

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA – RS  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS  
PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL  
POLO CACHOEIRA DO SUL**

**A EFETIVA APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA  
PUBLICIDADE E TRANSPARÊNCIA DAS CONTAS  
PÚBLICAS DO MUNICÍPIO DE CACHOEIRA DO SUL -  
RS EM RELAÇÃO ÀS DEMONSTRAÇÕES  
CONTÁBEIS**

**MONOGRAFIA DE ESPECIALIZAÇÃO**

**Marcelo Pascoal Pedroso**

**Cachoeira do Sul, RS, Brasil  
2014**

**A EFETIVA APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA  
PUBLICIDADE E TRANSPARÊNCIA DAS CONTAS  
PÚBLICAS DO MUNICÍPIO DE CACHOEIRA DO SUL - RS  
EM RELAÇÃO ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

**MARCELO PASCOAL PEDROSO**

Monografia apresentada ao Curso de Pós Graduação do Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública Municipal, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Especialista em Gestão Pública.**

**Orientador: Guerino Antônio Tonin**

**Cachoeira do Sul, RS, Brasil  
2014**

Universidade Federal de Santa Maria  
Centro de Ciências Sociais e Humanas  
Departamento de Ciências Administrativas  
Curso de Pós-Graduação em Gestão Pública Municipal

A Comissão Examinadora, abaixo assinada, aprova a monografia de  
Especialização

**A EFETIVA APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E  
TRANSPARÊNCIA DAS CONTAS PÚBLICAS DO MUNICÍPIO DE  
CACHOEIRA DO SUL - RS EM RELAÇÃO ÀS  
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

Elaborado por:

**MARCELO PASCOAL PEDROSO**

como requisito parcial para obtenção do grau de  
**Especialista em Gestão Pública Municipal**

COMISSÃO EXAMINADORA:

  
Dr. GUERINO ANTONIO TONIN  
(Presidente/Orientador)

  
PASCOAL JOSE MARION FILHO, Dr. (UFSM)  
(Examinador)

  
PAULO SERGIO CERETTA, Dr. (º) (UFSM)  
(Examinador)

## RESUMO

Monografia de Especialização  
Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública Municipal  
Universidade Federal de Santa Maria

A EFETIVA APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E  
TRANSPARÊNCIA DAS CONTAS PÚBLICAS DO MUNICÍPIO DE CACHOEIRA DO  
SUL - RS EM RELAÇÃO ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

AUTOR: Marcelo Pascoal Pedroso

ORIENTADOR: Guerino Antônio Tonin

Cachoeira do Sul, 19 de julho de 2014.

O presente trabalho tem como foco averiguar se o Município de Cachoeira do Sul esta atendendo os princípios da publicidade e transparências em relação às demonstrações contábeis. Neste sentido descreve-se o conceito e importância da contabilidade e das técnicas contábeis para o gestor público, os aspectos legais que evidenciam a obrigatoriedade das demonstrações contábeis, os princípios da transparência e publicidade. A pesquisa descreve cada demonstrativo obrigatório na legislação e faz o comparativo com os apresentados pelo Município de Cachoeira do Sul e a partir deste ponto, demonstrando qual a eficácia dos meios que o ente público utiliza para cumprir a legislação atendendo os princípios da publicidade e transparência. Quanto à forma de abordagem do problema, a pesquisa é classificada como qualitativa. Quanto aos objetivos, a pesquisa é técnica e imparcial, pois visa favorecer a compreensão dos problemas enfocados e colaborar para uma aplicabilidade prática e eficaz das demonstrações contábeis do Município que atendam tanto aos aspectos legais quanto aos de planejamento da gestão pública.

**Palavras-chave:** Transparência. Publicidade. Contas Públicas. Demonstrativos Contábeis.

## **ABSTRACT**

This work focuses on ascertaining whether the municipality of Cachoeira do Sul is meeting the principles of publicity and transparency in relation to the financial statements. In this sense, it describes the concept and importance of accounting and accounting techniques to public management, legal aspects that highlight the obligation of the financial statements, the principles of transparency and publicity. The research will describe each statement required in legislation and make a comparison with those presented by the municipality of Cachoeira do Sul and from this point, which demonstrate the effectiveness of the means that the public entity uses to comply with the legislation in view of the principles of openness and transparency. How to approach the problem, the research is classified as qualitative. As to the objectives, the research is technical and impartial as it aims to promote understanding of the focused issues and collaborate for an effective and practical applicability of the financial statements of the County that meet both the legal aspects regarding the planning of public management.

**Keywords:** Transparency. Advertising. Public Accounts. Demos Countable

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>6</b>
<b>2 CONTABILIDADE PÚBLICA .....</b>	<b>8</b>
2.1 Objeto, Objetivo, Atos e Fatos na Contabilidade Pública.....	9
2.2 Demonstrativos Contábeis Inerentes à Contabilidade Pública.....	11
<b>3 PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E TRANSPARÊNCIA DAS CONTAS PÚBLICAS.....</b>	<b>13</b>
3.1 Transparência e Publicidade como Princípio da Gestão fiscal.....	15
3.2 Transparência e compreensão das demonstrações contábeis .....	16
<b>4 A EFETIVA APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E TRANSPARÊNCIA DAS CONTAS PÚBLICAS DO MUNICÍPIO DE CACHOEIRA DO SUL - RS EM RELAÇÃO ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS .....</b>	<b>20</b>
4.1 Considerações iniciais .....	20
4.2 Demonstrativos contábeis apresentados pelo município de Cachoeira do Sul.....	21
4.2.1 Análise das demonstrações contábeis e aplicabilidade do princípio da publicidade e transparência .....	22
4.2.2 Balanço orçamentário.....	23
4.2.3 Balanço financeiro .....	25
4.2.4 Balanço patrimonial .....	26
4.2.5 Demonstração das variações patrimoniais .....	28
4.2.6 Demonstração de fluxo de caixa .....	29
<b>4.3 Demonstrativos contábeis facultativos e notas explicativas .....</b>	<b>31</b>
4.3.1 Demonstração do Resultado Econômico .....	31
4.3.2 Demonstração das mutações do patrimônio líquido.....	32
4.3.3 Notas explicativas .....	33
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>35</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>38</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A partir da promulgação da Constituição Federal de 1988 iniciou-se um ciclo de modificações e adaptações nas contas públicas, no qual exige dos gestores públicos uma eficácia no desenvolvimento das atividades bem como transparência e seriedade na aplicação dos recursos do erário.

Como instrumento de imposição legal e acima de tudo um informativo técnico a Contabilidade caracteriza-se por ser uma ciência<sup>1</sup> que estuda e pratica as funções de orientação, controle e controle relativas à administração econômica de uma determinada entidade, e quando tal entidade assume a característica de Pública a informação deve ser para o gestor público e compartilhada com a Sociedade para que a população tenha conhecimento do que esta sendo feito com os recursos outrora obtidos com a participação de todos mediante cobrança de tributos e outras formas de captação de recursos.

Com base num referencial legal e doutrinário o presente trabalho tem como escopo estudar, comparar os demonstrativos contábeis disponibilizados pelo Município de Cachoeira do Sul e averiguar se tais informações estão de acordo com os preceitos legais e princípios da transparência e publicidade descritos na Constituição Federal e Lei complementar 101/2000.

A pesquisa é elaborada com uma linguagem informal, possibilitando ao leitor um rápido entendimento sobre o tema e principalmente a entender que os demonstrativos contábeis são uma grande fonte de informação para o gestor público e se os princípios da publicidade e transparência são aplicados de maneira eficaz além de atenderem os preceitos legais reforçam os preceitos democráticos.

Primeiramente pretende-se fixar bases da contabilidade em seus aspectos gerais, conceitos e sua relevância como meio informativo para o gestor público.

---

<sup>1</sup> RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Geral Fácil**. São Paulo: Saraiva, 2013. p.02.

Num segundo momento será descrito o embasamento legal e conceitos do princípio da publicidade bem como sua efetividade e aplicação no setor público evidenciando quais os demonstrativos contábeis que tal princípio abrange.

Por último, o terceiro capítulo tratará da aplicação do princípio da publicidade nas contas públicas do município de Cachoeira do Sul verificando-se as demonstrações contábeis atualmente disponibilizadas atendem as exigências legais que compõem tal princípio.

A verificação e levantamentos dos dados da pesquisa será desenvolvido utilizando-se as técnicas de auditoria externa com análises parciais seguindo-se os padrões das normas técnicas contábeis em vigor, que por sua vez caracterizam-se por um amplo grau de confiabilidade proporcionando aos usuários ampla segurança na tomada de decisões.



## 2 CONTABILIDADE PÚBLICA

A terminologia é um dos desafios dos que iniciam os estudos da contabilidade,<sup>2</sup> porém a informação demonstrada por esta ciência é imprescindível para o planejamento governamental bem como informar aos interessados sobre origens e aplicações de recursos tanto em esfera governamental ou privada.

Segundo Jund<sup>3</sup>, Contabilidade Pública é o ramo ou especialização da ciência contábil que aplica, na Administração Pública, as técnicas de registros e avaliações contábeis em consonância com as normas gerais do Direito Financeiro, tendo o seu diploma legal consubstanciado na Lei 4320, de 17 de março de 1964, que trata das normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios de Distrito Federal.

O sistema contábil<sup>4</sup> representa a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação registro e controle dos atos e fatos da gestão do patrimônio público que deverão ser objeto de prestação de contas para os órgãos responsáveis bem como demonstrados publicamente para que toda a população tenha acesso a estes dados e identificar se efetivamente os gestores públicos estão aplicando os recursos de forma idônea, transparente de acordo com as disposições legais.

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC,<sup>5</sup> através da NBC T 16.1 conceituou a Contabilidade Pública como o ramo da Ciência Contábil que aplica, no processo gerador de informações os princípios e normas contábeis ao controle patrimonial das entidades do setor público.

---

<sup>2</sup> RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Geral Fácil**. São Paulo: Saraiva, 2013. p.01.

<sup>3</sup> JUND, Sergio. **Administração, Orçamento e Contabilidade Pública**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p.469.

<sup>4</sup> SILVA, Martins Lino. **Contabilidade Governamental um Enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p.68.

<sup>5</sup> CECCATO, Marcio; CARVALHO, Deusvaldo. **Manual Completo de Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014. p.02.

Com base no conceito do Conselho Federal de Contabilidade, Deusvaldo Carvalho e Marcio Ceccato<sup>6</sup> concluem:

A Contabilidade Pública é o ramo da Ciência Contábil que aplica os conceitos, princípios e normas contábeis nos atos e fatos da gestão pública orçamentária, financeira, patrimonial, custos e de compensação, nos órgãos e entidades da Administração Pública direta e indireta abrangidas em seu campo de atuação, fornecendo informações úteis, tempestivas, compreensíveis e fidedignas aos seus usuários.

A contabilidade governamental opera como um sistema integrador dos registros orçamentários, econômicos, financeiros e patrimoniais, com o objetivo de evidenciar todas as movimentações do patrimônio público e identificar os responsáveis por tais movimentações com vista a prestação de contas que todo o agente deve pelo menos ao final de cada exercício.<sup>7</sup>

Torna-se mister destacar, que a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 750/1993 no qual elenca os princípios de contabilidade visam estabelecer padronização de lançamentos e técnicas a nível internacional, e que aplicam-se ao Setor Público.

## **2.1 Objeto, Objetivo, Atos e Fatos na Contabilidade Pública**

O Objeto da Contabilidade Pública é o patrimônio público<sup>8</sup>, ou seja, o conjunto de bens, direitos e obrigações pertencentes à Administração Pública, com exceção os bens de domínio público que não absorveram ou absorvem recursos públicos, como estradas, praças, ruas, etc., considerados no Código Civil como bens de uso comum do povo, pois, tradicionalmente, os contadores públicos não o registram.

---

<sup>6</sup> CECCATO, Marcio; CARVALHO, Deusvaldo. **Manual Completo de Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014. p.03.

<sup>7</sup> JUNIOR, Aloisio Silva. **Contabilidade Pública**. Curso Superior de Tecnologia em Gestão Pública. Florianópolis: LTR, 2008. p.198;

<sup>8</sup> CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC Nº 750/93 de 29 de dezembro de 1993**. Brasília, 1993. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/resolucao/cfc/774.htm>. Acesso em: 20 maio 2014.

Por sua vez, o objetivo da contabilidade é fornecer informações confiáveis<sup>9</sup> sobre o patrimônio das entidades públicas, sob aspecto financeiro, econômico e legal aos usuários e interessado, conforme quadro 01.

**CIDADÃO** – (contribuintes, eleitores, usuários dos serviços, mídia (radio televisão, jornal) associação e grupos de defesa do cidadão, estudiosos e finanças públicas.

**MEMBROS DO LEGISLATIVO** – FEDERAL (CAMARA FEDERAL, TRIBUNAL DE CONTAS) – ESTADUAL ( ASSEMBLÉIA LEGISLATIVAS, TRIBUNAIS DE CONTAS) – MUNICIPAL ( CÂMARA DE VEREADORES – TRIBUNAIS DE CONTAS /CONSELHO DE CONTAS).

**INVESTIDORES E CREDORES:** INVESTIDORES INSTITUCIONAIS, FORNECEDORES E PRESTADORES DE SERVIÇOS, AGÊNCIAS DE CLASSIFICAÇÃO DE RISCO, INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS.

Quadro 01 – Usuários da contabilidade governamental.

Fonte: SILVA (2004, p.202).

Pode-se observar que as demonstrações contábeis Públicas servem aos mais diversos interesses sendo um suporte para a instrumentalização do controle social<sup>10</sup> organizando e registrando os dados contábeis que se transformarão em relatórios específicos para cada tipo de usuário e sua demonstração é de responsabilidade o Gestor Público.

O campo de aplicação da Contabilidade Pública é restrito às indicações dentro da Lei 4.320/64, lei complementar 101/2000, Decreto Lei 200/67 artigos 68 a 93, lei 10.180/2000 que organiza o sistema de contabilidade federal, Decreto 3589/2000- Sistema de Contabilidade Federal, Resolução 1111/2007- Dispõem sobre Princípios Fundamentais da Contabilidade no Setor Público.

<sup>9</sup> CECCATO, Marcio; CARVALHO, Deusvaldo. **Manual Completo de Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014. p.8

<sup>10</sup> MANUAL CONTABILIDADE PÚBLICA DA UNIÃO 2013. Brasília, 2013. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 20 maio 2014.

A Lei nº 4.320/1964, art. 101, “os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, além de outros quadros demonstrativos.”

## **2.2 Demonstrativos contábeis inerentes à contabilidade pública**

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público<sup>11</sup> é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios de Contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial das entidades do setor público, tem como objetivo fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público, em apoio ao processo de tomada de decisão, à adequada prestação de contas e ao necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

As demonstrações contábeis assumem papel fundamental, demonstram informações geradas pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público, promovendo transparência dos resultados orçamentário, financeiro, econômico e patrimonial do setor público.

A Lei nº 4.320/1.964, art. 101, “os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, além de outros quadros demonstrativos.”

Assim, as demonstrações contábeis das entidades definidas no campo de aplicação da Contabilidade do Setor Público, disciplinadas por esta parte, incluindo as exigidas pela Lei nº 4.320/64, são:

---

<sup>11</sup> MANUAL CONTABILIDADE PÚBLICA DA UNIÃO 2013. Brasília, 2010. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 20 maio 2014.

- a) Balanço Patrimonial (BP);
- b) Balanço Orçamentário (BO);
- c) Balanço Financeiro (BF);
- d) Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP);
- e) Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC);
- f) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL); e
- g) Demonstração do Resultado Econômico (DRE).

Cada um destes demonstrativos serão explicados no capítulo 3 deste trabalho e juntamente com a análise da aplicabilidade dos mesmos junto a realidade fática do Município de Cachoeira do Sul.

### 3 PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E TRANSPARÊNCIA DAS CONTAS PÚBLICAS

Os cidadãos, os verdadeiros proprietários dos recursos orçamentários, devem tomar conhecimento<sup>12</sup> de todas as etapas que evidenciam a origem e aplicação destes recursos.

O art. 37 inciso 1 da Constituição Federal , estabelece o princípio da publicidade conforme detalhado abaixo:

37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: § 1º A publicidade dos 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.

Extrai-se do princípio da publicidade que o povo tem o direito de conhecer os atos praticados na administração pública, passo a passo e detalhadamente, assim exercendo seu poder democrático<sup>13</sup>.

Ponderando na mesma linha de pensamento o jurista Celso Antônio Bandeira de Melo<sup>14</sup> pondera:

O Princípio da Publicidade consagra o dever do administrativo de manter plena transparência em seus comportamentos. Não pode haver em um estado democrático de Direito, no qual o poder reside no povo (art. 1º, parágrafo único, da Constituição), ocultamento aos administrados dos assuntos que a todos interessam, e muito menos em relação aos sujeitos individualmente afetados por alguma medida.

---

<sup>12</sup> VIEIRA, Luís Eduardo Pires de Oliveira. **Transparência e Controle da Gestão Fiscal: A lei Complementar nº 131/09 e sua regulamentação**. Disponível em: <<http://www.cpgls.ucg.br/6mostra/artigos/SOCIAIS%20APLICADAS/LUIS%20EDUARDO%20PIRES%20DE%20OLIVEIRA%20VIEIRA.PDF>>. Acesso em: 29 mar. 2014.

<sup>13</sup> Op. cit.

<sup>14</sup> MELO, Celso Antônio Bandeira, **Direito Administrativo**, 10.ed. revista, ampliada, atualizada. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 71.

Hely Lopes Meirelles<sup>15</sup> destaca a importância da publicidade dos atos públicos como forma de validade e eficácia dos mesmos, conforme citado abaixo:

Publicidade é a divulgação oficial do ato para conhecimento público e início de seus efeitos externos. Daí porque as leis, atos e contratos administrativos que produzem consequências jurídicas fora dos órgãos que os emitem exigem publicidade para adquirirem validade universal, isto é, perante as partes e terceiros. A publicidade não é elemento formativo do ato; é requisito de eficácia e moralidade. Por isso mesmo, os atos irregulares não se convalidam com a publicação, nem os regulares a dispensam para sua exequibilidade, quando a lei ou o regulamento a exige.

O ordenamento jurídico prevê outras normas que regulam a publicidade dos atos públicos e conseqüentemente as demonstrações contábeis sendo elas a lei complementar 101/2000 denominada lei de responsabilidade fiscal, a lei 9755/98, a lei 12527/2011 denominada a lei de acesso a informação, no qual significa um avanço na participação popular, controle social proporcionando uma melhoria na gestão pública.

O acesso à informação pública foi previsto na Constituição Federal, no artigo 5º, inciso XXXIII do Capítulo I - dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos - que dispõe que:

Todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado.

São estes os dispositivos que a Lei de Acesso a Informações regulamenta, estabelecendo requisitos mínimos para a divulgação de informações públicas e procedimentos para facilitar e agilizar o seu acesso por qualquer pessoa.

---

<sup>15</sup> MEIRELLES, Hely Lopes, **Direito Administrativo Brasileiro**. 37. ed. atualizada até a Emenda Constitucional 67, de 22 de dezembro de 2010. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p.96 e 97.

### 3.1 Transparência e publicidade como princípio da gestão fiscal

Com o advento da lei complementar 101 de quatro de maio de 2000, conhecida como (LRF) Lei de responsabilidade fiscal, que no seu designo<sup>16</sup> visa estabelecer uma gestão administrativa comprometida como equilíbrio orçamentário.

A lei de responsabilidade fiscal veio regulamentar o art. 163 da Constituição Federal de 1988, criando obstáculos à capacidade dos municípios ou estados endividados a conseguir financiamento junto aos órgãos públicos.

De acordo com os dispositivos do seu art. 1º<sup>17</sup>, podem ser enumerados como objetivo central da Lei Complementar 101/2000 ao definirem normas de finanças públicas voltadas para finalidades de gestão fiscal.

Em 2009, a Lei Complementar nº 131/09 veio reforçar a transparência da gestão fiscal, pois acrescentou dispositivos à LRF a fim de determinar a disponibilização, em “tempo real” de informações detalhada sobre a execução orçamentária e financeira dos entes da Federação.

Dessa forma,<sup>18</sup> pode-se definir a transparência na gestão fiscal como um instrumento de publicidade e controle capaz de permitir o acesso imediato, tempestivo, fidedigno e compreensivo da prestação de contas dos atos de gestão financeira, orçamentária e patrimonial dos administradores de recursos públicos. Segundo o estudo de Bicalho sobre a Lei Complementar nº131/09:<sup>19</sup>

[...] a Lei diz que todos os gestores públicos do país estão obrigados a disponibilizar na internet (“em meios eletrônicos de acesso público”) informações detalhadas e atualizadas para os cidadãos e cidadãs, sobre a execução orçamentária (receitas e despesas) de todos os órgãos dos

<sup>16</sup> PASCOAL, Valdecir. **Direito Financeiro e Controle Externo**. Campus Concursos. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 79.

<sup>17</sup> MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Administrativo**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 645.

<sup>18</sup> VIEIRA, Luís Eduardo Pires de Oliveira. **Transparência e Controle da Gestão Fiscal: A lei Complementar nº 131/09 e sua regulamentação**. Disponível em: <<http://www.cpgls.ucg.br/6mostra/artigos/SOCIAIS%20APLICADAS/LUIS%20EDUARDO%20PIRES%20DE%20OLIVEIRA%20VIEIRA.PDF>>. Acesso em: 29 mar. 2014.

<sup>19</sup> Op. cit.



poderes Executivo, Judiciário e Legislativo da União, Estados, municípios e do Distrito Federal [...] (BICALHO, 2009, grifo nosso).

Verifica-se,<sup>20</sup> portanto, que a transparência da gestão fiscal é uma das formas de se estimular a participação popular na elaboração, execução e controle da gestão governamental, fortalecendo-se, por conseguinte, o regime democrático do Estado.

Os artigos 48, 48-A e 49 da Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000 (atualizada pela Lei Complementar nº. 131, de 27 de maio de 2009 definem os princípios de transparência e publicidade, e sua desobediência pode levar o gestor público a suspensão de direitos políticos, pagamento de multa e perda da função.

### 3.2 Transparência e compreensão das demonstrações contábeis

O Conselho Federal de Contabilidade<sup>21</sup>, criado pelo Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, é uma Autarquia Especial Cooperativa, dotado de personalidade jurídica de direito público. Sua estrutura, organização e funcionamento são estabelecidos pelo Decreto-Lei nº 9.295/46 e pela Resolução CFC nº 960/03, que aprova o Regulamento Geral dos Conselhos de Contabilidade.

Dentre as inúmeras funções do Conselho Federal de Contabilidade, encontramos a de editar normas com a finalidade de regular e orientar uma padronização e uniformidade dos procedimentos contábeis das entidades, visando assim uma melhor compreensão das informações por parte dos usuários e interessados.

Neste sentido a Norma Brasileira de Contabilidade T 1, aprovada com a resolução do Conselho Federal de Contabilidade 1.121/2008, estabelece dez princípios nos quais todo o contador deve observar quando for elabora as demonstrações contábeis sob pena da inobservância dos mesmos, tornar o trabalho

<sup>20</sup> VIEIRA, Luís Eduardo Pires de Oliveira. **Transparência e Controle da Gestão Fiscal: A lei Complementar nº 131/09 e sua regulamentação.** Disponível em: <<http://www.cpgls.ucg.br/6mostra/artigos/SOCIAIS%20APLICADAS/LUIS%20EDUARDO%20PIRES%20DE%20OLIVEIRA%20VIEIRA.PDF>>. Acesso em: 29 mar. 2014.

<sup>21</sup> NORMAS DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Disponível em: <[http://www.portalcfc.org.br/o\\_conselho/](http://www.portalcfc.org.br/o_conselho/)>. Acesso em: 29 mar. 2014.

eivado e sujeito a possíveis penalidades tanto de cunho civil, penal ou administrativo junto aos órgãos competentes.

Tais princípios contábeis são regras que facilitam elaboração das demonstrações contábeis, de forma a facilitar o entendimento dos dados contabilizados aos usuários, assim colaborando com a transparência das contas Públicas.

A resolução 1.121/2008 destaca o princípio da Compreensibilidade, da Relevância, da Materialidade, da Confiabilidade, da Primazia e essência de forma, da Prudência, da Integrabilidade, da Comparabilidade, da tempestividade e do Equilíbrio Custo Benefício.

Quando as normas de contabilidade destacam o princípio da compreensibilidade, significa que as demonstrações contábeis devem ser aquelas entendidas pelos usuários. Para esse fim,<sup>22</sup> presume-se que os usuários tenham um conhecimento razoável dos negócios, da atividade econômica da empresa e também de contabilidade.

A relevância caracteriza-se por ser informações de cunho indispensável na tomada de decisões que podem influenciar a modificação dos componentes patrimoniais, que são evidenciados por sua materialidade, ou seja, descritos e avaliados conforme valores de mercado.

Para ter uma credibilidade, as informações devem ser confiáveis, livres de erros, desvios, e revestidos da essência sobre a forma, ou seja, adequada as demais normas contábeis e legais.

---

<sup>22</sup> LUNELLI, Luis Reinaldo. **Qualidade das Informações Contábeis**. Artigo e Portal de Contabilidade. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/qualidade-informacoes-contabeis.htm>>. Acesso em: 25 abr. 2014.

O princípio da prudência consiste no emprego<sup>23</sup> de um certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos ou receitas não sejam superestimados e que passivos ou despesas não sejam subestimados.

Entretanto, o exercício da prudência não permite,<sup>24</sup> por exemplo, a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas, a subavaliação deliberada de ativos ou receitas, a superavaliação deliberada de passivos ou despesas, pois as demonstrações contábeis deixariam de ser neutras e perderiam a confiabilidade.

Para ser confiável,<sup>25</sup> a informação constante das demonstrações contábeis deve ser completa, dentro dos limites de materialidade e custo. Salienta-se que uma omissão pode tornar a informação falsa ou distorcida e, portanto, não-confiável e deficiente em termos de sua relevância.

Uma importante implicação<sup>26</sup> da característica qualitativa da comparabilidade é que os usuários devem ser informados das práticas contábeis seguidas na elaboração das demonstrações contábeis, de quaisquer mudanças nessas práticas e também o efeito de tais mudanças. Os usuários precisam ter informações suficientes que lhes permitam identificar diferenças entre as práticas contábeis aplicadas a transações e eventos semelhantes, usadas pela mesma entidade de um período a outro e por diferentes entidades.

A tempestividade significa que os demonstrativos contábeis devem ser apresentados e divulgados a seus interessados em tempo hábil, de acordo com a legislação vigente e com o planejamento e equilíbrio do custo benefício, ou seja, os benefícios da informação devem obedecer padrões, dificultando à aplicação deste princípio em casos específicos.<sup>27</sup>

---

<sup>23</sup> LUNELLI, Luis Reinaldo. **Qualidade das Informações Contábeis**. Artigo e Portal de Contabilidade. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/qualidade-informacoes-contabeis.htm>>. Acesso em: 25 abr. 2014.

<sup>24</sup> Op. Cit.

<sup>25</sup> Op. Cit.

<sup>26</sup> Op. Cit.

<sup>27</sup> Op. Cit.

Diante destes princípios retro mencionados nota-se um dilema, de um lado a construção das demonstrações contábeis de acordo com uma série de princípios contábeis bem como uma legislação caracterizada por ser amplamente técnica e composta de uma terminologia e cálculos que em muitos casos somente especialistas serão capazes de interpretá-los, de outro lado, uma massa da população sem o conhecimento necessário para entender a prestação de contas proposta pela lei de transparência, assim, evidencia-se um dos motivos pelo qual o a transparência das contas públicas não se efetiva por completo.

## 4 A EFETIVA APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E TRANSPARÊNCIA DAS CONTAS PÚBLICAS DO MUNICÍPIO DE CACHOEIRA DO SUL - RS EM RELAÇÃO ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

### 4.1 Considerações iniciais

Cachoeira do Sul<sup>28</sup> é um município brasileiro do estado do Rio Grande do Sul, sendo o quinto mais antigo do estado, emancipado da cidade de Rio Pardo e instalado em 1820. A origem de seu nome se deve a uma antiga cachoeira existente no Rio Jacuí, porém em seu lugar foi construída a Ponte do Fandango. É considerado uma das quatro capitais farroupilhas.

Atinge uma altitude média de 26 metros ao nível do mar. Encontra-se às margens da Rodovia Transbrasiliana (BR-153) e distancia-se 196 km da capital estadual, Porto Alegre. Em 2011, possui uma população de 83.730 habitantes,<sup>29</sup> sendo a maior cidade às margens do Rio Jacuí e tendo um de seus apelidos como "*Princesa do Jacuí*" e sua economia esta mais voltada ao setor primário, ou seja agricultura e pecuária.

Com a previsão orçamentária de receita de R\$ 208.000.739,00 (duzentos e oito milhões setecentos e trinta e nove reais)<sup>30</sup> para o exercício de 2014, o município de Cachoeira do Sul, tem como sua principal fonte de receitas de acordo com o seu balanço orçamentário de 2013 as transferências correntes atingindo uma média de 72%.

---

<sup>28</sup> Informação disponível em: <[http://pt.wikipedia.org/wiki/Cachoeira\\_do\\_Sul](http://pt.wikipedia.org/wiki/Cachoeira_do_Sul)>. Acesso em: 20 maio 2014.

<sup>29</sup> INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Disponível em:

<<http://www.cidades.ibge.gov.br/xtras/perfil.php?lang=&codmun=430300>>. Acesso em: 18 jan. 2014.

<sup>30</sup> PREFEITURA MUNICIPAL DE CACHOEIRA DO SUL. Site de Apresentação do Município. Disponível em: <[http://www.cachoeiradosul.rs.gov.br/index.php?option=com\\_jdownloads&Itemid=46&view=viewdownload&catid=192&cid=2183](http://www.cachoeiradosul.rs.gov.br/index.php?option=com_jdownloads&Itemid=46&view=viewdownload&catid=192&cid=2183)>. Acesso em: 20 maio 2014.

Todos os fatos que modificam o patrimônio Público devem ser registrados pela contabilidade, derradeiramente, disponibilizados a todos os usuários e interessados para averiguarem a autenticidade dos registros bem como se o gestor público esta cumprindo sua função que é administra de forma eficaz e honesta os recursos públicos.

Diante destes dados nota-se a grande responsabilidade do gestor público em ter um controle contábil dos recursos públicos bem como disponibilizar todos os dados para consulta dos cidadãos efetivando assim o pleno princípio legal da transparência e publicidade das contas públicas.

Para averiguar se o Município de Cachoeira do Sul realmente esta efetivando tais princípios retro mencionados torna-se mister explicar cada informativo contábil no qual a lei obriga a torna-lo público e constatar que o Município realmente esta cumprindo os dispositivos legais destas demonstrações, fatos estes que serão relacionados no decorrer deste trabalho.

#### **4.2 Demonstrativos contábeis apresentados pelo município de Cachoeira do Sul**

O ano de 2009 foi marcado por grandes mudanças dos conceitos e práticas adotadas na contabilidade pública, exigindo dos municípios grande estruturação tanto para efetivar os lançamentos contábeis bem como demonstrar os mesmos aos usuários.

Tais mudanças foram adotadas para atender os padrões internacionais e efetivar a aplicação dos princípios da transparência e publicidade das contas públicas, no qual o Conselho Federal de Contabilidade<sup>31</sup> editou 10 Normas Brasileiras de Contabilidade específicas para o Setor Público, e a Secretaria do Tesouro Nacional editou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

---

<sup>31</sup>CARTILHA MANUAL CONTABILIDADE PÚBLICA. Disponível em: <http://www.cnm.org.br/contadores/img/pdf/cartilha.pdf>>. Acesso em: 13 maio 2014.

(MCASP) abrangendo a União, os Estados, o Distrito Federal e todos os Municípios brasileiros.

As leis 4320/64 e lei complementar 101/2000, descrevem que os Municípios devem apresentar os seguintes demonstrativos:

Balanço Orçamentário; (Anexo 12)

Balanço Financeiro; (Anexo 13)

Balanço Patrimonial; (Anexo 14)

Anexo 15 – Demonstração das Variações Patrimoniais, ou conforme anexos, 12, 13, 14, 15.

Com as novas mudanças estabelecidas pela portaria a Portaria STN 749/2009 da STN também incluiu outras três demonstrações contábeis, a saber:

Anexo 18 – Demonstração do Fluxo de Caixa;

Anexo 19 – Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido;

Anexo 20 – Demonstração do Resultado Econômico.

Todas estas demonstrações são obrigatórias a partir do ano de 2013, bem como sua disponibilização para os usuários e interessados de maneira pública e acessível a todos.

#### 4.2.1 Análise das demonstrações contábeis e aplicabilidade do princípio da publicidade e transparência

Nos delineamentos deste trabalho foi demonstrado até o presente momento que a contabilidade pública é uma ciência técnica e complexa e os órgãos governamentais devem apresentar sete demonstrativos contábeis obrigatórios por lei bem como divulgar os mesmos para os usuários de forma clara e transparente.

Partindo deste pressuposto a técnica a ser utilizada para averiguação é à Auditoria Externa parcial, explicando cada demonstrativo e averiguando se os

mesmos estão disponibilizados em consonância com os princípios da transparência e publicidade.

A auditoria<sup>32</sup> das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade; e, no que for pertinente, de acordo com a legislação específica.<sup>33</sup>

Desta forma utilizando as técnicas de auditoria, é feito uma análise de cada demonstrativo contábil obrigatório por lei e averiguar se o Município de Cachoeira do Sul atende as exigências legais em demonstrar tais peças contábeis de acordo com os princípios da publicidade e transparência.

#### 4.2.2 Balanço orçamentário

As informações contábeis são de fundamental importância por representarem as saídas de informações geradas pela Contabilidade Pública, provendo transparência dos resultados orçamentários, financeiro, econômico e patrimonial do setor público.<sup>34</sup>

---

<sup>32</sup> A auditoria externa, segundo Franco e Marra (2000, p. 216), “é aquela realizada por profissional liberal, auditor independente, sem vínculo de emprego com a entidade auditada e que poderá ser contratada para auditoria permanente ou eventual”. Na execução da auditoria externa, os auditores independentes têm, geralmente, como objetivo principal, revisar as demonstrações contábeis, o sistema de controles internos e o sistema contábil da empresa auditada. Magalhães et al. (2001) apontam as seguintes finalidades:

- proteger os investidores;
- analisar e testar o sistema de controles internos e o sistema contábil, em busca da razoável fidedignidade das demonstrações contábeis;
- emitir o parecer sobre as demonstrações contábeis;
- executar os trabalhos com independência segundo as normas de auditoria; e
- reprimir erros e fraudes.

O que vai diferenciar a auditoria externa de outras auditorias é o grau de independência que os auditores podem e devem manter em relação à entidade auditada.

<sup>33</sup> A Norma Brasileira de Contabilidade nº 200 estabelece o regramento dos procedimentos de auditoria interna e externa.

<sup>34</sup> CECCATO, Marcio; CARVALHO, Deusvaldo. **Manual Completo de Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014. p.654.



Dentre os sete demonstrativos contábeis, cinco são de elaboração obrigatória por todos os entes da Federação são eles o Balanço Orçamentário, o Balanço Financeiro, o Balanço Patrimonial, Demonstrações das Variações Patrimoniais e as Demonstrações de Fluxo de Caixa, já a demonstração do resultado econômico é facultativa e as Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido é obrigatório apenas para as empresas estatais dependentes e entes que incorporarem no processo de consolidação das contas.

Diante destes pressupostos o art. 102 da lei 4320/1964 estabelece que o balanço orçamentário apresentará as receitas e as despesas previstas em confronto com as realizadas.

Já a lei complementar 101/2000 Lei de Responsabilidade fiscal foi bem mais específica em seu art. 52 conforme colacionamos abaixo:

Do Relatório Resumido da Execução Orçamentária

Art. 52. O relatório a que se refere o § 3º do art. 165 da Constituição abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público, será publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre e composto de:

I - balanço orçamentário, que especificará, por categoria econômica, as:

- a) receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada;
- b) despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo;

II - demonstrativos da execução das:

- a) receitas, por categoria econômica e fonte, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre, a realizada no exercício e a previsão a realizar;
- b) despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando dotação inicial, dotação para o exercício, despesas empenhada e liquidada, no bimestre e no exercício;
- c) despesas, por função e subfunção.

§ 1º Os valores referentes ao refinanciamento da dívida mobiliária constarão destacadamente nas receitas de operações de crédito e nas despesas com amortização da dívida.

§ 2º O descumprimento do prazo previsto neste artigo sujeita o ente às sanções previstas no § 2º do art. 51.

Art. 53. Acompanharão o Relatório Resumido demonstrativos relativos a:

- I - apuração da receita corrente líquida, na forma definida no inciso IV do art. 2º, sua evolução, assim como a previsão de seu desempenho até o final do exercício;
- II - receitas e despesas previdenciárias a que se refere o inciso IV do art. 50;
- III - resultados nominal e primário;
- IV - despesas com juros, na forma do inciso II do art. 4º;

V - Restos a Pagar, detalhando, por Poder e órgão referido no art. 20, os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar.

§ 1º O relatório referente ao último bimestre do exercício será acompanhado também de demonstrativos:

I - do atendimento do disposto no inciso III do art. 167 da Constituição, conforme o § 3º do art. 32;

II - das projeções atuariais dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos;

III - da variação patrimonial, evidenciando a alienação de ativos e a aplicação dos recursos dela decorrentes.

§ 2º Quando for o caso, serão apresentadas justificativas:

I - da limitação de empenho;

II - da frustração de receitas, especificando as medidas de combate à sonegação e à evasão fiscal, adotadas e a adotar, e as ações de fiscalização e cobrança.

Este demonstrativo contábil está publicado no site <http://www.cachoeiradosul.rs.gov.br/> opção transparência <http://200.180.155.170/pronimtb/index.asp>, e está de acordo com os princípios contábeis estabelecidos na lei bem como atende ao princípio da transparência pública e publicidade uma vez que esta publicado no site, é publicado a cada seis meses em jornais locais e também esta disponível junto a Prefeitura Municipal de Cachoeira do Sul para consulta de qualquer interessado.

#### 4.2.3 Balanço financeiro

Segundo a Lei 4.320/64, artigo 103, o Balanço Financeiro demonstra os ingressos (entradas) e dispêndios (saídas) de recursos financeiros a título de receitas e despesas orçamentárias, bem como os recebimentos e pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos de disponibilidades do exercício anterior e aqueles que passarão para o exercício seguinte.

Nota-se que este demonstrativo é bem semelhante ao do balanço orçamentário a única diferença é que o orçamentário demonstra a execução do orçamento de acordo com o planejado e este apenas as entradas e saídas de recursos.

O financeiro de Cachoeira do Sul está amplamente divulgado no Site do Município não apresentando nenhuma desobediência aos princípios da publicidade e transparência pública.

É de ressaltar que no balanço financeiro é possível apurar o resultado financeiro do exercício pela diferença entre o total das receitas menos as despesas se for um resultado positivo termos um superávit do exercício e se negativo um déficit.

#### 4.2.4 Balanço patrimonial

O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública, por meio de contas representativas do patrimônio público, além das contas de compensação, conforme as seguintes definições:

**a) Ativo** - são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e dos quais se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços.

**b) Passivo** - são obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços.

**c) Patrimônio Líquido** - é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos.

**d) Contas de Compensação** - compreende os atos que possam vir ou não a afetar o patrimônio.

No Patrimônio Líquido, deve ser evidenciado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores, além de outros itens.

Trata-se de um demonstrativo “estático”<sup>35</sup> pois as demonstrações prestadas são de um determinado período, ou seja o exercício contábil de um ano de primeiro de janeiro até trinta e um de dezembro.

O Balanço Patrimonial é um demonstrativo fundamental tanto das entidades públicas como privadas, pois sua classificação detalhada dos bens direitos e obrigações permitem aos usuários fazerem análises nas quais demonstram a evolução e situação atual da entidade, se a mesma evolui positivamente ou não, assim podendo controlar de certa forma a gestão da entidade pelos resultados demonstrados.

Como anexo ao Balanço Patrimonial, deverá ser elaborado o demonstrativo do superávit ou déficit financeiro apurado no Balanço Patrimonial do exercício anterior, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas, que é uma das fontes para abertura de crédito adicional, segundo o artigo 43 da Lei nº 4.320/64.

Em análise foi diagnosticado que o município apenas apresenta este demonstrativo no jornal local uma vez ao ano e o disponibiliza junto ao órgão público para averiguações dos usuários não estando o mesmo disponível no site da transparência pública municipal.

Embora o Município de Cachoeira do Sul atenda o princípio da Publicidade e Transparência neste demonstrativo, poderia tornar mais eficaz se o mesmo fosse disponibilizado no Site Portal da Transparência, pois seria um acesso mais amplo para todos.

O Balanço Patrimonial é apresentado identificando o valor total dos bens, direitos e obrigações, o usuário desta informação pode perfeitamente averiguar as obrigações e os direitos do ente público, uma vez que os mesmos estão

---

<sup>35</sup> CECCATO, Marcio; CARVALHO, Deusvaldo. **Manual Completo de Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014. p.703.

relacionados nos demonstrativos de balanço orçamentário e balanço financeiro porém, os bens tem-se apenas um valor global e em nenhum informativo pode-se averiguar a descrição completa do imobilizado da Prefeitura Municipal, ou seja, a localização dos bens e seu valor de mercado, sua utilização e outros.

Diante deste aspecto a lei 12527/2011 que 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 nº8.159, de 8 de janeiro de 1991; em seu artigo 6 estabelece:

Art. 6º Cabe aos órgãos e entidades do poder público, observadas as normas e procedimentos específicos aplicáveis, assegurar a:  
I - gestão transparente da informação, propiciando amplo acesso a ela e sua divulgação;

Neste demonstrativo, pode-se observar que o município cumpre os dispositivos legais, porém a forma que as informações são apresentadas podem ser mais detalhadas atingindo um grau de eficácia de entendimento para os usuários assim sendo efetivando em plenitude o acesso à informação e transparência.

#### 4.2.5 Demonstração das variações patrimoniais

A demonstração das variações patrimoniais é um informativo estabelecido pelo art. 104 da lei 4.320/1964, no qual evidencia o resultado patrimonial de maneira quantitativa e qualitativa, apurando o resultado patrimonial do período.

As variações quantitativas são decorrentes das transações do setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido e as qualitativas são decorrentes das transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido.

Dessa forma este informativo demonstra se o período deu um superávit ou um déficit, tornando um informativo hábil de informação a respeito da Gestão Pública

pois demonstra a forma que a Administração influenciou nas alterações patrimoniais quantitativas e qualitativas do setor Público.

O Município de Cachoeira do Sul, disponibiliza este informativo juntamente e nas mesmas condições do Balanço Patrimonial já comentado no item 3.2.2.3, e que assim sendo também carece de uma maior efetividade de divulgação.

#### 4.2.6 Demonstração de fluxo de caixa

A demonstração de fluxo de caixa trata-se de um novo informativo importante ao usuário,<sup>36</sup> e objetiva a se adequar a normas contábeis de padrão internacional.

Este demonstrativo permite aos usuários projetar cenários na NBC T 16.6 de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos.

O fluxo de caixa<sup>37</sup> das operações compreende os ingressos, inclusive decorrentes de receitas originárias e derivadas, e os desembolsos relacionados com a ação pública e os demais fluxos que não se qualificam como de investimento ou financiamento.

O fluxo de caixa dos investimentos inclui os recursos relacionados à aquisição e à alienação de ativo não circulante, bem como recebimentos em dinheiro por liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos e outras operações da mesma natureza.

Apesar do Município de Cachoeira do Sul disponibilizar para consulta pública os valores globais das receitas e despesas não consolidam as mesmas neste

---

<sup>36</sup> CECCATO, Marcio. CARVALHO, Deusvaldo. **Manual Completo de Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014. p.720.

<sup>37</sup> CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Norma Brasileira de Contabilidade 16.6, esclarece o procedimento legal de contabilização do fluxo de caixa. Disponível em: <<http://portalcfc.org.br/>>. Acesso em: 27 abr. 2014.

demonstrativo, ou seja, evidenciam no FUXO DE CAIXA tecnicamente elaborado as receitas, despesas e saldo de caixa.

Segundo Deusvaldo Carvalho,<sup>38</sup> as informações do fluxo de caixa proporciona aos usuários das demonstrações contábeis uma base para avaliar a capacidade da entidade de gerar caixa, bem como suas necessidades de liquidez, além de contribuir para a transparência da gestão pública.

Neste caso, a forma dos usuários terem acesso a tal informativo é fazendo valer seus direitos ao acesso de informação de acordo com o art. 10 da lei 12.527/2011 conforme colacionamos abaixo e aguardar a resposta da administração pública.

Lei 12.527/2011:

DO PROCEDIMENTO DE ACESSO À INFORMAÇÃO

Seção I

Do Pedido de Acesso

Art. 10. Qualquer interessado poderá apresentar pedido de acesso a informações aos órgãos e entidades referidos no art. 1º desta Lei, por qualquer meio legítimo, devendo o pedido conter a identificação do requerente e a especificação da informação requerida.

§ 1º Para o acesso a informações de interesse público, a identificação do requerente não pode conter exigências que inviabilizem a solicitação.

§ 2º Os órgãos e entidades do poder público devem viabilizar alternativa de encaminhamento de pedidos de acesso por meio de seus sítios oficiais na internet.

§ 3º São vedadas quaisquer exigências relativas aos motivos determinantes da solicitação de informações de interesse público.

Tal dispositivo legal retro citado também pode ser aplicado em qualquer um dos outros demonstrativos contábeis, apesar que quando chega-se ao ponto de pedir informações significa conseqüentemente que as informações disponíveis não atendem os requisitos legais devido estarem incompletas ou não informadas adequadamente, fato este que é notoriamente observado neste demonstrativo municipal.

---

<sup>38</sup> CECCATO; Marcio; CARVALHO, Deusvaldo. **Manual Completo de Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014. p.750.

### 4.3 Demonstrativos contábeis facultativos e notas explicativas

Como já demonstrado até o presente momento o Município de Cachoeira do Sul está obrigado a apresentar e demonstrar publicamente cinco demonstrativos contábeis para atender as exigências legais e os princípios da transparência e publicidade.

Embora não sendo de caráter obrigatório, os demonstrativos facultativos são ricas fontes de informações e podem complementar os informativos obrigatórios gerando informações aos usuários e principalmente os gestores públicos tornando cada vez mais eficaz a aplicação dos princípios da transparência e publicidade.

Os demonstrativos facultativos analisados neste trabalho são A Demonstração do Resultado Econômico, As Demonstrações do Patrimônio Líquido e as Notas Explicativas.

#### 4.3.1 Demonstração do Resultado Econômico

A demonstração do resultado econômico tem por objetivo informar à Sociedade<sup>39</sup> acerca da necessidade de implantação de um sistema de informações que permita o qual permita a evidenciação de resultado alcançados sob égide da eficiência, eficácia e efetividade da gestão.

Segundo a NBTC T. 16.6 a Demonstração do Resultado Econômico evidencia o resultado econômico de ações do setor público e deve ser elaborada considerando sua interligação com o sistema de custos e apresentar na forma dedutiva, pelo menos, a seguinte estrutura:

(a) receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos;

(b) custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e

---

<sup>39</sup> CECCATO, Marcio; CARVALHO, Deusvaldo. **Manual Completo de Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014. p.751.



(c) resultado econômico apurado.

A receita econômica é o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos, pelo custo de oportunidade.

Apesar de sua grande importância tal demonstrativo não foi encontrado tal demonstrativo junto aos dados disponibilizados pelo Município de Cachoeira do Sul.

Torna-se mister transcrever as palavras do Mestres Deusvaldo Carvalho e Marcio Ceccato quando abordam este tema, posiciona-se de maneira prática ponderando da seguinte forma:

UMA REALIDADE NO BRASIL! Geralmente os gestores não sabem dizer se as ações oferecidas à sociedade são bem ou malsucedidas. Quando se vêem diante da necessidade de realizar cortes orçamentários (economia), o fazem sem o real discernimento de que estão cortando serviços “supérfluos” ou “essenciais”. Faltam-lhes, muitas vezes, informações objetivas quanto aos resultados alcançados.<sup>40</sup>

E indo além, os mesmos autores relatam que as informações prestadas por este informativo relacionam-se com os custos dos projetos governamentais.

#### 4.3.2 Demonstração das mutações do patrimônio líquido

Este demonstrativo é contido na lei 6404/1976 (lei das S/A) incorporadas na contabilidade Pública conforme portaria STN nº 749e 751/2009.

Este demonstrativo não é obrigatório apenas para as empresas estatais ou municipais, não se aplicando ao Município de Cachoeira do Sul, visto não possuir entidades constituídas desta forma.

---

<sup>40</sup> CECCATO, Marcio; CARVALHO, Deusvaldo. **Manual Completo de Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014. p.751.

Porém cabe salientar que as informações são objetivas e devem demonstrar o déficit ou superávit do exercício, cada mutação do patrimônio líquido reconhecida diretamente no mesmo, as contribuições dos proprietários e distribuição recebidas por eles, efeitos em decorrência de critérios de retificação de erros de exercícios anteriores e as contribuições dos proprietários e distribuição recebidas por eles como proprietários.

Este informativo permite avaliar a evolução dos itens que compõem o patrimônio líquido.

#### 4.3.3 Notas explicativas

As notas explicativas não são um demonstrativo contábil, mais sim informações complementares adicionais, trazendo detalhamento e informações relevantes aos usuários.

A portaria da STN nº 664/2010, torna obrigatória o uso das notas explicativas a partir do ano de 2013 pelos municípios no qual o órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, estabelecidas no art. 7º do Decreto nº 6.976, de 2009, complementadas pelas atribuições definidas no art. 18 da Lei nº 10.180, de 2001, e nos incisos XXII, XXIII e XXIV do art. 20 do Anexo I do Decreto nº 7.301, de 14 de setembro de 2010 busco padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo, com o objetivo de orientar e dar apoio à gestão patrimonial na forma estabelecida na Lei Complementar nº 101, de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal. PORTARIA Nº 664, DE 30 DE NOVEMBRO DE 2010.

As notas explicativas devem:<sup>41</sup>

- a) Apresentar informações acerca da base para elaboração das demonstrações contábeis e das políticas e critérios contábeis específicos utilizados.

---

<sup>41</sup> CECCATO, Marcio; CARVALHO, Deusvaldo. **Manual Completo de Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014. p.767.

- b) Evidenciar a informação requerida pelas normas de contabilidade aplicáveis, que não tenha sido apresentadas pelas demonstrações contábeis.
- c) Promover informação adicional que não tenha sido apresentada na apresentação principal das demonstrações contábeis, mais que seja relevante para sua compreensão.
- d) As notas explicativas podem ser elaboradas para cada demonstrativo, porém a sua obrigatoriedade e indispensabilidade estão no Balanço Patrimonial.

No balanço patrimonial do Município de Cachoeira do Sul, constam as notas explicativas de maneira clara evidenciando a situação ali apresentada, porém como já comentado a falta de detalhamento do patrimônio do Município torna tal informativo fragilizado para fins de cumprimento dos dispositivos relacionados à transparência e publicidade, fato este que poderia ser saneado se existisse uma nota explicativa identificando cada bem do município, suas características e avaliação.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo da Contabilidade aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre o patrimônio público tanto no apoio a tomada de decisões dos gestores públicos bem como a prestação de contas e instrumentalização do controle social por parte do cidadão que é um dos usuários das informações e ao mesmo tempo beneficiário dos recursos públicos.

As demonstrações contábeis apesar de serem impostas por lei da lei 4.320/1964 somente tornaram-se foco de atenção da população em geral e principalmente dos gestores públicos a partir das leis 101/2000 lei de responsabilidade fiscal e lei 12527/2011 re rege a publicidade das contas públicas, que ambas atribuem árduas penas aos governantes caso haja descumprimento de seus dispositivos.

Com esta evolução legal, a política tem que ser desenvolvida com a técnica, ou seja, os gestores públicos devem estar preparados ou bem assessorados para poderem desenvolver suas atividades com competência e de acordo com os ditames legais.

No transcorrer deste trabalho foram apresentados conceitos e estudos sobre os demonstrativos contábeis obrigatórios, facultativos e as notas explicativas e juntamente uma análise do grau de transparência e publicidades que os mesmos são disponibilizados pelo sistema on-line e outros disponíveis e permitidos por lei.

Primeiramente constatou-se que o Balanço Patrimonial do Município de Cachoeira do Sul não esta disponibilizado no sistema on-line e a versão publicada no jornal local não apresenta uma informação detalhada do imobilizado, fato este que se estivesse relacionado nas notas explicativas proporcionaria um fortalecimento do controle social e de gestão dos administradores públicos, visto demonstrar um maior grau de compreensibilidade do demonstrativo contábil.

Outro informativo não encontrado de acordo com a formalização técnica contábil foi o fluxo de Caixa, o contribuinte, o cidadão não consegue ter uma noção da disponibilidade diária de caixa do Município, ou até mensal fato este que impede uma análise completa, assim suprimindo o princípio da publicidade e transparência em parte, visto que as receitas e despesas estão publicadas e por estes dados pode-se realizar um cálculo porém isto se torna um obstáculo aos usuários.

O estudo apontou, ainda, que a terminologia contábil deve ser proposta de uma maneira mais simples contribuindo para o entendimento de todos e além disto buscar que a sociedade tenha interesse de averiguar, participar de maneira ativa na gestão pública municipal, pois os princípios da transparência e publicidade devem ser efetivados com a colaboração de todos os envolvidos no processo de tomada de decisões e os usuários.

É aconselhável que os gestores públicos municipais disponibilizem o mais breve possível os informativos obrigatórios de maneira completa nos site da transparência municipal visando o cumprimento eficaz da legislação.

Outro fato constatado, é que o Município de Cachoeira do Sul não disponibiliza a relação dos bens patrimoniais no balanço ou em algum outro tipo de informativo, assim a população e até mesmo o próprio ente público não tem um controle imobiliário preciso dificultando a gestão e aproveitamento de bens, neste aspecto deve-se realizar uma relação destes discriminando a utilização que os mesmos estão sendo destinadas e de posse destes dados o gestor público poderá fazer um planejamento eficaz evitando desperdícios.

O gestor público poderá ser responsabilizado por improbidade administrativa uma vez que de acordo com o art. 32 I da lei 12.257/2011 no qual considera ocultar total ou parcialmente informação pública salvo casos especiais um crime de improbidade e também por descumprimento do artigo 48 da lei complementar 101/2000 no qual estabelece que o meio eletrônico é um instrumento de transparência da gestão fiscal, que a população tem que ser incentivada a participar do orçamento público e as disponibilização dos dados tem que ser em tempo real no

sistema, assim sendo, com inúmeros programas de informática no qual se lançam as receitas, despesas e outros fatos e a partir destes é possível fazer o levantamento e fechamento de toda uma contabilidade e demonstrativos, o Município de Cachoeira do Sul tem a possibilidade de disponibilizar todos os demonstrativos de forma clara e precisa junto ao site de transparência pública evitando assim futuros problemas legais.

Dentre outras penalidades no qual os gestores públicos do Município de Cachoeira do Sul estão sujeito a responderem , é descumprimento do artigo 48 da lei complementar 101/2000 no qual estabelece que o meio eletrônico é um instrumento de transparência da gestão fiscal , que a população tem que ser incentivada a participar do orçamento público e as disponibilização dos dados tem que ser em tempo real no sistema, assim sendo, com inúmeros programas de informática no qual se lançam as receitas, despesas e outros fatos e a partir destes é possível fazer o levantamento e fechamento de toda uma contabilidade e demonstrativos, o Município de Cachoeira do Sul tem a possibilidade de disponibilizar todos os demonstrativos de forma clara e precisa junto ao site de transparência pública evitando assim futuros problemas legais.

Por fim, destaca-se que as informações obtidas na pesquisa constituem um importante subsídio para que o Poder Público do Município, pois relatam que as Demonstrações Contábeis de Cachoeira do Sul não atendem os princípios da publicidade e transparência de uma forma eficaz, e sim eficiente com ressalvas que podem ocasionar futuramente alguma atuação dos órgãos fiscalizadores como o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, Ministério Público Estadual ou qualquer cidadão interessado.

## REFERÊNCIAS

ANGÉLICO, João. **Processamento das receitas e despesas públicas**: nas prefeituras e autarquias. São Paulo: Atlas, 1973.

BRASIL. **Decreto n.º 2.926**, de 14 de maio de 1862. Regulamento para as arrematações dos serviços a cargo do Ministério da Agricultura, Comércio e Obras Públicas. Rio de Janeiro, 1862. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-2926-14-maio-1862-555553-publicacaooriginal-74857-pe.html>>. Acesso em: 18 abr. 2014.

\_\_\_\_\_. **Decreto n.º 4.536**, de 28 de janeiro de 1922. Organiza o Código de Contabilidade da União. Rio de Janeiro, 1922. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/Historicos/DPL/DPL4536.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Historicos/DPL/DPL4536.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2014

\_\_\_\_\_. **Decreto n.º 15.783**, de 8 de novembro de 1922. Aprova o regulamento para execução do código de contabilidade pública. Regulamento Geral de Contabilidade Pública. Rio de Janeiro, 1922. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1910-1929/D15783.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1910-1929/D15783.htm)>. Acesso em: 18 abr. 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 4.150**, de 21 de novembro de 1962. Institui o regime obrigatório de preparo e observância das normas técnicas nos contratos de obras e compras do serviço público de execução direta, concedida, autárquica ou de economia mista, através da Associação Brasileira de Normas Técnicas e dá outras providências. Brasília, 1962. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-4150-21-novembro-1962-353924-norma-pl.html>> Acesso em: 18 abr.2014.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 4.320**, de 17 de março de 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2014.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei n.º 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília, 1967. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm)> Acesso em: 17 abr. 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, 1976. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm)> Acesso em: 25 abr. 2014.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 2002.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 8.666**, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Brasília, 1993. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm)> Acesso em: 17 maio 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n.º 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)> Acesso em: 25 abr. 2014.

CARTAXO, Marcos Mitre; VINÍCIUS, Marcus. **O acesso às informações acerca da despesa pública como incentivo ao controle social**. Monografia apresentada na Universidade Vasco da Gama, Belém 2009.

CARTILHA MANUAL CONTABILIDADE PÚBLICA. Disponível em: <http://www.cnm.org.br/contadores/img/pdf/cartilha.pdf>>. Acesso em: 25 abr. 2014.

CECCATO, Marcio; CARVALHO, Deusvaldo. **Manual Completo de Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC Nº 750/93 de 29 de dezembro de 1993**. Brasília, 1993. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/resolucao/cfc774.htm>>. Acesso em: 25 abr. 2014.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Disponível em: <http://www.cidades.ibge.gov.br/xtras/perfil.php?lang=&codmun=430300>>. Acesso em: 29 abr. 2014.

JUND, Sergio. **Administração, Orçamento e Contabilidade Pública**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009



JUNIOR, Aloisio Silva. **Contabilidade Pública**. Curso Superior de Tecnologia em Gestão Pública. Florianópolis: LTR, 2008.

LIMA, Luiz Henrique; **Controle Externo**. 2.ed, revista, ampliada e atualizada até a súmula vinculante nº 3 – STF e a emenda constitucional nº 55/2007 . Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

LUNELLI, Luis Reinaldo. **Qualidade das Informações Contábeis**. Artigo e Portal de Contabilidade. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/qualidade-informacoes-contabeis.htm>>. Acesso em: 25 abr. 2014

MANUAL CONTABILIDADE PÚBLICA DA UNIÃO 2013. Brasília, 2010. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. Acesso em: 25 abr. 2014.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Administrativo**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2013

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

PREFEITURA MUNICIPAL DE CACHOEIRA DO SUL – Site de Apresentação do Município. Disponível em: <[http://www.cachoeiradosul.rs.gov.br/index.php?option=com\\_jdownloads&Itemid=46&view=viewdownload&catid=192&cid=2183](http://www.cachoeiradosul.rs.gov.br/index.php?option=com_jdownloads&Itemid=46&view=viewdownload&catid=192&cid=2183)>. Acesso em: 12 abr.2014.

PASCOAL, Valdecir. **Direito Financeiro e Controle Externo**. Campus Concursos. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

RIBEIRO. Osni Moura. **Contabilidade Geral Fácil**. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, Martins Lino. **Contabilidade Governamental Um Enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

VIEIRA, Luís Eduardo Pires de Oliveira. **Transparência e Controle da Gestão Fiscal: A lei Complementar nº 131/09 e sua regulamentação**. Disponível em: <<http://www.cpgls.ucg.br/6mostra/artigos/SOCIAIS%20APLICADAS/LUIS%20EDUARDO%20PIRES%20DE%20OLIVEIRA%20VIEIRA.PDF>>. Acesso em: 25 abr. 2014.