haveres Financeiros (-) Restos a Pagar Processados OBRIGAÇÕES NÃO INTEGRANTES DA DC Precatórios anteriores a 05/05/2000 Insuficiência Financeira Outras Obrigações				
DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA (DCL)				
(III) = (I – II)				
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA – RCL				
% da DC sobre a RCL (I/RCL)				
% da DCL sobre a RCL (III/RCL)				
LIMITE DEFINIDO POR RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL – <3%>				
REGIME PREVIDENCIÁRIO				
ESPECIFICAÇÃO	SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR	SALDO DO EXERCÍCIO DE <EXERCÍCIO>		
		Até o 1º Quadrimestre	Até o 2º Quadrimestre	Até o 3º Quadrimestre
DÍVIDA CONSOLIDADA PREVIDENCIÁRIA (IV) Passivo Atuarial Demais Dívidas DEDUÇÕES (V)² Ativo Disponível Investimentos Haveres Financeiros (-) Restos a Pagar Processados OBRIGAÇÕES NÃO INTEGRANTES DA DC DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA PREVIDENCIÁRIA (VI) = (IV – V)				

Fonte: Manual da STN (2010).

Anexo 18 – Relatório de Controles Internos, emitido pelo Government Accountability Office (GAO), dos Estados Unidos da América (págs. 211 a 220)



United States Government Accountability Office
Washington, DC 20548

The President
The President of the Senate
The Speaker of the House of Representatives

The Secretary of the Treasury, in coordination with the Director of the Office of Management and Budget, is required to annually submit financial statements for the U.S. government to the President and the Congress. GAO is required to audit these statements.¹ This is (1) our report on the accompanying U.S. government's accrual-based consolidated financial statements for the fiscal years ended September 30, 2011 and 2010; the 2011, 2010, 2009, 2008, and 2007 Statements of Social Insurance; and the 2011 Statement of Changes in Social Insurance Amounts; and (2) our associated reports on internal control over financial reporting and on compliance with selected provisions of laws and regulations. As used in this report, accrual-based financial statements refer to all of the consolidated financial statements and notes, except for those related to the Statements of Social Insurance and the Statement of Changes in Social Insurance Amounts.²

Management of the federal government is responsible for (1) preparing annual consolidated financial statements in conformity with U.S. generally accepted accounting principles (GAAP); (2) establishing, maintaining, and evaluating internal control to provide reasonable assurance that the control objectives of the Federal Managers' Financial Integrity Act (FMFIA)³ are met, and (3) complying with laws and regulations. Also, the 24 Chief Financial Officers (CFO) Act agencies are responsible for implementing and maintaining financial management systems that substantially comply with the requirements of the Federal Financial Management Improvement Act of 1996 (FFMIA).⁴ Appendix I discusses the objective, scope, and methodology of our work.

¹The Government Management Reform Act of 1994 has required such reporting, covering the executive branch of government, beginning with financial statements prepared for fiscal year 1997. 31 U.S.C. 331(e). The federal government has elected to include certain financial information on the legislative and judicial branches in the consolidated financial statements as well.

²The accrual-based consolidated financial statements for the fiscal years ended September 30, 2011 and 2010 consist of the (1) Statements of Net Cost, (2) Statements of Operations and Changes in Net Position, (3) Reconciliations of Net Operating Cost and Unified Budget Deficit, (4) Statements of Changes to Cash Balance from Unified Budget and Other Activities, and (5) Balance Sheets, including the related notes to these financial statements. Most revenues are recorded on a modified cash basis. The 2011, 2010, 2009, 2008, and 2007 Statements of Social Insurance, including the related notes, are also included in the consolidated financial statements. In addition, in fiscal year 2011, the federal government adopted Statement of Federal Financial Accounting Standards No. 57, "Social Insurance: Additional Requirements for Management's Discussion and Analysis and Basic Financial Statements," which calls for a new basic financial statement, the Statement of Changes in Social Insurance Amounts, that is included, along with the related notes, in the consolidated financial statements. The Statement of Changes in Social Insurance Amounts presents the components of the changes of the open group measure (total present value of future expenditures in excess of future revenue), presented in the 2011 and 2010 Statements of Social Insurance. Both the Statements of Social Insurance and the Statement of Changes in Social Insurance Amounts do not interrelate with the accrual-based consolidated financial statements.

³31 U.S.C. 3512 (c), (d) (commonly referred to as FMFIA). This act requires executive agency heads to evaluate and report annually to the President and the Congress on the adequacy of their internal control and accounting systems and on actions to correct significant problems.

⁴31 U.S.C. 3512 note (Federal Financial Management Improvement Act).

In summary, we found the following:

- Certain material weaknesses⁵ in internal control over financial reporting and other limitations on the scope of our work⁶ resulted in conditions that continued to prevent us from expressing an opinion on the accompanying accrual-based consolidated financial statements for the fiscal years ended September 30, 2011 and 2010.⁷
- Significant uncertainties (discussed in Note 26 to the consolidated financial statements), primarily related to the achievement of projected reductions in Medicare cost growth reflected in the 2011 and 2010 Statements of Social Insurance, prevented us from expressing an opinion on those statements as well as on the 2011 Statement of Changes in Social Insurance Amounts. The Statements of Social Insurance for 2009, 2008, and 2007⁸ are presented fairly, in all material respects, in conformity with GAAP.
- Material weaknesses resulted in ineffective internal control over financial reporting (including safeguarding of assets).
- Our work to test compliance with selected provisions of laws and regulations in fiscal year 2011 was limited by the material weaknesses and other scope limitations discussed in this report.

Significant Matters of Emphasis

Before discussing our conclusions on the consolidated financial statements, the following key items deserve emphasis in order to put the information contained in the financial statements and the Management's Discussion and Analysis section of the *2011 Financial Report of the United States Government (2011 Financial Report)* into context.

⁵A material weakness is a deficiency, or combination of deficiencies, in internal control such that there is a reasonable possibility that a material misstatement of the entity's financial statements will not be prevented, or detected and corrected on a timely basis. A deficiency in internal control exists when the design or operation of a control does not allow management or employees, in the normal course of performing their assigned functions, to prevent, or detect and correct misstatements on a timely basis.

⁶Three major impediments continued to prevent us from rendering an opinion on the accrual-based consolidated financial statements: (1) serious financial management problems at the Department of Defense (DOD) that have prevented DOD's financial statements from being auditable, (2) the federal government's inability to adequately account for and reconcile intragovernmental activity and balances between federal entities, and (3) the federal government's ineffective process for preparing the consolidated financial statements. In addition, the Department of Homeland Security (DHS) received a qualified opinion on its Balance Sheet and Statement of Custodial Activity for fiscal year 2011; also, the remainder of its financial statements for fiscal year 2011 (consisting of the Statements of Net Cost, Changes in Net Position, and Budgetary Resources) and all of DHS's financial statements for fiscal year 2010 were not auditable or not subjected to audit by agency auditors. Further, the financial statements of the National Aeronautics and Space Administration for fiscal year 2010 and the Department of State for fiscal years 2011 and 2010 were not fully auditable. Also, in our audit report on the U.S. government's consolidated financial statements for fiscal year 2010, we reported that the financial statements of the Department of Labor (Labor) for fiscal year 2010 were not auditable or not subjected to audit by agency auditors. However, subsequent to our report, the agency's auditors issued an unqualified opinion in a revised audit report on Labor's reissued financial statements for fiscal year 2010. According to the May 2011 auditor's report, Labor's implementation of a new accounting and reporting system hindered its ability to assure the accuracy and completeness of the consolidated financial statement balances that received a disclaimer of opinion in November 2010. Further, the audit report states that Labor was subsequently able to prepare consolidated financial statements and provide sufficient support so that it received an unqualified opinion on its financial statements for fiscal year 2010.

⁷We previously reported that certain material weaknesses prevented us from expressing an opinion on the consolidated financial statements of the U.S. government for fiscal years 1997 through 2006 and on the accrual-based consolidated financial statements of the U.S. government for fiscal years 2007 through 2010.

⁸The valuation date is January 1 for all social insurance programs except the Black Lung program, which has a valuation date of September 30.

The Federal Government's Actions to Stabilize Financial Markets and to Promote Economic Recovery

The accrual-based consolidated financial statements for fiscal year 2011 include, as they did for fiscal year 2010, substantial assets and liabilities resulting from the federal government's actions to stabilize financial markets and to promote economic recovery. Key actions that the federal government has taken to stabilize financial markets and to promote economic recovery are discussed in the Management's Discussion and Analysis section of the *2011 Financial Report* and related Notes to the consolidated financial statements.

The ultimate cost of all of the federal government's market stabilization and economic recovery actions and the effect of such actions on its financial condition will not be known for some time. As of September 30, 2011, the federal government's actions to stabilize the financial markets and to promote economic recovery resulted in reported federal government assets of over \$295 billion (e.g., the Troubled Asset Relief Program (TARP) equity investments,⁹ investments in the Federal National Mortgage Association (Fannie Mae) and the Federal Home Loan Mortgage Corporation (Freddie Mac), and mortgage-backed securities guaranteed by them),¹⁰ which is net of about \$95 billion in valuation losses. In addition, the federal government reported incurring significant liabilities as of September 30, 2011 (e.g., about \$316 billion related to estimated future payments to Fannie Mae and Freddie Mac) resulting from these actions. In valuing these assets and liabilities, management considered and selected assumptions and data that it believed provided a reasonable basis for the estimated values reported in the accrual-based consolidated financial statements. However, as discussed in Note 1 to the consolidated financial statements, there are many factors affecting these assumptions and estimates that are inherently subject to substantial uncertainty arising from the uniqueness of certain transactions and the likelihood of future changes in general economic, regulatory, and market conditions. As such, there will be differences between the estimated values as of September 30, 2011, and the actual results, and such differences may be material. These differences will also affect the ultimate cost of the federal government's actions.

Long-Term Fiscal Challenges

Although the economy is still fragile, there is wide agreement on the need to take steps to address the federal government's long-term fiscal challenges. The comprehensive long-term fiscal projections presented in this *2011 Financial Report* show that—absent policy changes—the federal government continues to face an unsustainable fiscal path. Largely as a result of the provisions in the Budget Control Act of 2011,¹¹ the fiscal outlook has improved. However, rising health care costs and the aging of the U.S. population continue to create budgetary pressure. The oldest members of the baby boom generation are now eligible for early Social Security retirement benefits and for Medicare benefits. In addition, debt held by the public continues to grow as a share of the economy; this means the current structure of the federal budget is unsustainable over the longer term.

These comprehensive projections, with regard to Social Security and Medicare, are based on the same assumptions underlying the information presented in the Statement of Social Insurance and assume that the provisions in law designed to slow the growth of Medicare costs are sustained and remain effective.

⁹TARP was established by the Department of the Treasury (Treasury) under authority provided in the Emergency Economic Stabilization Act of 2008 (Pub. L. No. 110-343). The act requires the U.S. Comptroller General to audit TARP's financial statements as well as report every 60 days on a variety of areas associated with oversight of TARP. For the TARP financial statement audits and the 60-day reports, see GAO's website at www.gao.gov.

¹⁰The Housing and Economic Recovery Act of 2008 (Pub. L. No. 110-289) authorized Treasury to purchase, until December 31, 2009, any amount of Fannie Mae or Freddie Mac securities, whether debt or equity.

¹¹Pub. L. No. 112-25, 125 Stat. 240 (Aug. 2, 2011).

throughout the projection period. GAO also prepares long-term fiscal simulations for the U.S. government.¹² Under GAO's Alternative simulation, which modifies the revenue assumptions used in the above noted projections and uses the Centers for Medicare and Medicaid Services (CMS) actuary's alternative health care cost projections, projected spending in excess of receipts would be greater and debt held by the public as a share of gross domestic product (GDP) would grow more quickly than the projections in the *2011 Financial Report*. For example, under GAO's Alternative simulation, debt held by the public as a share of GDP would exceed the historical high reached in the aftermath of World War II by 2027,¹³ 10 years earlier than the projections in the *2011 Financial Report*. The federal government faces increasing pressures, yet a shrinking window of opportunity, for making policy changes regarding these challenges.

Equity Interests in Certain Financial Organizations and Commercial Entities

As discussed in Note 1 to the consolidated financial statements, such financial statements do not include the assets, liabilities, or results of operations of any financial organizations or commercial entities in which Treasury holds either a direct, indirect, or beneficial equity interest. Treasury and the Office of Management and Budget (OMB) have determined that none of these organizations or entities meet the criteria for a federal entity. The federal government's investments in and any liabilities to such organizations and entities, however, are valued and reported on the Balance Sheet.

Disclaimers of Opinion on the Accrual-Based Consolidated Financial Statements

Because of the federal government's inability to demonstrate the reliability of significant portions of the U.S. government's accompanying accrual-based consolidated financial statements for fiscal years 2011 and 2010, principally resulting from limitations related to certain material weaknesses in internal control over financial reporting and other limitations on the scope of our work, we are unable to, and we do not, express an opinion on such accrual-based consolidated financial statements. As a result of these limitations, readers are cautioned that amounts reported in the accrual-based consolidated financial statements and related notes may not be reliable.

The federal government did not maintain adequate systems or have sufficient, reliable evidence to support certain material information reported in the accompanying accrual-based consolidated financial statements. The underlying material weaknesses in internal control, which generally have existed for years, contributed to our disclaimer of opinion on the accrual-based consolidated financial statements. The material weaknesses that contributed to our disclaimer of opinion on the accrual-based consolidated financial statements were the federal government's inability to

- satisfactorily determine that property, plant, and equipment and inventories and related property, primarily held by DOD, were properly reported in the accrual-based consolidated financial statements.

¹²GAO, *The Federal Government's Long-Term Fiscal Outlook: Fall 2011 Update*, GAO-12-285P (Washington, D.C.: Oct. 24, 2011).

¹³GAO's Alternative simulation incorporates the CMS Office of the Actuary's alternative projections for health care cost growth, which assume physician payments are not reduced as specified under current law and certain cost controls are not maintained over the long term. Also in this simulation, expiring tax provisions other than the Social Security payroll tax reductions are extended to 2021 and the alternative minimum tax exemption amount is indexed to inflation through 2021; revenues are then brought back to the 40-year historical average as a share of GDP. Discretionary spending follows the Congressional Budget Office's baseline for the first 10 years, which reflect the discretionary spending caps in the Budget Control Act of 2011, and thereafter gradually increases to the historical average share of GDP. Automatic procedures in the Budget Control Act of 2011 that reduce spending by \$1.2 trillion are applied to total annual deficits evenly from 2013 to 2021 and remain a constant share of GDP thereafter.

- reasonably estimate or adequately support amounts reported for certain liabilities, such as environmental and disposal liabilities, or determine whether commitments and contingencies were complete and properly reported;
- support significant portions of the reported total net cost of operations, most notably related to DOD, and adequately reconcile disbursement activity at certain federal entities;
- adequately account for and reconcile intragovernmental activity and balances between federal entities;
- ensure that the federal government's accrual-based consolidated financial statements were (1) consistent with the underlying audited entities' financial statements, (2) properly balanced, and (3) in conformity with GAAP; and
- identify and either resolve or explain material differences between (1) certain components of the budget deficit reported in Treasury's records that are used to prepare the Reconciliation of Net Operating Cost and the Unified Budget Deficit, the Statement of Changes in Cash Balance from Unified Budget and Other Activities, and the Fiscal Projections for the U.S. Government (included in Supplemental Information) and (2) related amounts reported in federal entities' financial statements and underlying financial information and records.

These material weaknesses continued to (1) hamper the federal government's ability to reliably report a significant portion of its assets, liabilities, costs, and other related information; (2) affect the federal government's ability to reliably measure the full cost as well as the financial and nonfinancial performance of certain programs and activities; (3) impair the federal government's ability to adequately safeguard significant assets and properly record various transactions; and (4) hinder the federal government from having reliable financial information to operate in an efficient and effective manner. Due to the material weaknesses and other limitations on the scope of our work discussed above, there may also be additional issues that could affect the accrual-based consolidated financial statements that were not identified. Appendix II describes these material weaknesses in more detail and highlights the primary effects of these material weaknesses on the accompanying accrual-based consolidated financial statements and on the management of federal government operations.

Disclaimers of Opinion on the Statements of Social Insurance for 2011 and 2010 and Unqualified Opinions for 2009, 2008, and 2007, and Disclaimer of Opinion on the Statement of Changes in Social Insurance Amounts for 2011

Because of significant uncertainties (discussed in Note 26 to the consolidated financial statements), primarily related to the achievement of projected reductions in Medicare cost growth reflected in the 2011 and 2010 Statements of Social Insurance, we were unable to obtain sufficient evidence to support the amounts presented in the 2011 and 2010 Statements of Social Insurance and the 2011 Statement of Changes in Social Insurance Amounts. Consequently, we are unable to, and we do not, express opinions on the 2011 and 2010 Statements of Social Insurance as well as on the 2011 Statement of Changes in Social Insurance Amounts. The Statement of Social Insurance presents the actuarial present value of the federal government's estimated future revenue to be received from or on behalf of participants and estimated future expenditures to be paid to or on behalf of participants, based on benefit formulas in

current law and using a projection period sufficient to illustrate the long-term sustainability of the social insurance programs.¹⁴

The significant uncertainties, discussed in further detail in Note 26 to the consolidated financial statements, include:

- Medicare projections in the 2011 and 2010 Statements of Social Insurance were based on full implementation of the provisions of the Patient Protection and Affordable Care Act, as amended (PPACA),¹⁵ including a significant decrease in projected Medicare costs from the 2009 Statement of Social Insurance, related to (1) reductions in physician payment rates (totaling almost 30 percent in January 2012) and (2) productivity improvements for most other categories of Medicare providers. However, there are significant uncertainties concerning the achievement of these projected decreases in Medicare costs.
- Management has noted that actual future costs for Medicare are likely to exceed those shown by the current-law projections presented in the 2011 and 2010 Statements of Social Insurance due to the likelihood of modifications to the scheduled reductions.¹⁶ The extent to which actual future costs exceed the projected current-law amounts due to changes to the physician payments and productivity adjustments depends on both the specific changes that might be legislated and on whether legislation would include other provisions to help offset such costs.
- Management has developed an illustrative alternative projection intended to provide additional context regarding the long-term sustainability of the Medicare program and to illustrate the uncertainties in the Statement of Social Insurance projections. The present value of future estimated expenditures in excess of future estimated revenue for Medicare included in the illustrative alternative projection exceeds the \$24.6 trillion estimate in the 2011 Statement of Social Insurance by \$12.4 trillion.

Projections of Medicare costs are sensitive to assumptions about future decisions by policymakers and about the behavioral responses of consumers, employers, and health care providers as policy, incentives, and the health care sector change over time. For example, behavioral responses of health care providers could affect Medicare beneficiaries' access to care. Such secondary impacts are not reflected in the Statement of Social Insurance projections but could be expected to influence the excess cost growth rate¹⁷ used in the projections. Key drivers of uncertainty about the excess cost growth rate include the future development and deployment of medical technology, the evolution of personal income, and the cost and availability of insurance, as well as federal policy change such as the PPACA. The work of the 2010 Technical Review Panel on the Medicare Trustees Report¹⁸ could provide additional guidance to management concerning ways to incorporate secondary impacts into future Statement of Social Insurance projections and related disclosures.

¹⁴The projection period used for the Social Security, Medicare, and Railroad Retirement social insurance programs is 75 years. For the Black Lung program, the projections are through September 30, 2040.

¹⁵Patient Protection and Affordable Care Act, Pub. L. No. 111-148, 124 Stat. 119 (Mar. 23, 2010), as amended by Health Care and Education Reconciliation Act of 2010, Pub. L. No. 111-152, 124 Stat. 1029 (Mar. 30, 2010).

¹⁶The Medicare and Medicaid Extenders Act of 2010, Pub. L. No. 111-309, § 101, overrode the scheduled reductions in physician payments through December 2011 and reduced non-Medicare outlays by limiting a health insurance tax credit.

¹⁷The excess cost growth rate is the increase in health care spending per person relative to the growth of GDP per person after removing the effects of demographic changes on health care spending.

¹⁸In August 2010, the Secretary of the Department of Health and Human Services, working on behalf of the Board of Trustees, established an independent panel of expert actuaries and economists to review the assumptions and methods used by the Trustees to make projections of the financial status of the trust funds.

As a result of the uncertainties discussed previously, readers are cautioned that amounts reported in the 2011 and 2010 Statements of Social Insurance and related Notes to such financial statements may not fairly present, in all material respects, the financial condition of the federal government's social insurance programs, in conformity with GAAP. The uncertainties related to the 2011 and 2010 Statements of Social Insurance also affect the projected Medicare and Medicaid costs reported in the Fiscal Projections for the U.S. government, which is presented in Supplemental Information and is summarized in Management's Discussion and Analysis and other accompanying information.

In addition, the Supplemental Information section of the *2011 Financial Report* includes unaudited information concerning how changes in various assumptions would change the present value of future estimated expenditures in excess of future estimated revenue. As discussed in that section, Medicare projections are very sensitive to changes in the health care cost growth assumption.

In our opinion, the Statements of Social Insurance for 2009, 2008, and 2007 present fairly, in all material respects, the financial condition of the federal government's social insurance programs, in conformity with GAAP.

In preparing the Statements of Social Insurance, management considers and selects assumptions and data that it believes provide a reasonable basis for the assertions in the statement. However, because of the large number of factors that affect the Statement of Social Insurance and the fact that such assumptions are inherently subject to substantial uncertainty—arising from the likelihood of future changes in general economic, regulatory, and market conditions, as well as other more specific future events, such as legislative changes (e.g., changes in benefits or provider payments), other significant uncertainties, and contingencies—there will be differences between the estimates in the Statement of Social Insurance and the actual results, and those differences may be material. In addition to the inherent uncertainty that underlies the expenditure projections prepared for all parts of Medicare, the Supplementary Medical Insurance Part D projections have an added uncertainty in that they were prepared using very little program experience upon which to base the estimates.

The scheduled future benefits presented in the Statement of Social Insurance are based on benefit formulas in current law. However, consistent with the respective annual Trustees Reports, the Social Security and Medicare programs are not sustainable under current financing arrangements. Also, the law concerning these programs can be changed at any time by the Congress. In fact, payment of Social Security and Medicare Hospital Insurance (Part A) benefits are limited by law to the balances in the respective trust funds. Consequently, future scheduled benefits are limited to future revenues plus existing trust fund assets. As discussed in the Supplemental Information section of the *2011 Financial Report*, the Social Security and Medicare Hospital Insurance (Part A) trust funds are, based on achievement of the cost reductions discussed above, projected to be exhausted in 2036 and 2024, respectively, at which time the full amount of scheduled future benefits will be unable to be paid. For Social Security, projected future revenues as of January 1, 2011 would be sufficient to pay 77 percent of scheduled benefits in 2036, the year of trust fund exhaustion, and decreasing to 74 percent of scheduled benefits in 2085. Similarly, for Medicare Hospital Insurance (Part A), projected future revenues as of January 1, 2011 would be sufficient to pay 90 percent of scheduled benefits in 2024, the year of trust fund exhaustion, declining to 76 percent in 2050 and then increasing to 88 percent of scheduled benefits in 2085.

Other Limitations on the Scope of Our Work

For fiscal years 2011 and 2010, there were limitations on the scope of our work in addition to the material weaknesses that contributed to our disclaimer of opinion on the accrual-based consolidated financial statements. Treasury and OMB depend on representations from certain federal entities to provide their

representations to us regarding the U.S. government's consolidated financial statements. Treasury and OMB were unable to provide us with adequate representations regarding the U.S. government's accrual-based consolidated financial statements for fiscal years 2011 and 2010 primarily because of insufficient representations provided to them by certain federal entities.

Material Weaknesses Resulted in Ineffective Internal Control over Financial Reporting

The material weaknesses discussed in this report resulted in ineffective internal control over financial reporting. Consequently, the federal government's internal control did not provide reasonable assurance that misstatements, losses, or noncompliance material in relation to the consolidated financial statements would be prevented or detected and corrected on a timely basis. The federal government is responsible for establishing and maintaining effective internal control over financial reporting and evaluating its effectiveness. Internal control over financial reporting is a process effected by those charged with governance, management, and other personnel, the objectives of which are to provide reasonable assurance that (1) transactions are properly recorded, processed, and summarized to permit the preparation of the financial statements in conformity with GAAP, and assets are safeguarded against loss from unauthorized acquisition, use, or disposition and (2) transactions are executed in accordance with laws governing the use of budget authority and with other laws and regulations that could have a direct and material effect on the financial statements.

In planning and performing our audit, we considered internal control over financial reporting. We did not consider all internal controls relevant to operating objectives as broadly established under FMFLA, such as those controls relevant to preparing statistical reports and ensuring efficient operations. We do not express an opinion on the effectiveness of internal control over financial reporting because the purpose of our work was to determine our procedures for auditing the financial statements, not to express an opinion on internal control. Based on the scope of our work and the effects of the other limitations on the scope of our audit noted throughout this report, our internal control work would not necessarily identify all deficiencies in internal control, including those that might be material weaknesses or significant deficiencies.¹⁹

In addition to the material weaknesses that contributed to our disclaimer of opinion on the accrual-based consolidated financial statements, which were discussed previously, we found the following three other material weaknesses in internal control. These other material weaknesses were the federal government's inability to

- determine the full extent to which improper payments occur and reasonably assure that appropriate actions are taken to reduce improper payments;
- identify and resolve information security control deficiencies and manage information security risks on an ongoing basis, and
- effectively manage its tax collection activities.

These material weaknesses are discussed in more detail in appendix III, including the primary effects of the material weaknesses on the accompanying accrual-based consolidated financial statements and on the management of federal government operations.

¹⁹A significant deficiency is a deficiency, or a combination of deficiencies, in internal control that is less severe than a material weakness, yet important enough to merit attention by those charged with governance.

We also found two significant deficiencies in the federal government's internal control related to implementing effective internal controls at certain federal entities for the following areas:

- loans receivable and loan guarantee liabilities, which for the most part, involve credit subsidy estimation and related financial reporting processes; and
- federal grants management.

These significant deficiencies are discussed in more detail in appendix IV.

Further, individual federal entity financial statement audit reports identified additional control deficiencies that were reported by the entity's auditors as either material weaknesses or significant deficiencies at the individual entity level. We do not consider these additional deficiencies to represent material weaknesses or significant deficiencies with respect to the consolidated financial statements.

Compliance with Laws and Regulations

Our work to test compliance with selected provisions of laws and regulations that have a direct and material effect on the consolidated financial statements was limited by the material weaknesses and other scope limitations discussed in this report. U.S. generally accepted government auditing standards and OMB guidance require auditors to report on entities' compliance with selected provisions of laws and regulations. Certain individual entity audit reports contain instances of noncompliance. None of these instances were deemed to be reportable noncompliance with regard to the accompanying consolidated financial statements.

We caution that other noncompliance may have occurred and not been detected. Further, the results of our limited procedures may not be sufficient for other purposes. Our objective was not to, and we do not, express an opinion on compliance with laws and regulations.

Other Information Included in the Financial Report

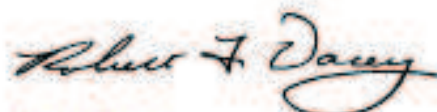
Management's Discussion and Analysis, Stewardship Information, Supplemental Information, and other accompanying information, including the Citizen's Guide, included in the *2011 Financial Report* contain a wide range of information, some of which is not directly related to the consolidated financial statements. We did not audit and we do not express an opinion on this information.

Readers are cautioned that the material weaknesses and scope limitations discussed in this audit report, including those related to our disclaimers of opinion on the 2011 and 2010 Statements of Social Insurance and the 2011 Statement of Changes in Social Insurance Amounts, affect the reliability of certain information contained in the Management's Discussion and Analysis, Stewardship Information, Supplemental Information, and other accompanying information that is taken from the same data sources as the accrual-based consolidated financial statements, the 2011 and 2010 Statements of Social Insurance, and the 2011 Statement of Changes in Social Insurance Amounts.

CFO Act Agency Financial Management Systems

The federal government's ability to efficiently and effectively manage and oversee its day-to-day operations and programs relies heavily on the ability of entity financial management systems²⁰ to produce complete, reliable, timely, and consistent financial information for use by executive branch agencies and the Congress. FFMLA was designed to lead to system improvements that would result in CFO Act agency managers routinely having access to reliable, useful, and timely financial-related information to measure performance and increase accountability throughout the year. FFMLA requires auditors, as part of the 24 CFO Act agencies' financial statement audits, to report whether those agencies' financial management systems substantially comply with (1) federal financial management systems requirements, (2) applicable federal accounting standards, and (3) the federal government's Standard General Ledger (SGL) at the transaction level. For fiscal years 2011 and 2010, auditors for 11 and 10 of the 24 CFO Act agencies, respectively, reported that the agencies' financial management systems did not substantially comply with one or more of the three FFMLA requirements. Agency management at the 24 CFO Act agencies also annually report on FFMLA compliance. For both fiscal years 2011 and 2010, agency management at 7 of the CFO Act agencies reported that their agencies' financial management systems were not in substantial compliance with one or more of the three FFMLA requirements. The differences in the assessments of substantial compliance between the auditors and agency management reflected differences in views between management and the auditors on the impact reported deficiencies had on agencies' financial management systems. Long-standing financial management systems weaknesses at several large CFO Act agencies, along with the size and complexity of the federal government, continue to present a formidable management challenge in providing accountability to the nation's taxpayers and have contributed significantly to the material weaknesses and other limitations that have resulted in our disclaimers of opinion on the accrual-based consolidated financial statements.

We provided a draft of this report to Treasury and OMB officials, who provided technical comments, which have been incorporated as appropriate. Treasury and OMB officials expressed their continuing commitment to address the problems this report outlines.



Robert F. Dacey
Chief Accountant
U.S. Government Accountability Office

December 12, 2011

²⁰The term financial management systems includes the financial systems and the financial portions of mixed systems necessary to support financial management, including automated and manual processes, procedures, controls, data, hardware, software, and support personnel dedicated to the operation and maintenance of system functions.