

A TRANSPARÊNCIA DAS CONTAS PÚBLICAS E O NOVO PADRÃO INTERNACIONAL DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL GOVERNAMENTAL

LA TRANSPARENCIA DE LAS CUENTAS PÚBLICAS Y EL NUEVO ESTÁNDAR INTERNACIONAL PARA LA INFORMACIÓN DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

Janyluce Rezende Gama*
Georgete Medleg Rodrigues **

RESUMO:

Introdução: O Brasil tem vivenciado na última década a multiplicação de instrumentos de transparência das contas públicas, fruto do momento de preocupação mundial com a melhoria dos níveis de *accountability*, e a internacionalização das normas contábeis governamentais brasileiras insere-se nesse movimento. **Objetivo:** Demonstrar a importância do processo de internacionalização das normas contábeis governamentais no contexto dos instrumentos de transparência das contas públicas.

Metodologia: Revisão de literatura cujo *corpus* se constitui de artigos científicos, relatórios de organizações nacionais e internacionais; leis, decretos e portarias disponíveis em sites governamentais publicados a partir de 1998, ano da edição da lei nº 9.755, identificando as informações contábeis, em sua natureza financeira, orçamentária e patrimonial. **Resultados:** A literatura e documentos estudados apontam que o processo de convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais no setor público poderia significar mais transparência das informações patrimoniais que, por serem mais completas, proporcionam projeções futuras do cenário econômico e financeiro do país, além de contribuir na instrumentalização do controle social e no combate à corrupção. **Conclusões:** A informação contábil, em sua natureza financeira e orçamentária, tem sido base para diversos instrumentos de transparência desde a lei nº 9.755/98, porém, apesar do esforço por parte do governo federal, pouco se tem avançado na transparência da informação contábil do patrimônio público.

Palavras-chave: Transparência. *Accountability*. Administração Pública. Padrão Internacional contábil. Patrimônio Público.

*Doutora em Ciência da Informação. Prof.^a da Universidade Federal do Espírito Santo. E-mail: janylucegama@gmail.com

**Doutora em História pelo Université de Paris-Sorbone, França. Pós-doutorado na Université de Paris X (Département de sciences juridiques, administratives et politiques/Bibliothèque de Documentation Internationale Contemporaine -BDIC, Nanterre, França. E-mail: medleg.georgete@gmail.com

1 INTRODUÇÃO

A sociedade brasileira, assim como em diversos outros países, vivencia um momento de preocupação com a melhoria dos níveis de *accountability*, seja no setor público ou privado, fato esse identificado por Speck (2002), já no início dos anos 2000, pois, segundo esse autor “há uma crença universal de que o aumento da transparência pode levar não somente a níveis mais significativos de *accountability*, como pode fazer isso de maneira muito mais eficaz em termos de custo” (SPECK, 2002, p.3). Na mesma direção, no final dos anos 1990, Jardim constatava que a efetividade dos mecanismos de *accountability* dependeria do grau de transparência da informação governamental. A indisponibilidade de informações sobre as ações e responsabilidade de governo implicaria na produção de um déficit de *accountability*. (JARDIM, 1999).

Nesse sentido, a adoção das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS* ou *NICSP*), segundo a IFAC (2012), instituição que as emite, propiciaria melhoria significativa na qualidade das informações contábeis elaboradas por entidades do setor público para fins gerais que, provavelmente, levaria a avaliações com embasamento mais sólido sobre as decisões de alocação de recursos dos governos, aumentando assim a transparência e a qualidade na *accountability*, tendo alguns países iniciado essa reforma na contabilidade governamental, tais como: Espanha, Nova Zelândia, Suécia, Austrália, Estados Unidos, Reino Unido, Canadá, Finlândia e França, Colômbia entre outros (WYNNE, 2004; FMI, 2009). A reforma na contabilidade governamental, nos padrões internacionais, tem foco na informação sobre o patrimônio público e não no orçamento, como é visto atualmente na cultura brasileira da administração pública.

Segundo as normas internacionais de contabilidade governamental, as informações sobre o patrimônio público, ou “informações patrimoniais”, antes não registradas pela contabilidade governamental de muitos países, deveriam ser obrigatoriamente registradas. Com isso, todas as informações sobre as contas a receber e a pagar, além da aquisição ou construção de bens móveis

ou imóveis, incluindo ativos de infraestrutura, como pontes, rodovias, viadutos, entre outros, estariam à disposição da sociedade, evitando assim fraudes e desvios por parte dos gestores públicos. Com base nesses padrões internacionais serão geradas novas informações sobre patrimônio público de forma mais completa, demonstrando melhor a saúde financeira e as prospecções futuras de recebimentos e pagamentos das entidades (HERBEST, 2010). Isso é um fato relevante, pois a incapacidade de confrontação de ativos e passivos financeiros, em termos de quantidade e tempo, é uma das causas fundamentais dos problemas de liquidez e solvência, o que poderia se converter em uma crise fiscal de grandes proporções (CHAN, 2010).

No Brasil, o processo de internacionalização da contabilidade governamental foi adotado pelo governo federal brasileiro de forma obrigatória para todos os entes públicos da federação, ou seja, não apenas a União, mas também estados e municípios (GAMA; DUQUE; ALMEIDA, 2014), fato esse que deveria contribuir para a consolidação das contas públicas, ao instituir a mesma base para todas as esferas do governo e, conseqüentemente, contribuir para a transparência e *accountability* das informações públicas.

Para Herbest (2010) as novas informações contábeis do setor público proporcionam um maior *disclosure* das contas públicas, pois seu foco é na informação patrimonial, baseando-se assim na evidenciação. Essa promoção da prestação de contas por meio de uma maior transparência, que os profissionais de contabilidade tradicionalmente chamam de *full disclosure*, é um objetivo explícito das normas internacionais de contabilidade governamental. Em particular, essas normas enfatizam a *accountability* do governo perante os seus cidadãos, eleitores, representantes e o público em geral (CHAN, 2010).

Ressalta-se, porém, que um dos pressupostos para se alcançar a transparência e a *accountability* é a gestão da informação que será divulgada pela administração pública. O processo de geração da informação até o seu uso pelos usuários internos e externos faz parte de um ciclo de atividades muitas vezes negligenciado pelo gestor público, ou seja, que apresenta diversas falhas (GAMA, 2015). Entretanto, é na gestão da informação que os problemas levantados são analisados e as soluções, identificadas e

implementadas (BEAL, 2012). Quanto a esse aspecto, Jardim (2013) alerta para o fato de que o projeto de lei enviado ao Congresso Nacional pelo Executivo federal, em 2009, para regulamentar o acesso às informações públicas evidenciou a “centralidade dos arquivos públicos” nesse processo, em particular a “gestão da informação arquivística” para que a lei aprovada fosse viabilizada (JARDIM, 2013). Ele observa, ainda, que durante a tramitação do projeto na Câmara dos Deputados e no Senado Federal, a importância da gestão da informação arquivística foi enfatizada.

Ressalta-se que no contexto das ações voltadas para melhorar a qualidade da informação, as novas normas contábeis surgem visando ao ganho de qualidade da informação, principalmente na parte contábil patrimonial, antes não registrada no setor público. Busca também auxiliar o cumprimento de um dos marcos dos instrumentos de transparência no Brasil que é a Lei de Responsabilidade Fiscal, qual seja a transparência da gestão fiscal, mais especificamente o disposto nos seus artigos 48 e 49, os quais tratam dos instrumentos de transparência da gestão da informação e de sua forma de acesso e divulgação para a sociedade, bem como o capítulo VIII, que trata da Gestão Patrimonial. (DARÓS; PEREIRA, 2009)

A relação da contabilidade governamental com a transparência pública ganhou notoriedade a partir de 2000, com a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que tratou o assunto da escrituração e consolidação contábil na Seção II do capítulo XI de Transparência, Controle e Fiscalização traduzindo, dessa forma, a contribuição da contabilidade para a efetiva transparência das contas públicas. Esse capítulo trata ainda dos relatórios de prestação de contas em seu aspecto fiscal.

Diante disso, nota-se que as informações contábeis, financeiras e orçamentárias, que já são objeto de vários instrumentos de transparência por parte do governo brasileiro, tem se multiplicado nas duas últimas décadas (dentre eles na lei n.º 9.755/98, LC n.º 101/00, LC n.º 131/09, e o Decreto n.º 7.185/10). A própria Lei de Acesso à Informação - a Lei n.º 12.527/11 - em seu artigo 7º, prevê a divulgação obrigatória de tais informações quando afirma que devem ser divulgados, entre outros, os repasses ou transferências de recursos

financeiros e a execução orçamentária e financeira detalhada, ou seja, informações contábeis.

A Portaria do Ministério da Fazenda n.º 184 de 2008, que dispõe sobre os padrões internacionais na contabilidade do setor público brasileiro, também destaca essa preocupação por parte do governo federal, enfatizando “a importância de que os entes públicos disponibilizem informações contábeis transparentes e comparáveis, que sejam compreendidas por analistas financeiros, investidores, auditores, contabilistas e demais usuários, independentemente de sua origem e localização”.

Entretanto, apesar da preocupação do governo federal estar explicitada nos instrumentos de transparência, pouco se tem avançado na transparência das informações patrimoniais no setor público, foco do processo de convergência das normas contábeis aos padrões internacionais, seja porque o processo é recente, ou devido às dificuldades dos gestores em adotar tais normas. Essas dificuldades, também presentes na implementação dos instrumentos de transparência, foram objeto de estudo de pesquisadores do tema (DAMATTA, 2011; GARRIDO, 2012; JARDIM, 2012). Por outro lado, a necessidade de tecnologia, de preparação e treinamento dos servidores, de escolas de formação para as práticas básicas de gestão pública, além da falta de uma gestão de informação no setor público, são alguns dos problemas enfrentados pelos gestores (GAMA, 2015).

Diante disso, torna-se necessário compreender melhor o processo de transparência das informações contábeis no setor público nesse novo padrão internacional da IFAC a partir do foco nas informações patrimoniais.

Assim, esse artigo tem como objetivo verificar a importância do processo de internacionalização das normas contábeis governamentais no contexto dos instrumentos de transparência das contas públicas, identificando as informações contábeis, em sua natureza financeira, orçamentária e patrimonial, contidas nesses instrumentos de transparência do governo federal brasileiro. Para atender a esse objetivo realizou-se uma revisão de literatura constituída de artigos científicos, relatórios de organizações nacionais e internacionais; além de leis, decretos e portarias disponíveis em sites governamentais

brasileiros publicados a partir de 1998, ano da edição da Lei nº 9.755, um marco na transparência das contas públicas.

Além desta introdução, para a compreensão do objeto de estudo, estruturou-se o presente artigo nas seguintes seções: Referencial Teórico; Método e Procedimento da pesquisa; Apresentação e análise dos resultados e Considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Transparência e *Accountability* no Setor Público Brasileiro

O conceito de transparência segundo Jardim (1999) tem um significado plural e flutuante e cujos sentidos escapam à tentativa de unificação. No Brasil, no entanto, o tema “transparência” encontra-se presente na agenda de democratização do país desde 1988. Apesar disso, no País a transparência é considerada um princípio da gestão fiscal responsável que deriva do princípio constitucional da publicidade. Todavia, a transparência é um conceito mais amplo do que a publicidade, isso porque uma informação pode ser pública, mas não ser relevante, confiável, oportuna e compreensível (PLATT NETO *et al.* 2007).

As políticas de transparência encontram-se relacionadas aos mecanismos de *accountability*. Considera-se *accountability* o conjunto de mecanismos e procedimentos que levam os dirigentes governamentais a prestar contas dos resultados de suas ações, garantindo-se maior transparência e a exposição das políticas públicas (JARDIM, 1999, p. 57).

A transparência nas prestações de contas, ou a *accountability*, sinaliza que a administração pública está preocupada em assegurar a integridade de seus serviços, colocando-se à frente de situações que contrariam a ética no serviço público (KANAANE; FILHO; FERREIRA, 2010). A transparência tem-se constituído, de fato, em um instrumento de controle social e de combate à corrupção. Porém, para garantir a instrumentalização do controle social é necessário que o setor público propicie transparência de forma a permitir que a sociedade possa opinar e participar das decisões públicas. A ciência contábil

tem importante papel nesse processo (NASCIMENTO; BOTELHO; LIMA, 2011).

A transparência da informação pública ganhou mais relevância social a partir da LRF e assume significativa importância na responsabilização pública (*accountability*) por: a) propiciar uma prestação de contas transparente, pelo gestor público, referente à condução das ações governamentais; e b) possibilitar um alinhamento entre os interesses do cidadão e do Estado, visando ao bem-estar social (BAIRRAL; SILVA, 2013).

Não é difícil notar que, nos instrumentos de transparência no Brasil, entre as informações objeto de transparência ativa, encontram-se, em grande parte, informações contábeis, financeiras e orçamentárias. Entre esses instrumentos de transparência por parte do governo brasileiro, que tem se multiplicado nas duas últimas décadas, estão a LC n.º 101/00, a Lei de Responsabilidade Fiscal, a LC n.º 131/09 a Lei de transparência, e o Decreto n.º 7.185/10, que trata do padrão mínimo de qualidade do sistema integrado de administração financeira e controle.

A Lei de Acesso à Informação Pública, Lei n.º 12.527 de 2011, em seus artigos 7º e 8º, prevê, entre outras, informação pertinente aos repasses e transferência de recursos financeiros; registros de despesas públicas; administração do patrimônio público, utilização de recursos públicos, licitação, contratos administrativos; e informação relativa ao resultado de inspeções, auditorias, prestações e tomadas de contas realizadas pelos órgãos de controle interno e externo, ou seja, informações de cunho contábil.

Entre os diversos instrumentos de transparência e de *accountability* (prestação de contas) no Brasil, três podem ser considerados verdadeiros marcos na história da Administração Pública brasileira: A Lei n.º 9.755, de 16 de dezembro de 1998, que criou na internet o Portal Contas Públicas; a Lei Complementar n.º 101, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), de 4 de maio de 2000, que estabeleceu normas para a gestão fiscal responsável; e o Decreto n. 5.482, de 30 de junho de 2005, que criou na internet o Portal da Transparência (FERREIRA *et al.*, 2014). Porém, ao longo dos últimos anos, vários outros instrumentos, tais como novas leis, decretos e portarias, ganharam evidência

na tentativa de regulamentar o tema transparência e acesso às informações públicas.

Como tentativa no processo de transparência das contas públicas, a Lei n.º 9.755, de 11 de dezembro de 1998, determinou que o Tribunal de Contas da União fosse responsável pela criação de uma página na Internet que se intitularia Contas Públicas contendo as seguintes informações: o montante de cada um dos tributos; os relatórios resumidos da execução; o balanço consolidado das contas; os orçamentos do exercício; os resumos dos instrumentos de contrato ou de seus aditivos; e as relações mensais de todas as compras feitas pela administração direta ou indireta.

Ressalta-se que já no ano de 1994 ocorreu a criação do Portal da Transparência (<www.portaltransparencia.gov.br>), da então Controladoria Geral da União que trazia algumas informações sobre a aplicação de recursos do governo federal, abrangendo transferências e aplicações diretas (PLATT NETO; CRUZ; VIEIRA, 2006). Porém, o processo de transparência das contas públicas ganhou ênfase com a Lei n.º 9.755, de 11 de dezembro de 1998, por incluir além da União, os estados e municípios.

Segundo Speck (2002) até a metade de 2000, encontravam-se disponíveis na *homepage* do TCU apenas uma pequena parte dos dados exigidos na legislação. Para o autor, isso leva a conclusão de que mesmo com todo o avanço advindo da Constituição Federal de 1988, a prática recorrente dos governos é procurar descaracterizar essas medidas e criar o máximo de obstáculos para a transparência das contas públicas. O resultado são brechas para a prática comum de corrupção e desvios de recursos do orçamento da União.

Como indicado anteriormente, outro marco na busca da transparência nas contas públicas é Lei da Responsabilidade Fiscal – LRF (FERREIRA *et al.*, 2014), que já estabelecia normas quanto à transparência, controle e fiscalização da gestão fiscal e que tentava assegurar o equilíbrio das contas públicas, com um capítulo específico sobre “Transparência, Controle e Fiscalização”, nos artigos 48 a 59, enquanto sua 1ª seção trata da Transparência da Gestão Fiscal, abrangendo os artigos 48 e 49.

Segundo Speck (2002) a aprovação da LRF objetivou incorporar aos costumes político-administrativos a preocupação com os limites de gastos pelos administradores públicos de todas as esferas de governo. A lei veio regulamentar o artigo 163 da Constituição Federal, introduzindo o conceito de gestão fiscal responsável. Nesse contexto, produz um forte impacto quanto ao controle global da arrecadação e execução dos orçamentos públicos.

Outro instrumento de transparência é o Decreto n.º 5.482 de 2005, e a portaria Interministerial n.º 140/2006, que tratam sobre a divulgação de dados no Portal Transparência Pública. Segundo esses instrumentos de transparência, os portais do governo na internet conterão informações sobre a execução orçamentária e financeira, licitações, contratos, convênios, despesas com passagens e diárias dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal direta e indireta.

Em 27 de maio de 2009, foi promulgada a Lei Complementar n.º 131, que acrescentou dispositivos à Lei de Responsabilidade Fiscal (LC n.º 101/2000), determinando que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios disponibilizem na internet, em tempo real, informações sobre a execução orçamentária e financeira e cujo objetivo era possibilitar que os cidadãos avaliassem de maneira crítica a gestão das contas públicas. Por esse motivo não bastava que as informações estivessem disponíveis, era necessário ainda que elas fossem relevantes, confiáveis e compreensíveis.

As informações geradas pelo setor público devem atender ainda o Decreto n.º 7.185/10, com a liberação de informações em tempo real, em meio eletrônico que possibilite amplo acesso público, até o primeiro dia útil subsequente à data do registro contábil no respectivo sistema, sem prejuízo do desempenho e da preservação das rotinas de segurança operacional necessários ao seu pleno funcionamento. Vieira (2011) explica que a exigência dos padrões mínimos de qualidade inviabiliza a administração de adotar um sistema para possibilitar a transparência da gestão fiscal. Pelo contrário, o sistema deverá possuir elevado desempenho operacional para ser capaz de disponibilizar as informações exigidas nos referidos portais de transparência.

Dessa forma, Lei de Transparência, LC n.º 131/09, que alterou o art. 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre transparência das contas públicas, obriga todos os entes federativos a colocar os dados públicos na *Internet* e traz um novo desafio tecnológico ao estabelecer que os governos deveriam publicar os dados orçamentários e financeiros em tempo real, em seus portais na *Internet* (GAMA, 2015).

Outro instrumento de transparência é a Lei de Acesso à Informação (LAI), Lei n.º 12.527/11. Com a evidenciação da transparência das contas públicas, a Lei de Acesso à Informação, marca o início da implementação de uma política de acesso às informações públicas com foco na transparência e no controle social.

Segundo Malin (2012) a LAI é uma construção da sociedade brasileira em resposta à pressão de movimentos da sociedade civil por mais transparência e a uma sequência de decisões e políticas de Estado. Além disso, a LAI é resultado da inserção do Brasil em um movimento mundial, considerado um dos mais rápidos processos globais de disseminação de regimes legais. Jardim (2012) complementa que foram necessários 23 anos para que o Brasil contasse com uma Lei de Acesso à Informação Pública que favorecesse a aplicação dos princípios do direito à informação presentes na Constituição de 1988.

Uma pesquisa realizada pela OCDE (2013) em 28 países (Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, Coréia, Dinamarca, Egito, Eslovênia, Espanha, Estônia, Federação Russa, Finlândia, França, Holanda, Irlanda, Israel, Itália, Japão, México, Noruega, nova Zelândia, Portugal, Reino Unido, Suécia, Suíça e Ucrânia) mostrou que, cada vez mais, países membros da OCDE, estão adotando uma abordagem estratégica para transparência de informações públicas por meio de um Governo Aberto. A pesquisa apresenta ainda os principais objetivos estratégicos dos governos federais, e a maioria dos 28 países pesquisados, parecem priorizar a transparência (61% dos países) e a abertura de dados públicos (57%).

Segundo o FMI (2011) as crises econômicas e financeiras recentes têm destacado a necessidade de mais e melhores dados para monitorar e avaliar o

desenvolvimento econômico dos governos. Em particular, o planejamento, monitoramento e avaliação das políticas fiscais, bem como a transparência e prestação de contas de informações financeiras, exigem estatísticas de boa qualidade. E para o FMI (2011), dados de boa qualidade têm cinco atributos: (a) abrangente, tanto em termos das instituições quanto da cobertura dos fluxos e estoques de dados; (b) sólido, devem ser baseados em conceitos e classificações bem definidas; (c) útil, porque eles permitem o cálculo dos agregados e saldos que são analiticamente relevantes; (d) consistente, internamente, ao longo do tempo, e com outros conjuntos de dados macroeconômicos; e (e) internacionalmente comparável com outros países.

2.2 Gestão da Informação na Era da Transparência Pública

A gestão ou gerenciamento das informações é um tema que tem recebido destaque com o aumento dos instrumentos de transparência no Brasil. Isso porque, para que a informação seja divulgada de forma correta é necessário que ela seja gerenciada desde a sua geração, até sua efetiva divulgação.

Segundo Tarapanoff (2006, p. 22) “[...] o principal objetivo da gestão da informação é identificar e potencializar recursos informacionais de uma organização e sua capacidade de informação, ensinando-a a aprender e adaptar-se a mudanças ambientais”.

Na visão de Tarapanoff (2006), esse ciclo informacional é iniciado quando se detecta uma necessidade informacional, um problema a ser resolvido, ou mesmo uma área ou assunto a ser analisado. Pode ser entendido como um processo que se inicia com a busca da solução de um problema, da necessidade de obter informações, e passa pela identificação de quem gera a informação necessária, as fontes e o acesso, a seleção e aquisição, o registro, representação, a recuperação, a análise e a disseminação da informação que, quando usada, aumenta o conhecimento individual e coletivo.

Barreto (2002) explica que a era da gestão da informação trouxe, para a Ciência da Informação o esplendor das classificações, indexações e medidas de eficiência na recuperação do documento. Barreto (2002, p. 72) informa

ainda que “[...] a tecnologia investida em computadores foi resolvendo os problemas do volume e do controle da informação, possibilitando a baixa do custo de armazenagem, porém, apesar de esse problema não ser mais prioridade, as questões de gestão de informação ainda são mais atuais que nunca”.

Para Marchiori (2002) o conceito de gestão da informação inclui também mecanismos de obtenção e utilização de recursos humanos, tecnológicos, financeiros, materiais e físicos para o gerenciamento da informação, e somente a partir disto, é disponibilizada como insumo útil e estratégico os usuários. Ainda segundo Marchiori (2002), os conhecimentos e habilidades do profissional enfocam mais fortemente a gestão integral dos recursos de informação das organizações, incluindo etapas de: planejamento; comunicação; gerência da informação e sistemas de controle; gerência de recursos humanos; gerência de recursos financeiros; e o contexto político, ético, social e legal. Cada etapa será explicada no Quadro 1, de acordo com os conhecimentos necessários para a gestão da informação:

Quadro 1 – Etapas e conhecimentos para a gestão da informação

Etapas	Conhecimentos e habilidades para a gestão da informação
a) Planejamento	Inclui a identificação das necessidades de informação e de níveis de agregação de valor às demandas realizadas; estudo do impacto da informação no desempenho da organização; mapeamento e integração das unidades, pessoas e fluxos de informação na organização; desenvolvimento e aplicação de metodologias para avaliação de fluxos, sistemas, produtos e serviços de informação
b) Comunicação	Inclui teorias e modelos da comunicação e sua aplicação em estruturas organizacionais e em sistemas de informação; fluxos de informação, redes de valor agregado e interpessoais; comunicação de dados, interação humano e computador
c) Gestão da informação e sistemas de controle	Compreende o processo de tomada de decisão e o papel da gestão da informação; a localização, coleta e análise de dados; <i>design</i> , especificação e análise de sistemas; aplicação de tecnologia de computadores; gestão de documentos; utilização de informação para controle gerencial e análise de negócios
d) Gerência de recursos humanos	Inclui a descrição, análise e avaliação de funções; recrutamento, seleção, treinamento; gerência de pessoal; motivação e relações interpessoais
e) Gerência de recursos financeiros	Abrange contabilidade; análise e controle de custos; estratégias para suporte à decisão; programação, planejamento e estrutura orçamentária, incluindo estimativa de gastos; análise de custo-efetividade e de custo-benefício
f) Promoção, vendas e	Relaciona-se com publicidade e relações públicas aplicadas à

marketing	produção de bens e serviços de informação; técnicas e estratégias de <i>marketing</i> , incluindo pesquisa de mercado
g) Contexto político, ético, social e legal	Define-se pelo estudo das situações políticas que englobam as atividades humanas em geral e de informação em particular; o papel do governo e suas agências; e as questões éticas e legais

Fonte: Adaptado de Marchiori (2002, p. 75-76).

Beal (2012) simplifica explicando que as etapas da gestão da informação podem ser divididas nas etapas que compõem um processo administrativo, ou seja, planejamento, execução e avaliação. No planejamento, a organização formula os objetivos e metas informacionais para determinado período, definindo os meios para alcançá-los. Na execução, as estratégias sobre as tecnologias de informação são a principal referência para o processo de administração da informação, dos sistemas de informação e da infraestrutura da organização e das competências da equipe. E já na avaliação, a organização usa um sistema de avaliação para verificar o desempenho das estratégias de informação. É nesta última etapa que os problemas levantados são analisados e as soluções, identificadas e implementadas.

O modelo ecológico de gestão da informação de Davenport (1998, p.51) complementa o assunto afirmando que também “[...] abrange os ambientes externos ou mercado, interno ou organizacional, e o ambiente informacional”

No entanto, apesar de sua importância, a pesquisa de Damatta (2011) identificou a falta de gestão da informação como um dos desafios para a implementação de uma política de transparência e acesso às informações públicas, com a falta de organização, planejamento e sistematização das informações de cada área, além de outros fatores como, a limitada capacidade de resposta em caso de aumento significativo da demanda por informações; a baixa interoperabilidade dos sistemas e bancos de dados das diferentes áreas e até mesmo dentro de um mesmo órgão; a baixa confiabilidade das bases de dados existentes; e a carência de recursos humanos destinados ao atendimento das solicitações de dados e informações.

2.3 As Novas Informações Contábeis No Setor Público E Seus Padrões Internacionais

As contas públicas representam o conjunto de dados e informações de natureza econômico-financeira das entidades públicas, produzidas pelos órgãos de contabilidade, planejamento e orçamento. Tais informações podem associar dados monetários com não monetários, de natureza financeira, orçamentária e patrimonial (PLAT NETO *et al.*, 2007). E como as informações contábeis fazem parte desse conjunto, a reforma nas normas de contabilidade geram impactos em toda a esfera pública.

Na administração pública, a contabilidade governamental é um importante instrumento de apoio às políticas públicas. Sistemas de informações contábeis podem conduzir às melhorias na gestão financeira governamental. Porém, ressalta-se que a contabilidade governamental em si não é uma política pública, mas contribui para o desenvolvimento socioeconômico, por meio do seu efeito sobre a gestão e *accountability* financeira pública. No entanto, a contribuição do sistema contábil é necessariamente indireta e de longo prazo (CHAN, 2010).

O primeiro grande marco na construção de uma administração financeira e contábil sólida no País ocorreu com a edição da Lei nº 4320, em 17 de março de 1964. A edição dessa lei ocorreu num período de crise econômica, com elevado déficit orçamentário, inflação crescente e elevadas taxas de juros. A lei estabeleceu importantes regras para propiciar o equilíbrio das finanças públicas no País, utilizando o orçamento público como o mais importante instrumento para atingir esse objetivo (NASCIMENTO; BOTELHO; LIMA, 2011).

Porém, nos últimos anos, uma enxurrada de denúncias, fraudes, licitações viciadas, corrupção, advocacia administrativa, e outros problemas, revelam a importância do sistema de controle da qual a contabilidade é um vetor importante, seja pela análise e registro dos fatos administrativos primários ou pela relevância das informações produzidas e relatadas por intermédio das Demonstrações Contábeis e dos relatórios específicos (SILVA, 2007).

Mas, a informação contábil, que tem evoluído no tempo e acompanhado o progresso da tecnologia, não possui somente um sentido técnico e legal, ela faz parte de um sistema de controle e de auxílio para a administração. Este aspecto é necessário para quem pretende levar o ente público a destino preciso e seguro (SILVA, 2007).

Diante disso, buscando a melhoria da prestação de contas e a perfeita utilização desse sistema de informações contábeis na Administração Pública brasileira, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), como órgãos reguladores, iniciaram a elaboração do novo arcabouço teórico para a contabilidade governamental voltado para um padrão internacional.

A reforma da legislação da contabilidade governamental passou a ser, cada vez mais, uma necessidade para toda a Administração Pública e gerou impactos em diversos países do mundo (CHAN, 2003; WYNNE, 2004; ZEFF, 2007; CHAN, 2010; HERBEST, 2010).

A internacionalização da contabilidade aplicada ao setor público iniciou-se com a *International Federation of Accountants* (IFAC) em 1977, com o propósito de fortalecer mundialmente a contabilidade do setor público. Mas, o Brasil, somente teve suas primeiras normas editadas em 2008 em convergência aos padrões internacionais as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), conhecidas por Normas Brasileiras de Contabilidade para o Setor Público (NBCASP) (HERBEST, 2010).

Para compreender a relevância desse processo de internacionalização, atualmente mais de 80 países já adotaram as IPSAS ou encontram-se em processo de implementação destas normas, incluindo a Nova Zelândia; países do Sul da Ásia como a Tailândia, a Indonésia e a Malásia; países africanos como o Quênia e a África do Sul; países da América do Sul, como o Peru e o Brasil; e ainda países europeus como a Suíça, a Áustria e a Estônia (CARDOSO; NUNES; ALVES, 2014).

Nesse contexto, o CFC, como órgão de classe, divulgou em 2008 as novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) alinhadas às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao

Setor Público (IPSAS), que teve como objetivo colaborar com o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação de atos e fatos administrativos para que assim, a contabilidade pública reflita a essência das transações governamentais e seu impacto no patrimônio, registrando os fatos pelo regime patrimonial integral ou pelo regime de competência (LIMA; SANTANA; GUEDES, 2009), gerando uma melhora na qualidade das informações contábeis que compõem as contas públicas.

Essa reforma na contabilidade do setor público trouxe a obrigatoriedade do registro patrimonial por competência, que fornece informações mais precisas e completas sobre receitas e despesas, incluindo o impacto das transações onde o dinheiro ainda não foi recebido ou pago. Informação precisa sobre as receitas é essencial para avaliar o impacto da tributação e a posição fiscal do governo. Já informações sobre as despesas ajudam a avaliar as necessidades de receita do governo, a sustentabilidade dos programas existentes, e o custo das atividades e serviços (IFAC, 2011).

Para Ribeiro Filho *et al.* (2010), o caso brasileiro reflete vários aspectos internacionais, no que tange a gestão pública. No decorrer dos anos é possível identificar diversos problemas de difícil solução como é o caso das demandas cada vez maiores por serviços públicos em contraposição com a escassez de recursos. Tais problemas têm gerado dificuldades de natureza administrativa e financeira bem como a geração de déficits constantes que devem ser demonstrados pela Contabilidade.

O Brasil, apesar das várias dificuldades, deu o primeiro passo rumo a adoção das normas internacionais aplicadas ao setor público (IPSAS) na tentativa de melhorar a transparência e a qualidade das contas públicas, porém, antes da adoção total, têm investido num conjunto de normas nacionais devido a dificuldade de uma mudança tão profunda nos sistemas de contabilidade governamental.

Para Chan (2003) seria ingênuo exagerar na propensão dos governos de reformar todo o seu sistema de contabilidade com base nas normas internacionais, IPSAS. Numa nação soberana é realmente provável que guardem zelosamente a sua autoridade para determinar suas próprias normas

de contabilidade. Esta resistência pode ser superada se a introdução da IPSAS for uma condição para receber internacionalmente doações e empréstimos. A exigibilidade das IPSAS seria maior se fosse invocada em acordos ou tratados internacionais, especificando critérios para a política fiscal. Entretanto, para promover as IPSAS é necessário vinculá-las às organizações internacionais, como a Nações Unidas, o Banco Mundial, o FMI, OCDE, e a União Europeia.

Porém, a melhoria das contas públicas com o sucesso da reforma na contabilidade governamental depende da capacidade de mobilizar o apoio dos líderes políticos, que ajustam o tom pela exigência de uma maior *accountability* e transparência. Sua determinação política encontrará uma melhor possibilidade de realização se for reforçada pelo apoio de ministros e altos gestores, a fim de alterar a forma pela qual o governo opera (CHAN, 2010).

3 MÉTODO E PROCEDIMENTO DA PESQUISA

A presente pesquisa adotou uma abordagem qualitativa, que segundo Gil (2008) não há fórmulas ou receitas predefinidas para orientar os pesquisadores, como ocorre nas pesquisas experimentais e levantamentos em que os procedimentos analíticos podem ser definidos previamente.

Este estudo utilizou como procedimento metodológico a revisão de literatura constituída por artigos científicos, relatórios de organizações nacionais e internacionais; além de leis, decretos e portarias disponíveis em *sites* governamentais publicados a partir de 1998, ano da edição da lei nº 9.755, um marco na transparência das contas públicas. Foi realizada ainda pesquisa nos seguintes portais do governo eletrônico da administração pública federal: www.governoeletronico.gov.br; www.cgu.gov.br; www.acessoinformacao.gov.br; e www.portaltransparencia.gov.br. A pesquisa nos portais do governo teve como objetivo ajudar na identificação dos instrumentos de transparência atualmente vigentes no país.

Devido ao grande número de normas federais, estaduais e municipais que tratam o assunto de transparência e *accountability* no Brasil, foram selecionadas como amostra as normas do governo federal que tratam sobre

transparência ativa de informações públicas na internet. O corte dado a amostra referente ao período das normas selecionadas foi do marco da Lei n.º 9.755 de 1998 - *Homepage* das contas públicas, até o Decreto n.º 7.724 de 2012 – que regulamenta o Acesso as Informações no âmbito do Poder Executivo Federal.

No total foram selecionadas nove normas que tratam de transparência ativa, referentes à evidenciação das contas públicas, entre leis, decretos e portarias que tratam de divulgação obrigatória nos portais do governo de informações públicas voltadas para toda a federação ou para a administração pública federal. Ressalta-se que a Lei n.º 12.527 de 2011, diferente das demais normas da amostra, trata também de transparência passiva de informações públicas, ou seja, solicitação de pedidos aos agentes públicos. Ressalta-se que foram excluídas da amostra as normas que tratam sobre matérias exclusivas como licitação, convênios, copa do mundo ou jogos olímpicos, além de normas de órgãos específicos do governo.

O Quadro 2 apresenta os instrumentos de transparência selecionados para fazer parte da amostra.

Quadro 2 – Seleção dos Instrumentos de Transparência no Brasil

Lei n.º 9.755/1998 - <i>Homepage</i> das contas públicas
Lei n.º 101/2000 – Lei da Responsabilidade Fiscal
Decreto n.º 5.482/2005 – Divulgação no Portal Transparência Pública
Portaria Interministerial n.º 140/2006 – Divulgação na internet pela Administração Pública Federal
LC n.º 131/2009 – Lei da Transparência
Decreto n.º 6.976/2009 - Sistema de Contabilidade Federal
Decreto n.º 7.185/2010 – Padrão Mínimo de Qualidade do SI e divulgação de informações públicas
Lei n.º 12.527/2011 - Lei de Acesso à Informação Pública
Decreto n.º 7.724/2012 – Acesso as Informações no âmbito do Poder Executivo Federal

Fonte: Elaborado pelas autoras com base nas legislações citadas.

Para fins de análise foram separadas cinco seções (1. Demonstrações Contábeis; 2. Compras e Processo de Licitação; 3. Despesa Pública

Orçamentária; 4. Receita Pública Orçamentária; 5. Demais Documentos (referentes a aspectos fiscais, de auditoria e patrimoniais) de forma a abranger todos os assuntos de natureza contábil de divulgação obrigatória contidos nos instrumentos de transparência. Na análise foram identificadas as legislações bem como os artigos que tratam os referidos temas.

A seção de análise a seguir procurou identificar as informações contábeis segundo sua natureza orçamentária, financeira e patrimonial, com intuito de alcançar as novas informações contábeis patrimoniais trazidas pelos padrões internacionais de contabilidade governamental.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção foi separada em cinco partes referentes a: 1. Demonstrações Contábeis; 2. Processo de Licitação; 3. Despesa Pública Orçamentária; 4. Receita Pública Orçamentária; 5. Demais Documentos referentes à Administração do Patrimônio Público; Relatórios Fiscais; Relatórios de Auditoria; e Prestação de Contas.

A análise teve início com o marco da divulgação de informações públicas nos portais do governo, com a Lei n.º 9.755 de 1998 que trata sobre a *Homepage* das contas públicas e termina com o Decreto n.º 7.724/2012, que regulamentou a Lei n.º 12.527/11 referente ao acesso as Informações no âmbito do Poder Executivo Federal.

Foram identificados diversos dispositivos trazendo a obrigatoriedade de divulgação na rede de computadores *internet* de informações contábeis orçamentárias e financeiras, indicando a relevância dessas informações na administração pública.

A primeira norma analisada, a Lei n.º 9.755 de 1998, obriga, dentre outras informações, a divulgação de demonstrações contábeis consolidadas. Porém, não obriga a divulgação de informações patrimoniais. Nota-se que a referida norma, em vigência até o momento, nunca foi implementada efetivamente devida a baixa participação dos entes federados. Isso pode ser confirmado por meio da pesquisa de Borborema e Ribeiro (2006) que

identificou que apesar da *homepage* Contas Publicas ser idealizada com o intuito de garantir transparência, na prática o *site* apresenta uma baixíssima quantidade de entes federados que ali divulgam suas informações. Além de links não operacionais, links que, apesar de funcionarem, não conduzem às informações desejadas ou bastante defasadas.

A Lei n.º 101/2000 - Lei da Responsabilidade Fiscal, alterada pela LC n.º 131 de 2009 - Lei de Transparência e regulamentada pelo Decreto n.º 7.185 de 2010, em seu Capítulo IX da Transparência, Controle e Fiscalização, Seção I - Da Transparência da Gestão Fiscal, prioriza em seu artigo 48, a divulgação de 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; além das versões simplificadas desses documentos. E também a divulgação de informações orçamentárias como os estágios da receita e despesa pública.

Apesar da LRF em seu Capítulo VIII tratar de gestão patrimonial, o assunto somente é regulamentado para fins fiscais, não retratando aspectos contábeis nesse capítulo. Já as demonstrações contábeis pode-se entender que estão inseridas no contexto das prestações de contas, já que são parte das contas públicas, apesar da LRF não abordar o assunto das demonstrações contábeis obrigatórias especificamente em nenhum artigo.

Deve-se ressaltar que a relação da contabilidade governamental com a transparência pública ganhou notoriedade a partir da aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que tratou o assunto da escrituração e consolidação contábil na Seção II do capítulo XI de Transparência, Controle e Fiscalização, assumindo assim, a contribuição da contabilidade para a efetiva transparência das contas públicas. Esse capítulo trata ainda dos relatórios de prestação de contas em seu aspecto fiscal.

Outro instrumento de transparência analisado é o Decreto n.º 5.482 de 2005, e a portaria Interministerial n.º 140/2006, que tratam sobre a divulgação no Portal Transparência Pública, e que assim como as normas citadas no parágrafo anterior, priorizam a divulgação de gastos efetuados por órgãos e entidades da administração pública federal; repasses de recursos federais aos

Estados, Distrito Federal e Municípios; operações de descentralização de recursos orçamentários; e operações de crédito realizadas por instituições financeiras oficiais de fomento. Ou seja, somente informações contábeis de cunho financeiro e orçamentário, e nenhuma nova informação patrimonial advinda do processo de internacionalização da contabilidade governamental.

O Decreto n.º 6.976 de 2009, que dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal foi editado num momento que a contabilidade governamental passava por profundas transformações devido ao processo de convergência das normas contábeis aos padrões internacionais no setor público, e isso foi refletido como um dos objetivos do artigo 4º. Já o artigo 7º desse decreto apresenta sua preocupação com a transparência e evidenciação das informações contábeis, e afirma que o Sistema de Contabilidade Federal possui, entre outras atribuições, definir, coordenar e acompanhar os procedimentos relacionados com a disponibilização de informações da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, para fins de transparência e controle da gestão fiscal.

A evidenciação das informações contábeis contidas no Decreto n.º 6.976 de 2009, abarca também as informações patrimoniais e as informações de custos. Segundo o artigo 3º, o Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade evidenciar a situação patrimonial do ente público e suas variações, decorrentes ou não da execução orçamentária; além dos custos dos programas e das unidades da administração pública federal. Porém, o decreto não deixa clara a forma de divulgação dessas informações, e não impõe a administração federal a obrigatoriedade de transparência ativa dessas informações nos portais do governo, a não ser para a execução orçamentária e financeira ou para os balanços consolidados, que precisam ser divulgados obrigatoriamente em meio eletrônicos de acesso público. Outro aspecto é que a própria administração federal, até o momento de finalização dessa pesquisa, ainda não possuía um sistema de custos baseado em informações patrimoniais registradas pelo regime de competência, com operacionalização efetiva, o que compromete a transparência dessas informações.

Por fim, na análise da lei n.º 12.527/2011 - Lei de Acesso à Informação Pública e do Decreto n.º 7.724/2012 – Acesso as Informações no âmbito do Poder Executivo Federal, foi encontrado um único dispositivo que versa sobre a nova informação patrimonial, objeto de padrões internacionais da contabilidade governamental, ou seja, sobre matéria de patrimônio público (artigo 7º da Lei n.º 12.527/11) dentre as oito legislações pesquisadas, ainda assim, como forma de transparência passiva, ou seja, por meio de solicitação da informação ao agente público. O referido dispositivo trata sobre a administração do patrimônio público e utilização de recursos públicos pelos agentes públicos.

Esse dispositivo, artigo 7º da Lei n.º 12.527/11, pressupõe que na prática, qualquer cidadão pode solicitar informações sobre a administração do patrimônio público aos agentes públicos, ou seja, sobre quaisquer bens, direitos, obrigações públicas. Patrimônio público, segundo a ciência contábil, NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis, item 3, é “o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações” (CFC, 2008).

A norma NBC T 16.2, editada em 2008 pelo CFC, faz parte de um conjunto de onze normas brasileiras de contabilidade, frutos do processo de convergência aos padrões internacionais. O conceito de patrimônio público apresentado por essa norma abre um leque de possibilidades de solicitações de informação por parte dos cidadãos, inclusive sobre ativos de infraestrutura como pontes, rodovias, viadutos, entre outros, ou mesmo sobre informação de custos envolvidos na utilização desses ativos. Na prática, essas normas ainda não foram implementadas, pois o prazo para sua aplicação na esfera federal foi postergado, pela Portaria STN n.º 634 de 2013, e mais tarde pela Portaria STN n.º 548 de 2015, apesar de existir na teoria base para sua implementação, tanto por parte do CFC quanto pela própria STN, por meio dos Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público (MCASP).

Deve-se ressaltar ainda que os instrumentos de transparência trazem informações repetidas como nos casos de algumas informações da execução orçamentária e financeira, e de licitações e contratos, que aparecem em várias normas como LC n.º 131, o Decreto n.º 7.185 e a lei n.º 12.527. Essas informações já constavam no Decreto n.º 5.482 de 2005, e na Portaria Interministerial n.º 140/2006 que o regulamenta, para fins dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal direta e indireta.

O quadro 3 a seguir apresenta os instrumentos de transparência pública, objetos de transparência ativa ou passiva, analisados nessa seção.

Quadro 3 – Resultados da análise dos Instrumentos de Transparência no Brasil

Informações exigidas pela legislação	Instrumento de Transparência e seus dispositivos
1. Demonstrações Contábeis Consolidadas	
Balanco orçamentário	Lei n.º 9.755/08, art 1º e LC n.º 101, art. 48
Balanco financeiro	Lei n.º 9.755/08, art 1º e LC n.º 101, art. 48
Balanco patrimonial	Lei n.º 9.755/08, art 1º e LC n.º 101, art. 48
Demonstração das variações patrimonial	Lei n.º 9.755/08, art 1º e LC n.º 101, art. 48
Demonstração dos Fluxos de Caixa	Lei n.º 9.755/08, art 1º e LC n.º 101, art. 48
2. Processo de Licitação	
Número do correspondente processo	Portaria n.º 140/2006, art. 10; LC n.º 131/09, art.48; D n.º 7.185/10, art. 7º; L. n.º 12.527, art.8º
Informações sobre dispensa ou inexigibilidade	LC n.º 131/09, art.48; D n.º 7.185/10, art. 7º
Bem fornecido ou serviço prestado	LC n.º 131/09, art.48; D n.º 7.185/10, art. 7º; L. n.º 12.527, art.8º
Respectivos editais e resultados	Portaria n.º 140/2006, art. 10; L. n.º 12.527/11, art. 8º
Todos os Contratos Administrativos	Lei n.º 12.527/11, art. 8º
3. Despesa Pública Orçamentária	
Empenho	LC n.º 131, art. 48; D. n.º 7185/10, art.7º
Liquidação	Portaria n.º 140/2006, art. 9; LC n.º 131, art. 48; D. n.º 7185/10, art.7º
Pagamento	Portaria n.º 140/2006, art. 9; LC n.º 131, art. 48; D. n.º 7185/10, art.7º
Número do correspondente processo da execução	LC n.º 131, art. 48; D. n.º 7185/10, art.7º
Unidade orçamentária	LC n.º 131, art. 48 e D. n.º 7.185, art. 7º
Função, subfunção, natureza da despesa e a fonte dos recursos que financiaram o gasto	Decreto n.º 7.185, art. 7º
Pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento	LC n.º 131, art. 48 e D. n.º 7.185, art. 7º
4. Receita Pública Orçamentária	
Lançamento	LC n.º 131, art. 48

Arrecadação	LC n.º 131, art. 48
Recursos extraordinários	LC n.º 131, art. 48
5. Demais documentos	
Operações de Crédito	Decreto n.º 5.432, art. 1º
Custos dos programas e das unidades da administração pública federal	Decreto n.º 6.976
Administração do Patrimônio Público	lei n.º 12.527/11, art. 7º
Acompanhamento de programas, ações, projetos e obras de órgãos e entidades	lei n.º 12.527/11, art. 8º
Relatório Resumido de Execução Orçamentária	LC n.º 101, art. 48
Relatório de Gestão Fiscal	LC n.º 101, art. 48
Relatório de Auditoria da CGU	LC n.º 131, art. 48
Relatório da Auditoria Interna	LC n.º 131, art. 48
Parecer Prévio da Prestação de Contas	LC n.º 101, art. 48
Prestações de contas relativas a exercícios anteriores	LC n.º 131, art. 48
Lei Orçamentária Anual	LC n.º 101, art. 48
Plano Plurianual	LC n.º 101, art. 48
Lei de Diretrizes Orçamentárias	LC n.º 101, art. 48
Parecer Prévio da Prestação de Contas simplificado	LC n.º 101, art. 48
Lei Orçamentária Anual simplificada	LC n.º 101, art. 48
Plano Plurianual simplificada	LC n.º 101, art. 48
Lei de Diretrizes Orçamentárias simplificada	LC n.º 101, art. 48

Fonte: Elaborado pelas autoras com base nas legislações citadas.

É fato que é recente o processo de convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais, iniciado de 2008 e que ainda existem itens que carecem de regulamentação ou até mesmo de lançamentos contábeis, em alguns aspectos como as informações de custos, e por esse motivo muitos entes públicos não estão registrando os fatos conforme a norma. Além disso, deve-se destacar que o processo de internacionalização da contabilidade governamental adota um modelo de escrituração nunca antes usado pelo setor público brasileiro, baseado no regime de competência, que difere do modelo orçamentário adotado desde o ano de 1964, com base na Lei n.º 4.320. Existe assim, uma quebra da cultura puramente orçamentária na passagem para a divulgação de informações patrimoniais, surgindo diversas dificuldades por parte dos profissionais contábeis em adotar esse modelo em sua plenitude, devido a falta de treinamento, gestão da informação contábil,

recursos humanos e tecnologia de informação (HERBEST, 2010; GARRIDO, 2012; GAMA; DUQUE; ALMEIDA, 2014).

Essa dificuldade foi percebida pelos órgãos governamentais participantes do processo, e levou a Secretaria do Tesouro Nacional a prorrogar diversas vezes o prazo para implantação do novo modelo contábil, desde o ano de 2011 até o presente momento, sendo a última prorrogação a Portaria STN n.º 548 de 2015, que prorrogou os prazos de alguns itens para o ano de 2024, como no caso dos ativos de infraestrutura, que englobam rodovias, pontes e sistema de esgoto.

Porém, deve-se ressaltar o esforço por parte do governo federal e do próprio CFC como órgão de classe para implementar essas normas, bem como a importância no ganho dessa informação patrimonial para a sociedade, que pode ajudar na redução dos casos de corrupção e superfaturamento, por exemplo, na construção de ativos de infraestrutura.

Por fim, ressalta-se que apesar dos instrumentos de transparência pública no Brasil por vezes, negligenciarem a divulgação de informações sobre o patrimônio público, o governo federal tem buscado permitir que as informações contábeis financeiras e orçamentárias, sejam divulgadas com mais qualidade pelos entes federados. Porém, até que o processo de internacionalização contábil esteja completo, percebe-se que será necessário que ainda haja cautela e paciência por parte do governo e da sociedade, na obrigatoriedade de divulgar informações confiáveis e relevantes sobre o patrimônio público, para que não fique no papel mais uma norma de transparência sem condições de efetivo cumprimento.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A transparência das contas públicas no Brasil tornou-se uma ferramenta necessária no combate a corrupção. Permite a sociedade controlar como os recursos públicos estão sendo geridos. Porém, as contas públicas precisam ser compostas por informações de qualidade para que a sociedade possa exercer o controle social. O aumento dos instrumentos de transparência do governo

federal somado a reforma na contabilidade governamental tem esse propósito, ou seja, melhorar a qualidade da prestação de contas.

A presente pesquisa buscou demonstrar a importância do processo de convergência das normas contábeis do setor público aos padrões internacionais no contexto dos instrumentos de transparência das contas públicas.

Após análise dos instrumentos de transparência que obrigam a divulgação das informações públicas em sítios oficiais do governo da rede mundial de computadores (internet), em síntese, os resultados permitem inferir que, a informação contábil, financeira e orçamentária, tem sido base para diversos instrumentos de transparência desde a Lei n.º 9.755 de 1998, com a divulgação de informações sobre repasses e transferências financeiras, e dos estágios da receita e despesa pública, entre outros, porém somente foi encontrado um único dispositivo, em todas as normas analisadas, que trata sobre a divulgação da informação contábil do patrimônio público ou patrimonial.

A informação contábil patrimonial ganhou força com o processo de convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais, iniciado de 2008 no Brasil. Esse processo de internacionalização das informações contábeis públicas vem gerando mudanças desde a parte técnica até a mudança no ambiente administrativo governamental de sair de uma cultura orçamentária para um foco no patrimônio público. O processo é recente e, em vários aspectos, ainda está pendente de regulamentação, como no caso das informações de custos, e por esse motivo muitos entes públicos não estão registrando os fatos patrimoniais conforme a norma, tão pouco evidenciando essas informações.

Dos diversos instrumentos de transparência pública analisados nessa pesquisa, que abrangem entre outros, a Lei de Responsabilidade Fiscal e a Lei de Transparência, o único dispositivo encontrado que versa sobre a evidenciação da matéria de patrimônio público de forma obrigatória é o artigo 7º da Lei n.º 12.527/11, que trata sobre a administração do patrimônio público e utilização de recursos públicos pelos agentes públicos, porém, se apresenta

como forma de transparência passiva, ou seja, por meio de solicitação da informação ao agente público.

O texto do artigo 7º da Lei n.º 12.527/11, pressupõe que na prática, qualquer cidadão pode solicitar informações sobre a administração do patrimônio público aos agentes públicos, ou seja, sobre quaisquer direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações, conforme norma do CFC, norma técnica 16.2.

Entretanto, deve-se entender que uma política de transparência e acesso às informações públicas deve ir além dos instrumentos normativos. É necessário que haja ações que ensejem a implementação desses instrumentos na prática pelos entes federados, como por exemplo, investimentos em tecnologia da informação, recursos humanos e gestão da informação, pois sem isso, pouco se consegue avançar.

Os resultados apontam ainda que com o processo de convergência das normas contábeis aos padrões internacionais no setor público, haverá um ganho na transparência das informações patrimoniais, que por serem mais completas proporcionam a realização de projeções futuras do cenário econômico e financeiro do país, além de poder ajudar na instrumentalização do controle social e no combate a corrupção. Futuramente, as informações contábeis patrimoniais poderão ser base para vários outros instrumentos de transparência no país.

Por fim, deve-se ressaltar que apesar dos poucos avanços legais que obriguem o registro e evidenciação das informações patrimoniais, existe um esforço por parte do governo federal e do próprio conselho de classe da contabilidade brasileira para implementar essas normas que propiciarão um ganho das informações públicas para a sociedade, e que poderão ajudar na redução dos casos de corrupção e superfaturamento, por exemplo, na construção de ativos de infraestrutura como pontes e rodovias.

Talvez essa pesquisa possa ser repetida futuramente com o intuito de identificar se as novas informações contábeis estão realmente fazendo parte dos instrumentos de transparência no Brasil, ou mesmo analisar se os casos de corrupção envolvendo ativos públicos diminuíram no decorrer desse processo.

REFERÊNCIAS

BAIRRAL, M. A. C.; SILVA, A. Transparência no setor público: uma análise do nível de transparência dos relatórios de gestão dos entes públicos federais no exercício de 2010. In: ENCONTRO DO ANPAD, 27., set. 2013, Rio de Janeiro. Disponível em:

<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2013_EnANPAD_CON1819.pdf>. Acesso em: 21 abr. 2015.

BARRETO, A de A. A condição da informação. São Paulo Perspec. (online). v. 16, n. 3, p. 67-74, 2002. ISSN 0102-8839. Disponível em

<<http://www.scielo.br/pdf/spp/v16n3/13563.pdf>>. Acesso em: 30 jun. 2013.

BEAL, A. **Gestão Estratégica da Informação**: como transformar a informação e a tecnologia da informação em fatores de crescimento e de alto desempenho nas organizações. 2004. 7 reimp. São Paulo: Atlas, 2012.

BORBOREMA, E. A.; RIBEIRO, C. A Homepage Contas Públicas: Um diagnóstico de contribuição para o controle social. In: TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2006. Disponível em:

<<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2053966.pdf>>. Acesso em: 4 mar. 2013.

BRASIL. Lei n.º 9.755/1998. Dispõe sobre a criação de "homepage" na "Internet", pelo Tribunal de Contas da União, para divulgação dos dados e informações que especifica, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9755.htm>. Acesso em: 20 jul. 2014.

_____. Lei n.º 101/2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 20 jul. 2014.

_____. Decreto n.º 5.482/2005. Dispõe sobre a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, por meio da Rede Mundial de Computadores - Internet. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2004-2006/2005/Decreto/D5482.htm>. Acesso em: 20 jul. 2014.

_____. Portaria Interministerial n.º 140/2006. Disciplina a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, por meio da rede mundial de computadores – internet, e dá outras providências. Disponível em: <

<http://www3.transparencia.gov.br/TransparenciaPublica/legislacao/index.html>>. Acesso em: 05 jul. 2014.

BRASIL. LC n.º 131/2009. Determina 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/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm>. Acesso em: 20 jul. 2014.

_____. Decreto n.º 6.796/2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 20 de janeiro de 2015.

_____. Decreto n.º 7.185/2010. Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do sistema integrado de administração financeira e controle, no âmbito de cada ente da Federação. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ ato2007-2010/2010/decreto/d7185.htm>. Acesso em: 20 jul. 2014.

_____. Lei n.º 12.527/2011. Regula o acesso a informações. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, com o fim de garantir o acesso a informações. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em: 5 jul. 2014.

_____. Decreto n.º 7.724/2012. Regulamenta, no âmbito do Poder Executivo Federal, os procedimentos para a garantia do acesso à informação e para a classificação de informações sob restrição de acesso, observados grau e prazo de sigilo conforme Lei n.º 12.527/2011.” Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ ato2011-2014/2012/decreto/d7724.htm>. Acesso em: 20 jul. 2014.

CHAN, J. L. Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards. Public Money and Management, Vol. 23, pp. 15-19, 2003.

Disponível em:

< http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=381674>. Acesso em 10 de janeiro de 2012.

CHAN, J. L. As NICSPS e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 4, n. 1, p. 1-17, jan/abr. 2010.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. Brasília, 2012. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 18/02/2014.

CARDOSO, C. I.; NUNES, S. C. D.; ALVES, M. T. V. Riscos de corrupção e infrações conexas: o caso dos institutos politécnicos públicos portugueses. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. ISSN 2175-8069, UFSC, Florianópolis, v. 11, n. 24, p. 143-169, set./dez. 2014.

DAMATTA, R. (Coord.). Sumário executivo: pesquisa diagnóstico sobre valores, conhecimento e cultura de acesso à informação pública no Poder Executivo Federal Brasileiro. Brasília: Controladoria Geral da União, 2011. Disponível em: <<http://www.acessoainformacao.gov.br/central-deconteudo/publicacoes/arquivos/pesquisadiagnostico.pdf>>. Acesso em: 2 maio 2013.

DARÓS, L.; PEREIRA, A. de S. **Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público**. Santa Catarina: NBCASP, Mudanças e desafios para a contabilidade pública, 2009.

FERREIRA, C. D.; SILVA, E. K.; SILVA, G. C.; MIRANDA, L. C. *Accountability* da Gestão Pública Municipal na Região Sudeste e a Adequação à Lei Complementar 131/2009. Congresso USP, São Paulo, 2014. Disponível em <<http://congressousp.fipecafi.org/web/artigos142014/497.pdf>>. Acesso em 02 de julho de 2014.

FILHO, J. F. R., LOPES, J. E. G., SILVA, L. M. e PEDERNEIRAS, M. M. – True and Fair Value e *Accountability* na Gestão Pública Brasileira: uma análise das percepções de autoridades de Tribunais de Contas Estaduais. Disponível em: <<http://www.anpcont.com.br/site/docs/congressoIII/02/207.pdf>>. Acesso em 01 junho 2011.

FRAGOSO, A.R. et al. Normas brasileiras e internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público e o desafio da convergência: uma análise comparativa Ipsas e NBCTSP. **REPeC**, v. 6, n. 4, p. 434-447, out./dez. 2012.

FMI - INTERNATIONAL MONETARY FUND - IMF. Khan, Abdul; Mayes, Stephen. Transition to Accrual Accounting. Set. 2009. Disponível em: <www.imf.org>. Acesso em: 12 nov. 2012.

FMI - INTERNATIONAL MONETARY FUND. Government finance statistics [electronic resource]: compilation guide for developing countries. – Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2011. Online resource (245 p.). Disponível em: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/compil.pdf>>. Acesso em: 21 jul. 2014.

GAMA, Janyluce Rezende. **Instrumentos de transparência e acesso às informações públicas**: um estudo das demandas por informações contábeis nas universidades federais. 2015. 189 f. Tese (Doutorado em Ciência da Informação)-Universidade de Brasília, Brasília, 2015. Disponível em: <<http://repositorio.unb.br/handle/10482/19201>>. Acesso em: 20 dez. 2016.

GAMA, J. R.; DUQUE, C. G.; ALMEIDA, J. E.F. Convergência Brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis estratégias top-down e bottom-up. **Rev. Adm. Pública**, v. 48, n. 1, p. 183-206, 2014.

GARRIDO, E.P.L. Lei de acesso às informações públicas. Revista Jurídica CNM. Brasília: Confederação Nacional de Municípios, 2012. Disponível em: <<http://www.cnm.org.br/institucional/transparencia/lei-de-acesso>>. Acesso em: 6 out. 2014.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**, 6. ed. - São Paulo : Atlas, 2008.

HERBEST, F. G. Regime de Competência no Setor Público: A Experiência de Implementação de Diversos Países. IV Congresso ANPCONT. Natal/RN, Junho, 2010.

IFAC - INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTING. International Public Sector Accounting Standards of the International Federation of Accountants (IPSAS/IFAC). Handbook 2011. Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 17 fev. 2012.

_____. Public Sector Financial Management Transparency and *Accountability*: The Use of International Public Sector Accounting Standards. IFAC Policy Position 4. March 2012. Disponível em <www.ifac.org>. Acesso em: 21 jul. 2014.

_____. Study 14: transition to the accrual basis of accounting: guidance for governments and government entities. 3. ed. USA: IFAC, 2011. Disponível em: <www.ifac.org>. Acesso em: 21 mai. 2013.

JARDIM, J. M. **Transparência e opacidade do estado no Brasil**: usos e desusos da informação governamental. Niterói : EdUFF, 1999.

_____. A implantação da lei de acesso à informação pública e a gestão da informação arquivística governamental. *Liinc em Revista*, Rio de Janeiro, v.9, n.2, p. 383-405, nov. 2013. Disponível em: <<http://www.ibict.br/liinc>>. Acesso em: 2 ago. 2014.

_____. Lei de Acesso à Informação Pública: dimensões político-informacionais. Comunicação oral. In: ENCONTRO NACIONAL DE PESQUISA EM CIÊNCIA DA INFORMAÇÃO, 13., 2012, Rio de Janeiro, *Anais eletrônicos...*. Disponível em: <<http://inseer.ibict.br/ancib/index.php/tpbci/article/viewArticle/68>>. Acesso em: 2 ago. 2014.

KANAANE, R.; Filho, A. F.; Ferreira, M. **Gestão Pública: planejamento, processos, sistemas de informação e pessoas**. São Paulo: Atlas, 2010.

LIMA, D. V.; SANTANA, C. M.; GUEDES, M. A. As normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Contabilidade Gestão e Governança**, Brasília, v. 12, n. 2, mai/ago 2009.

MALIN, A. M.B. Reflexões sobre a adesão brasileira ao regime global de acesso: a informação pública. ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIA DA INFORMAÇÃO, 13, 2012, Florianópolis. **Anais...** Disponível em: <<https://obgi.files.wordpress.com/2012/10/reflexc3b5es-sobre-a-adesc3a3o-brasileira-ao-regime-global-de-acesso-c3a0-informac3a7c3a3o-pc3bablica.pdf>>. Acesso em: 02. mar. 2015.

MARCHIORI, P. Z. A ciência e a gestão da informação: compatibilidades no espaço profissional. **Ci. Inf.** (online), Brasília, v. 31, n. 2, p. 72-79, maio/ago. 2002.

MENDEL, T. Freedom of Information: A Comparative Legal Survey. UNESCO: Paris, 2008. Disponível em: <<http://unesdoc.unesco.org/images/0015/001584/158450e.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2013.

NASCIMENTO, H. H. V. do; BOTELHO, D. R.; LIMA, D. V. Convergência às normas internacionais de contabilidade governamental: análise e comparação das estruturas das normas brasileiras atuais e propostas. **RIC - Revista de Informação Contábil**, Recife, vol. 5, n.º. 2, 2011. Disponível em: <<http://www.revista.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/viewFile/274/217>>. Acesso em: 24 jul. 2013.

OCDE (2011), Governo at a Glance 2011, da OCDE Publishing. Disponível em <http://www.oecd-ilibrary.org/governance/government-at-a-glance-2011_gov_glance-2011-en>. Acesso em: 21 julho de 2014.

OCDE (2013), Governo at a Glance 2013, da OCDE Publishing. Disponível em <http://www.oecd-ilibrary.org/governance/government-at-a-glance-2013_gov_glance-2013-en>. Acesso em: 21 de julho de 2014.

PLATT NETO, O. A.; CRUZ, F.; VIEIRA, A. Transparência das Contas Públicas: um enfoque no uso da Internet como instrumento de publicidade na UFSC. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, ano 03, v.1, n°5, p. 135-146, Jan./Jun., 2006.

PLATT NETO, O. A.; CRUZ, F.; ENSSLIN, S. R.; ENSSLIN, L. Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 18, n. 1, p. 75-94, jan./mar. 2007.

SÖTHE, A.; SCARPIN, J. E. **Estudo nº 14 do IFAC**: impactos na implementação do regime de competência no governo municipal de Iporã do Oeste – SC. Blumenau: 2009. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/290.pdf>>. Acesso em: 10 jan. 2013.

SILVA, L. M. A normatização da contabilidade governamental: fatores críticos que impactam as informações dadas aos usuários das informações contábeis. REPeC - Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, Brasília, v. 1, n. 1, art. 3, p. 25-38, jan/abr. 2007. Disponível em: <<http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/3/3>>. Acesso em: 09 jul. 2013.

SPECK, B. W. (org.). **Caminhos da Transparência**. Campinas: Unicamp, 2002.

TARAPANOFF, K. (Org.). **Inteligência, informação e conhecimento em corporações**, Brasília: Ibict, Unesco, 2006.

VIEIRA, L. E. P. Transparência e controle da gestão fiscal: a Lei Complementar nº 131/09 e sua regulamentação. Goiás: Associação Nacional do Ministério Público de Contas, 2011. 21 p. Disponível em: <<http://bvc.cgu.gov.br/handle/123456789/3665>>. Acesso em: Acesso em: 10 jan. 2013.

WYNNE, A. **Is The Move To Accrual Based Accounting A Real Priority For Public Sector Accounting?** A century of innovation and responsibility in accounting 1904 – 200. ACCA, September 2004.

ZEFF, S. A. **Alguns obstáculos a comparabilidade e a convergência de demonstrações contábeis em uma perspectiva global e com alto nível de qualidade.** (British Accounting Review – 39 – 2007)

Title

The transparency of public accounts and the new international standard for government accounting information

Abstract:

Introduction: Brazil has experienced in the last decade the multiplication of transparency instruments of the public accounts, fruit of a moment of worldwide concern with the improvement of the levels of accountability and the internationalization of Brazilian governmental accounting standards has the same objective and is part of this movement. **Objective:** This work seeks to demonstrate the importance of the internationalization process of governmental accounting standards in the context of the transparency instruments of the public accounts, identifying the accounting, financial, budgetary and equity information contained in these transparency instruments of the Brazilian federal government. **Methodology:** The work carries out a literature review, whose corpus consists of scientific articles, reports of national and international organizations; in addition to laws, decrees and ordinances available on government websites published as of 1998, year of edition of Law No. 9,755, identifying accounting information, in its financial, budgetary and equity nature. **Results:** The literature and documents show that with the process of convergence of Brazilian accounting standards to international standards in the public sector could mean there will be more transparency in equity information, which, because they are more complete, provide the realization of projections of the country's economic and financial scenario, as well as being able to help in the instrumentation of social control and in the fight against corruption. **Conclusions:** The accounting information, in its financial and budgetary nature, has been the basis for several transparency instruments since Law No. 9,755 / 98, but despite the effort by the federal government, little progress has been made in the transparency of accounting information of the public patrimony.

Keywords: Transparency. Accountability. Public Administration. International accounting standard. public property.

Titulo

La transparencia de las cuentas públicas y el nuevo estándar internacional para la información de contabilidad gubernamental

Resumen:

Introducción: Brasil ha vivido en la última década la multiplicación de instrumentos de transparencia de las cuentas públicas, fruto de un momento de preocupación mundial

con la mejora de los niveles de *accountability* y la internacionalización de las normas contables gubernamentales brasileñas se inserta en ese movimiento. **Objetivo:** Este trabajo busca demostrar la importancia del proceso de internacionalización de las normas contables gubernamentales en el contexto de los instrumentos de transparencia de las cuentas públicas. **Metodología:** Se trata de una Revisión de literatura en que el corpus se constituye de artículos científicos, informes de organizaciones nacionales e internacionales; además de leyes, decretos y decretos disponibles en sitios gubernamentales publicados a partir de 1998, año de la edición de la ley n ° 9.755, identificando las informaciones contables, en su naturaleza financiera, presupuestaria y patrimonial. **Resultados:** La literatura y documentos estudiados apuntan que con el proceso de convergencia de las normas contables brasileñas a los estándares internacionales en el sector público podría significar más transparencia de las informaciones patrimoniales, que, por ser más completas, proyecciones futuras del escenario económico y financiero del país, además de poder ayudar a contribuir en la instrumentación del control social y en el combate a la corrupción. **Conclusiones:** La información contable, en su naturaleza financiera y presupuestaria, ha sido base para diversos instrumentos de transparencia desde la ley n ° 9.755 / 98, pero, a pesar del esfuerzo por parte del gobierno federal, poco se ha avanzado en la transparencia de la información contable del patrimonio público.

Palabras clave: Transparencia; *Accountability*; Administración Pública; Norma Internacional de Contabilidad; propiedad pública.

Recebido em: 14.04.2015

Aceito em: 14.12.2017