

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA  
UNIVERSIDADE ABERTA DO BRASIL**

**NOVAS EXIGÊNCIAS DAS NORMAS  
BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS  
AO SETOR PÚBLICO E A SUA IMPLANTAÇÃO  
NOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO CENTRO DO  
ESTADO - RS**

**MONOGRAFIA DE ESPECIALIZAÇÃO**

**Simone Bueno Rodrigues**

**Santa Maria, RS, Brasil**

**2011**

**NOVAS EXIGÊNCIAS DAS NORMAS BRASILEIRAS DE  
CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO E A  
SUA IMPLANTAÇÃO NOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO  
CENTRO DO ESTADO - RS**

**Simone Bueno Rodrigues**

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

**Orientadora: Prof<sup>ª</sup>. Tania Moura da Silva**  
**Coorientador: Prof. Bruno Alex Londero**

**Santa Maria, RS, Brasil**

**2011**

**Universidade Federal de Santa Maria  
Centro de Ciências Sociais e Humanas  
Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública  
Universidade Aberta do Brasil**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,  
aprova a Dissertação de Pós-graduação

**NOVAS EXIGÊNCIAS DAS NORMAS BRASILEIRAS DE  
CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO E A SUA  
IMPLANTAÇÃO NOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO CENTRO DO  
ESTADO - RS**

elaborada por  
**Simone Bueno Rodrigues**

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

**COMISSÃO EXAMINADORA:**

Profa. Msc. Tania Moura da Silva  
(Presidente/Orientadora)

Prof. Dr. Daniel Arruda Coronel (UFSM)

Prof. Dr. Luis Felipe Dias Lopes (UFSM)

Santa Maria, 20 de dezembro de 2011.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, pela vida;

Universidade Federal de Santa Maria, pela qualidade do ensino público e gratuito;

A minha família, pela compreensão e dedicação;

Ao meu marido, pelo amor;

Tânia Moura, pela compreensão, além da orientação;

Bruno Londero, pela dedicação e exigência;

Aos amigos, pela força;

A Elisangela e a Kelen, pela imensa colaboração;

A todos aqueles que, de alguma forma, contribuíram para a realização deste trabalho, e não estão nominalmente citados.

## EPIGRAFE

"Há homens que lutam um dia e são bons.  
Há outros que lutam um ano e são melhores.  
Há os que lutam muitos anos e são muito bons.  
Porém, há os que lutam toda a vida.  
Esses são os imprescindíveis."  
(Bertolt Brecht)

"Sucesso não é apenas uma palavra de sete letras, é um estilo de vida. Antes, é preciso avaliar o que está errado e mudar. Transformar ruim em bom, bom em ótimo, fracasso em sucesso".  
(Justin Herald)

## **RESUMO**

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

### **NOVAS EXIGÊNCIAS DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO E A SUA IMPLANTAÇÃO NOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO CENTRO DO ESTADO - RS**

AUTORA: Simone Bueno Rodrigues  
ORIENTADORA: Prof<sup>a</sup>. Tania Moura da Silva  
COORIENTADOR: Prof. Bruno Alex Londero  
Data e local: Santa Maria, 20 de dezembro, 2011.

Na atual conjuntura social e econômica em que se encontra a administração pública brasileira, com a sociedade e a legislação exigindo uma nova ética e uma nova forma de administrar, com mais responsabilidade, mais transparência e planejamento, faz-se necessário o conhecimento e o entendimento sobre as novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. A contabilidade na área pública está sofrendo um processo de convergência, neste âmbito se faz necessário o estudo da legislação que abrange este assunto. Além disto, esta monografia foi proposta para verificar como está o andamento da aplicação destas normas dentro das administrações municipais de uma região do Estado do Rio Grande do Sul. A presente pesquisa é uma reflexão, de quais as dificuldades encontradas dentro dos setores responsáveis por esta adequação. Conclui-se, também, que é imprescindível a valorização da informação contábil, para que se possa alcançar um novo modelo de gestão.

Palavras-chave: Contabilidade governamental; Normas brasileiras; Setor público.

## **ABSTRACT**

MONOGRAPH SPECIALIZATION  
GRADUATE PROGRAM IN PUBLIC MANAGEMENT  
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA

### **REQUIREMENTS OF NEW ACCOUNTING STANDARDS APPLIED TO THE BRAZILIAN PUBLIC SECTOR AND ITS IMPLEMENTATION IN THE MUNICIPALITIES OF THE REGION OF THE STATE CENTER - RS**

AUTHOR: SIMONE RODRIGUES BUENO

ADVISOR: TANIA MOURA DA SILVA

CO-ADVISOR: BRUNO ALEX LONDERO

Date and place: Santa Maria, 20 december, 2011.

In the current social and economic poverty that is the Brazilian public administration, society and legislation requiring a new ethic and a new way to manage, with more accountability, more transparency and planning, it is necessary knowledge and understanding on the new accounting standards applied to the Brazilian public sector. The accounting in the public sector is undergoing a process of convergence in this context it is necessary to study the legislation covering this subject. Moreover, this monograph has been proposed to determine how you progress in the implementation of these standards within the municipalities of a region of Rio Grande do Sul This research is a reflection of what the difficulties encountered within the sectors responsible for this adequacy. It follows, too, which is essential to appreciation of accounting information, so you can reach a new management model.

Keywords: government accounting; Brazilian standards; Public sector.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Nível de conhecimento da equipe administrativa sobre as NBCASP.....	50
Figura 2 – Participação em treinamentos e/ou palestras sobre as NBCASP.....	51
Figura 3 – Nível de satisfação dos treinamentos e/ou palestras referentes as adequações .....	51
Figura 4 – Andamento das adequações no setor de contabilidade .....	52
Figura 5 – Envolvimento do Sistema de Controle Interno perante as adequações das NBCASPs .....	54

## **LISTA DE QUADROS**

<b>Quadro 1 – Municípios da região central do Estado/RS .....</b>	<b>49</b>
---	-----------

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	- Artigo
CF	- Constituição federal
CFC	- Conselho federal de contabilidade
LDO	- Lei de diretrizes orçamentárias
LOA	- Lei orçamentária anual
LRF	- Lei de Responsabilidade Fiscal
NBCASP	- Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público
Nº.	- Número
P.	- Página
PPA	- Plano plurianual

## LISTA DE APENDICE

<b>Apêndice A</b> – Questionário .....	60
<b>Apêndice B</b> – Mapa que demonstra a situação da convergência no mundo.....	61

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	13
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICO-CONCEITUAL</b> .....	16
<b>2.1 Administração pública e gestão pública</b> .....	16
<b>2.2 Princípios que norteiam a Administração Pública</b> .....	17
<b>2.3 Contabilidade geral</b> .....	20
2.3.1 Campo de aplicação.....	20
2.3.2 Área de atuação da contabilidade de modo geral.....	20
2.3.3 Breve histórico da contabilidade.....	21
<b>2.4 Contabilidade aplicada a administração pública</b> .....	22
2.4.1 Receita pública.....	23
2.4.2 Despesa pública.....	24
<b>2.5 Normas Brasileiras aplicadas ao setor público</b> .....	26
2.5.1 NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto, e Campo de Aplicação .....	27
2.5.2 NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas contábeis .....	28
2.5.3 NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil	29
2.5.4 NBC T 16.4 – Transações no Setor Público.....	30
2.5.5 NBC T 16.5 – Registro Contábil.....	31
2.5.6 NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis.....	33
2.5.7 NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis.....	34
2.5.8 NBC T 16.8 – Controle Interno .....	35
2.5.9 NBC T 16.9 – Depreciação, amortização e exaustão .....	36
2.5.10 NBC T 16.10 – Avaliação e mensuração de Ativos e Passivos em entidades do setor público .....	37
<b>2.6 Controles na Administração pública</b> .....	38
2.6.1 Conceito de controle na administração pública .....	38
2.6.2 Tipos e formas de controle .....	39
2.6.3 Controle Interno .....	41
2.6.4 Controle Externo .....	44
<b>3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS</b> .....	47
<b>3.1 População e amostra</b> .....	47
<b>3.2 Coleta e análise dos dados</b> .....	48
<b>4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS</b> .....	49

	12
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>55</b>
<b>6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>57</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A contabilidade é uma ciência que está em constante desenvolvimento. Pode-se perceber esta afirmação ao verificar as recentes alterações promovidas pela Lei 11.638, de 27 de dezembro de 2007, que se refere ao processo de convergência da contabilidade societária aos padrões internacionais.

A contabilidade pública, também conhecida como contabilidade governamental, tem como função principal fornecer informações que sirvam de base para o controle com relação aos gastos públicos, ou seja, é o principal instrumento de gestão financeira e patrimonial dentro da administração pública. Serve para que a sociedade veja, se os administradores estão utilizando recursos adequadamente, dentro do que foi proposto nas peças orçamentárias.

Para tanto, na atual conjuntura brasileira, onde as legislações e a sociedade estão exigindo uma nova forma de administrar, com mais planejamento, transparência, controle e liberdade sem desprezar a ética institucional, faz-se necessário o conhecimento do tema Gestão Pública unido aos sistemas de controles das administrações públicas.

O administrador tinha uma atuação vertical na estrutura burocrática, obedecendo à lógica hierárquica e o gestor atua horizontalmente, porque sabe da dependência que possui em relação a sua equipe na obtenção dos resultados.

Dentro deste contexto, sendo a contabilidade uma das principais ferramentas de controle interno para os órgãos públicos, e estando a mesma com novas exigências, torna-se imprescindível o estudo deste tema, a fim de avaliar o andamento da implantação destas normas na região centro do Estado do Rio Grande do Sul.

O presente trabalho tem como objetivo geral identificar as principais exigências das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público, dimensionando as dificuldades enfrentadas pelos setores de contabilidade e controle interno na sua implantação. Para contemplar o objetivo geral determinou-se os seguintes objetivos específicos: Identificar as principais exigências trazidas pelas NBCASP; Identificar e dimensionar às dificuldades enfrentadas pelos setores de contabilidade e controle interno em decorrência das novas exigências das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público; Verificar o nível de

conhecimento dos administradores no que tange as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público de um modo geral.

A importância deste estudo pode ser justificada, em um primeiro momento, pela necessidade de um maior conhecimento de assuntos relacionados à contabilidade pública. Pois existe uma carência de bibliografias e trabalhos desenvolvidos nesta área.

O estudo destas normas ainda é um tema inovador, e existe uma grande preocupação no que diz respeito a sua implantação no setor de contabilidade das administrações públicas.

A contabilidade é uma das ferramentas dos sistemas de controles internos das administrações, utilizada para se obter uma melhoria na qualidade do serviço público. Além disto, se faz necessário, também, que seja verificado o cumprimento harmonizado de alguns princípios, como: legalidade, economicidade, eficiência, efetividade, transparência, entre outros.

É com o intuito de analisar todas essas mudanças e demonstrar o valor do estudo de tópicos de contabilidade pública no atendimento as dificuldades enfrentadas pelas atuais gestões públicas, que será realizado este trabalho.

Neste trabalho serão utilizados recursos humanos e materiais, no atendimento aos objetivos propostos.

De acordo com o exposto se faz necessário verificar, dentro de Prefeituras Municipais (Poder executivo), quais as dificuldades de adequação do setor de contabilidade as novas exigências das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público? E, além disto, os gestores públicos conhecem estas normas voltadas ao atendimento da globalização da contabilidade? Para responder estes questionamentos é que este trabalho está sendo realizado.

Se contabilidade exige estudos e análises de muitas legislações, e ainda assim, existem dificuldades de adequação do setor de contabilidade às novas exigências das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. Isto pode estar ligado à carência de viabilização de estudos na área por parte da administração pública.

O presente trabalho obedecerá a seguinte estrutura: introdução, desenvolvimento, onde constará a revisão bibliográfica e os procedimentos metodológicos, logo após apresenta-se a análise e discussão dos resultados da

pesquisa, encerrando com a conclusão e a bibliografia dos materiais utilizados durante a pesquisa.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICO-CONCEITUAL

Neste capítulo, apresenta-se a revisão da literatura, dividida em itens, que servirá de suporte para o desenvolvimento desta pesquisa. Desta forma, pretende-se mostrar a teoria que fundamenta a análise dos resultados deste trabalho.

### 2.1 Administração pública e gestão pública

Mello (1979, p. 33), indica duas versões para a origem do vocábulo administração. Para uns, vem de “ad” (preposição) mais “ministro, as, are”(verbo), que servir, executar, para outros, vem de “ad manus trahere”, que envolve idéia de direção ou gestão. Nas duas hipóteses, há o sentido de relação de subordinação, de hierarquia. O mesmo autor demonstra que a palavra administrar significa não só prestar serviço, executá-lo, como, outrossim, dirigir, governar, exercer a vontade com o objetivo de obter resultado útil; e que até, em sentido vulgar, administrar quer dizer traçar programa de ação e executá-lo.

Com relação a gestão pública, o site Gestão Pública.net, traz a seguintes considerações:

“O “Gerir” significaria a utilização no Estado de métodos típicos das empresas. Em 1967, o decreto 200 iniciou, no Brasil, uma reforma Gerencial, que tentava trazer a lógica empresarial para o Estado, daí a valorização das empresas públicas na época, da suposta descentralização e etc. A partir do final da década de 80 a “Gestão” passou a significar métodos mais ortodoxos ligados ao neo-liberalismo e uma agenda internacional. Trata-se da diminuição do Estado, privatizações e etc. À essa corrente convencionou-se chamar de “Nova Gestão”. Mas no geral, Por exemplo: o estudo de mercados é amplamente utilizado em empresas, mas recentemente incorporou-se à estrutura da formulação de políticas, quando o agente público PESQUISA as demandas da população, ou seja: o seu mercado. O mesmo acontece com técnicas de Recursos Humanos, Relações Públicas, Indicadores de eficiência, etc. Portanto, Gestão Pública é a aplicação de métodos mais recentes na administração estatal, métodos que antes foram utilizados nas empresas.” (Autor desconhecido, 2010. Disponível em: <[http://www.gestaopublica.net/article\\_read.asp?id=97](http://www.gestaopublica.net/article_read.asp?id=97)>, acessado em 11 de setembro de 2010.)

Gestão pública é a capacidade de conduzir a organização para cumprir o que foi planejado, alcançando os resultados esperados com eficiência e eficácia. Planejar, organizar, dirigir, coordenar, controlar, são sinônimos de gestão.

## 2.2 Princípios que norteiam a Administração Pública

A Constituição Federal, em seu art. 37, diz que 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. Estabelecendo, cinco princípios básicos que regem toda administração pública em todos os poderes, para que os Poderes executem suas atividades, sob a observância dos princípios nela expressa.

a) Princípio da Legalidade: segundo ele, todos os atos da Administração têm que estar em conformidade com os princípios legais.

O princípio da *legalidade*, resumido na proposição suporta a lei que fizeste, significa estar a administração pública, em toda a sua atividade, presa aos mandamentos da lei, deles não podendo se afastar, sob pena de invalidade do ato e responsabilidade do seu autor. Qualquer ação estatal sem o correspondente calço legal, ou que exceda ao âmbito demarcado pela lei, é injurídica e expõe-se à anulação. (GASPARINI, 1995, p. 06)

Um administrador de empresa particular pratica tudo aquilo que a lei não proíbe. Já o administrador público, por ser obrigado ao estrito cumprimento da lei e dos regulamentos, só pode praticar o que a lei permite. É a lei que distribui competências aos administradores.

b) Princípio da Impessoalidade: a Administração só pode praticar atos impessoais, ou seja, aqueles que vão propiciar o bem comum (a coletividade). Os atos impessoais se originam da Administração, não importando quem os tenha praticado. Esse princípio deve ser entendido para excluir a promoção pessoal de autoridade ou serviços públicos sobre suas relações administrativas no exercício de fato, os atos são dos órgãos e não dos agentes públicos.

A Lei 9.784/99, em seu art. 2º, parágrafo único, inc. III, determina que, nos processos administrativos, serão observados os critérios de objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades.

c) Princípio da Moralidade: este princípio proíbe a administração de distanciar-se da moral, dos princípios éticos, da boa-fé, da lealdade. A atuação

administrativa não pode contrariar, além da lei, a moral, os bons costumes, a honestidade, os deveres de boa administração, para que haja com legalidade ética.

d) Princípio da Publicidade: é a divulgação oficial do ato da Administração para a ciência do público em geral, com efeito, de iniciar a sua atuação externa, ou seja, de gerar efeitos jurídicos.

A publicidade dos atos administrativos é feita tanto na esfera federal (através do Diário Oficial Federal) como na estadual (através do Diário Oficial Estadual) ou municipal (através do Diário Oficial do Município). Nos Municípios, se não houver o Diário Oficial Municipal, a publicidade poderá ser feita através dos jornais de grande circulação ou afixada em locais conhecidos e determinados pela Administração. A publicidade deve ter objetivo educativo, informativo e de interesse social, não podendo ser utilizados símbolos, imagens etc. que caracterizem a promoção pessoal do Agente Administrativo.

Thomas Wlassak, vai mais longe, citando o inesquecível Hely Lopes Meirelles, ao dele colher: "Enfim, a "publicidade, como princípio da administração pública [diz Hely Lopes Meirelles], abrange toda a atuação estatal, não só sob o aspecto da divulgação oficial de seus atos, como também de propiciação de conhecimento da conduta interna de seus agentes..." (ob. Cit. p. 654)

f) Princípio da eficiência: é prezar por buscar a consecução do melhor resultado possível. Exige que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional. Visa-se atingir objetivos traduzidos por boa prestação dos serviços públicos com eficácia atendendo plenamente à necessidade da comunidade e de seus membros.

O doutrinador José Afonso da Silva, esclarece que a eficiência administrativa é atingida pelo melhor emprego dos recursos e meios (humanos, materiais e institucionais), para melhor satisfazer às necessidades coletivas num regime de igualdade dos usuários.

Meirelles diz que:

O Princípio da Eficiência exige que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e seus membros (MEIRELLES, 2002, p. 94).

g) Princípio da transparência: tem por objetivo permitir a sociedade conhecer e compreender as contas públicas. Segundo o art. 48 da LRF, a transparência é assegurada através da divulgação ampla, inclusive pela internet, de planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; relatórios de prestações de contas e respectivos pareceres prévios; relatórios resumidos da execução orçamentária e gestão fiscal, bem como das versões simplificadas de tais documentos. Ainda, a Lei complementar 131, de 27 de maio de 2009, acrescenta dispositivos a Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000, e em seu art. 1º, parágrafo único, coloca que a transparência é será assegurada também mediante:

- I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;
- II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;
- III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A. (NR)

O disposto no art. 37 da Constituição da República, que dá suporte ao princípio da publicidade, a seção I do capítulo IX da Lei de Responsabilidade Fiscal trata da transparência.

h) Princípio da economicidade: verifica se as despesas foram realizadas da maneira mais econômica, se administração aplicou seus recursos sem desperdícios.

A doutrinadora Di Pietro, a seu turno, consagra a tese de que o controle da economicidade envolve "questão de mérito, para verificar se o órgão procedeu, na aplicação da despesa pública, de modo mais econômico, atendendo, por exemplo, a uma adequada relação custo-benefício".

i) Princípio da efetividade: este princípio busca saber se os objetivos da administração trouxeram benefícios ou melhorias para a população visada.

Efetividade: é o mais complexo dos três conceitos (eficiência, eficácia e efetividade), em que a preocupação central é averiguar a real necessidade e oportunidade de determinadas ações estatais, deixando claro que setores são beneficiados e em detrimento de que outros atores sociais. Essa averiguação da necessidade e oportunidade deve ser a mais democrática, transparente e responsável possível, buscando sintonizar e sensibilizar a população para a implementação das políticas públicas. Este conceito não se relaciona estritamente com a idéia de eficiência, que tem uma conotação econômica muito forte, haja vista que nada mais impróprio para a administração pública do que fazer com eficiência o que simplesmente não precisa ser feito. (TORRES, 2004, p. 175).

Neste tópico foram apresentados os principais princípios da administração pública. A fim de concluir este tópico, conceituam-se princípios como sendo regras que servem de interpretação das demais normas jurídicas, apontando os caminhos que devem ser seguidos pelos aplicadores da lei. Os mesmos buscam eliminar lacunas, proporcionando integração e harmonia para o ordenamento jurídico.

### **2.3 Contabilidade Geral**

Segundo Ribeiro (2003), contabilidade é a ciência que permite, através de suas técnicas, manter um controle permanente do patrimônio da empresa.

Franco (2004) diz que a contabilidade é a ciência (ou técnica, segundo alguns) que estuda controla e interpreta os fatos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a demonstração expositiva e a revelação desses fatos, com o fim de oferecer informações sobre a composição do patrimônio, sua variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.

#### **2.3.1 Campo de aplicação**

O principal campo de aplicação da contabilidade são as aziendas.

Para Marion (2004), aziendas é o patrimônio considerado que tem sobre ele poderes de administração e disponibilidade. O conceito de azienda reúne o patrimônio e a pessoa que o administra.

O campo de aplicação da contabilidade é sabermos em que a contabilidade é utilizada, e abrange todas as entidades economico-administrativas.

#### **2.3.2 Área de atuação da contabilidade de modo geral**

As áreas de atuação da contabilidade são:

Fiscal: auxilia na elaboração de informações para os órgãos fiscalizadores, do qual depende todo o planejamento tributário da entidade.  
Pública: é o principal instrumento de controle e fiscalização que o governo possui sobre todos os seus órgãos. Estes estão obrigados à preparação de orçamentos que são aprovados oficialmente, devendo a Contabilidade pública registrar as transações em função deles, atuando como instrumento de acompanhamento dos mesmos. A Lei nº 4.320/64, constituindo-se na carta magna da legislação financeira do País, estatui normas gerais para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços públicos.

Gerencial: auxilia a administração na otimização dos recursos disponíveis na entidade, através de um controle adequado do patrimônio.

Financeira: elabora e consolida as demonstrações contábeis para disponibilizar informações aos usuários externos.

Auditoria: compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações, internas e externas, relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão destes registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes.

Perícia Contábil: elabora laudos em processos judiciais ou extrajudiciais sobre organizações com problemas financeiros causados por erros administrativos. (MARION, 2004, p. 27)

Neste ponto, verificou-se que a contabilidade tem ampla atuação dentro da sociedade empresarial, além das demandas na administração pública. Ainda, por ser um campo de ação muito vasto, esta ciência pode ser aplicada a pessoas físicas e/ou jurídicas, o que demonstra a sua grande importância.

### 2.3.3 Breve histórico da contabilidade

A história da contabilidade é muito antiga, verifica-se isto com os registros contábeis que fazem parte da matéria-prima dos historiadores.

Slomski (2003), diz que o primeiro livro impresso que trata da contabilidade foi o de um frei franciscano chamado Luca Pacioli, intitulado *Summa de arithmetica, geometria poportioni*, publicado em Veneza, em 1494, seis anos antes de Pedro Álvares Cabral descobrir o Brasil. Este livro foi impresso em duas partes, sendo a primeira com 150 páginas, destas 74 páginas dedicadas a 12 tratados, entre eles o famoso Tratado XI – *De computis et scripturis* -, que torna o frei Luca Pacioli um imortal, por ter apresentado o método das partidas dobradas em um obra impressa.

Ainda, o Manual de Contabilidade pública, traz o seguinte:

[...] que no Brasil, a contabilidade aparece no reinado de D. João VI em 1.808, ao publicar um alvará obrigando os Contadores Gerais da Real Fazenda a aplicarem o método das partidas dobradas na escrituração mercantil. Alguma décadas mais tarde, em 1850, é promulgada a Lei que institui o Código Comercial, que tornou obrigatória a escrituração contábil e a elaboração anual dos Balanços Gerais. (SLOMSKI, 2003, p. 26)

Em 1922, foi aprovado o Código de Contabilidade da União, que representou uma grande evolução técnica, pois inseriu em um único texto de lei as regras e os procedimentos orçamentários, financeiros, contábeis, patrimoniais e outros, que já estavam sendo utilizados pelo Governo Federal.

Na década de 50, os esforços no sentido de reformar as normas de orçamento público e contabilidade, culminaram na promulgação da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

Em 1967, entrou em vigor o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabeleceu regras sobre o planejamento governamental, utilizou a expressão “orçamento-programa” em seu texto, e estabeleceu regras para a programação financeira do Governo.

#### **2.4 Contabilidade aplicada à administração pública**

A contabilidade aplicada à administração pública seja na área Federal, Estadual, Municipal ou no Distrito Federal, tem como principal gerenciador a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do Municípios e do Distrito Federal.

Na busca de uma nova estrutura estatal, a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, fixa as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal, em que se previnem riscos capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, ou seja, essa lei estabelece um “novo padrão de governar” e promove a idéia de *accountability* – responsabilização e dever de prestar contas ao cidadão, introduzindo nova cultura fiscal no País. Recentemente a Lei de Responsabilidade Fiscal, sofre alterações em seus dispositivos, através da Lei complementar nº 131, de 27 de maio de 2009, que determinou a disponibilização em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, reafirmando assim a questão da transparência nas administrações públicas.

A contabilidade aplicada a administração pública registra a previsão da receita e a fixação da despesa, estabelecidas no Orçamento Público aprovado para o exercício, escritura a execução orçamentária da receita e da despesa, faz a comparação entre a previsão e a realização das receitas e despesas, controla as operações de crédito, a dívida ativa, os valores, os créditos e obrigações, revela as variações patrimoniais e mostra o valor do patrimônio.

Contabilidade governamental é, pois, uma especialização da ciência contábil que objetiva fornecer à administração dados sobre: organização e execução dos orçamentos; normas para registro das entradas de receita; normas para o registro dos desembolsos da despesa; registro, controle e acompanhamento das variações do patrimônio do Estado; normas para prestação de contas dos responsáveis por bens e valores; normas para a prestação de contas do Governo; controle de custos e eficiência do setor público. (SILVA, 2003, p. 220)

Para que se possa entender melhor a contabilidade na área pública se faz necessário conhecer o conceito e os estágios da receita e da despesas pública, que são ponto importantes na análise do orçamento e sua execução.

#### 2.4.1 Receita pública

Entende-se por receita pública:

Todo e qualquer recolhimento feito aos cofre públicos, quer seja efetivado através de numerário ou outros bens representativos de valores – que o governo tem o direito de arrecadar em virtude de leis, contratos ou quaisquer outros títulos de que derivem direitos a favor do Estado -, quer seja oriundo de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença ou caso figure como depositário dos valores que não lhe pertencerem. (KOHAMA, 2003, p. 82),

Já Silva (2003, p.102), coloca que “receitas públicas correspondem ao ingresso que, integrando-se ao patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescentar seu vulto como elemento novo e positivo”.

Classificação: com relação à classificação da receita pública, pode-se afirmar inicialmente, que existem as receitas orçamentárias e extra-orçamentárias.

A Lei 4.320/64 classificou a receita orçamentária em duas categorias econômicas, as receitas correntes e as receitas de capital.

São receitas correntes as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em despesas correntes. (§ 1º do Artigo 11, da Lei Federal nº 4.320/64)

São receitas de capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos da constituição de dívidas, da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em despesas de capital e, ainda, o superávit do orçamento corrente. (§ 2º do Artigo 11, da Lei Federal nº 4.320/64.)

Têm-se como estágios da receita pública: a previsão, o lançamento, a arrecadação e o recolhimento.

As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculos e premissas utilizadas. (Artigo 12, da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal.)

O Lançamento é o segundo estágio da receita, e conforme Kohama (2003, p. 99) é o ato administrativo que o Poder Executivo utiliza, visando identificar e individualizar o contribuinte ou o devedor e os respectivos valores, espécies e vencimentos.

Kohama (2003, p. 100) diz que “a arrecadação é o ato em que são pagos os tributos ou as diversas receitas ao agente arrecadador”.

Ainda, Kohama (2003, p. 101) explica que “o recolhimento é o ato que se relaciona com a entrega dos valores arrecadados pelos agentes arrecadadores ao Tesouro Público”.

#### 2.4.2 Despesa pública

A despesa é aplicação de recursos, mediante a qual uma organização procura alcançar seus objetivos e cumprir com a sua missão.

Constitui-se de toda saída de recursos ou de todo pagamento efetuado, a qualquer título, pelos agentes pagadores para saldar gastos fixados na Lei do Orçamento ou em lei especial e destinados à execução dos serviços públicos, entre eles custeios e investimentos, além dos aumentos patrimoniais, pagamento de dívidas, devolução de importâncias recebidas a título de caução, depósitos e consignações. (ANDRADE, 2002, p.75)

Com relação à classificação da despesa pública, pode-se afirmar inicialmente, que existem as despesas orçamentárias e as extra-orçamentárias.

A Lei nº 4.320/64 classificou a despesa orçamentária em duas categorias econômicas, despesas correntes e despesas de capital.

Kohama (2003, p. 111) afirma que “despesas correntes são os gastos de natureza operacional, realizados pela administração pública, para a manutenção e o funcionamento dos seus órgãos”.

Despesas de capital são os gastos realizados pela administração pública, cujo propósito é o de criar novos bens de capital ou mesmo de adquirir bens de capital já em uso, como é o caso dos investimentos e inversões financeiras, respectivamente, e que constituirão, em última análise, incorporações ao patrimônio público de forma efetiva ou através de mutação patrimonial. (KOHAMA, 2003, p.113)

Os estágios da despesa são: a fixação, o empenho, a liquidação e o pagamento.

Kohama (2003, p.123) profere que “fixação é em realidade a primeira etapa ou estágio desenvolvido pela despesa orçamentária, é cumprida por ocasião da edição da discriminação das tabelas explicativas, baixadas através da Lei do Orçamento”.

Empenho é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação do pagamento pendente ou não da implementação de condição.

Liquidação como terceiro estágio da despesa, consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

Pagamento é quando o poder público entrega o numerário correspondente, recebendo a devida quitação. A Lei Federal nº 4.320/64 determina que o pagamento da despesa só deverá ser efetuado após sua regular liquidação.

Atualmente, a contabilidade pública está com sua visão voltada para as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP. Conforme resolução 751/93 do Conselho Federal de Contabilidade as Normas Brasileiras de Contabilidade estabelecem regras de conduta profissional e procedimentos técnicos a serem observados quando da realização dos trabalhos previstos na Resolução CFC nº 560/93, de 28/10/1983 (prerrogativas dos profissionais), em consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade. A inobservância de Normas Brasileiras de Contabilidade constitui infração disciplinar, sujeita a penalidades.

As NBCASP são Normas Brasileiras de Contabilidade que estabelecem procedimentos técnicos a serem aplicados no setor público. Como trata-se de uma norma profissional, o contabilista é quem deverá fazer o gestor (prefeito, governador, secretário, vereador) entender que as coisas estão mudando e que as novas regras deverão ser seguidas.

A boa governança depende, entre outras coisas, de seguir as regras que são impostas as administrações públicas. Mas o que representa governança? Segundo Azevedo, Souza e Veiga, governança representa o esforço e o trabalho para que os governos tenham recursos financeiros, organização administrativa e eficiência como pilares das políticas públicas, tendo como resultado da prestação de serviços o efetivo atendimento ao cidadão.

## **2.5 Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público**

A principal finalidade da contabilidade é fornecer informações, que possam auxiliar na tomada de decisão dos administradores, sejam eles públicos ou privados. Neste sentido, iniciou-se o processo de padronização dos procedimentos contábeis.

É o que vemos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que diz que a padronização do registro contábil possibilitará aos usuários acesso a informações consistentes e confiáveis para a tomada de decisão e que esta uniformização deve abranger atos e fatos no âmbito do setor público, em todas as etapas da receita e da despesa, dentre as quais se destacam o planejamento, orçamento, programação financeira, execução orçamentária e financeira, passando pelo controle patrimonial e dos atos que possam afetar o patrimônio.

### **2.5.1 NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação**

Esta norma conceitua a contabilidade aplicada ao setor público como o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios fundamentais de contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público. Tem como objetivo propiciar que os usuários obtenham as informações necessária sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, a fim de auxiliar no processo de tomada de decisão. Delimita como seu objeto o patrimônio público.

Esta norma institui que a contabilidade do setor público abrange todas as entidades do setor público, assim entendidas como os órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público ou que, possuindo personalidade jurídica de direito privado, recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos,

na execução de suas atividades, e equipara, para fins contábeis, as pessoas físicas que recebam de órgão público subvenção, benefício, ou incentivo, fiscal ou creditício.

No entanto, a norma faz uma separação no tocante aplicação das normas contábeis públicas, as quais devem ser integralmente seguidas pelas entidades governamentais, serviços sociais e conselhos profissionais, e parcialmente observadas pelas demais entidades.

Esta norma apresenta como inovação o conceito de Unidade Contábil, caracterizado pela soma, agregação ou divisão de patrimônio de uma ou mais entidades do setor público e suas classificações. Subdivide as Unidades Contábeis em:

- Originária – representa o patrimônio das entidades do setor público na condição de pessoas jurídicas;
- Descentralizada – representa parcela do patrimônio de Unidade Contábil Originária;
- Unificada – representa a soma ou a agregação do patrimônio de duas ou mais Unidades Contábeis Descentralizadas;
- Consolidada – representa a soma ou a agregação do patrimônio de duas ou mais Unidades Contábeis Originárias.

Cabe destacar que o conceito de Unidade Contábil Originária apresenta relação com a Unidade Orçamentária caracterizada no artigo 14 da Lei Federal nº 4.320/64 que diz “Art. 14. Constitui unidade orçamentária o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias”.

Com relação a consolidação contábil por Unidade Contábil Originária, o artigo 50, inciso III da Lei de Responsabilidade Fiscal determina que as demonstrações contábeis devem compreender, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente.

A criação de Unidades Contábeis Descentralizadas, Unificadas e Consolidadas segundo a NBC T 16.1 será realizada nos seguintes casos:

- Registro dos atos e dos fatos que envolvem o patrimônio público ou suas parcelas, em atendimento à necessidade de controle e prestação de contas, de evidenciação e instrumentalização do controle social;

- Unificação de parcelas do patrimônio público vinculadas a unidades contábeis descentralizadas, para fins de controle e evidenciação dos seus resultados;
- Consolidação de entidades do setor público para fins de atendimento de exigências legais ou necessidades gerenciais.

A LRF prevê em seus artigos 19 e 20 a verificação do limite com gastos com Pessoal, a ser realizada de forma segregada entre os Poderes Executivo, Legislativo, Judiciário e Ministério Público. Para auxiliar no cumprimento dessa tarefa, cabe a criação de Unidade Contábil Consolidada por Poder, conforme previsto na NBC SP.

#### 2.5.2 NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis

Esta norma estabelece a definição de patrimônio público e a classificação dos elementos patrimoniais sob o aspecto contábil, além de apresentar o conceito de sistema e de subsistemas de informações contábeis para as entidades públicas. No tocante a classificação dos elementos patrimoniais, a NBC T 16.2 estabelece critérios para a classificação do Ativo e Passivo em Circulante e Não-Circulante, com base nos atributos de Conversibilidade (transformação de bem ou direito em moeda) e Exigibilidade (classificação das obrigações por prazo de vencimento).

A NBC 16.2 diz que o sistema contábil público como a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público.

A norma segrega o Sistema Contábil Público em 5 (cinco) Subsistemas de Informações Contábeis: Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e de Compensação, e traz como inovação a criação do subsistema de Custos.

- Orçamentário – registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;
- Patrimonial – registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público;
- Custos – registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública;

- Compensação – registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

O subsistema de Compensação previsto na NBC T 16.2 tem como uma de suas funções evidenciar os atos que possam vir a afetar o patrimônio público (atos potenciais). Desta forma atendendo o artigo 105 da Lei Federal nº 4.320/64, onde prevê que o Balanço Patrimonial deve demonstrar em contas de compensação os bens, valores, obrigações e situações que, imediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio.

A norma traz como inovação a criação do subsistema de Custos, a ser implementado para coletar, processar e apurar os custos da gestão de políticas públicas. Nesse sentido, a Lei Federal nº 4.320/64 determina em seu artigo 99 a adoção de contabilidade específica para apurar os custos dos serviços industriais. A LRF, artigo 50, § 3º, amplia para toda a Administração Pública a necessidade de implementação de sistema de custos.

Com relação a integração dos subsistemas contábeis, esta norma diz que devem ser integrados entre si e a outros subsistemas de informações de modo a subsidiar a administração pública sobre desempenho da unidade contábil no cumprimento da sua missão; avaliação dos resultados obtidos na execução dos programas de trabalho com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade; avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento; avaliação dos riscos e das contingências.

### 2.5.3 NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil

Esta norma estabelece as bases para controle contábil sobre o planejamento das entidades do setor público, planejamento este expresso em planos hierarquicamente interligados. A NBC T 16.3 define Plano hierarquicamente interligado como o conjunto de documentos elaborados com a finalidade de materializar o planejamento por meio de programas e ações, compreendendo desde o nível estratégico até o nível operacional, bem como propiciar a avaliação e a instrumentalização do controle.

Na Administração Pública Brasileira os planos os hierarquicamente interligados se traduzem no Plano Plurianual – PPA (nível estratégico, definições de

metas para períodos de quatro anos), Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO (orientações para a elaboração dos orçamentos anuais), e Lei Orçamentária Anual – LOA (nível operacional, tradução em metas físicas e financeiras dos objetivos da Administração Pública para o período de um ano).

A norma traz como evidenciação a integração dos planos a fim de que possa ser realizado controle contábil para comparar as metas programadas com as realizadas. Na avaliação da execução dos planos hierarquicamente interligados, devem ser evidenciadas as eventuais restrições ocorridas e o seu respectivo impacto.

#### 2.5.4 NBC T 16.4 – Transações no Setor Público

A NBC T 16.4 define como transação no Setor público os atos e os fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público, e enfatiza que o registro contábil deve observar os Princípios Fundamentais de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. A norma segrega as transações, conforme sua natureza em:

- Econômico-financeira – aquelas originadas de fatos que afetam o patrimônio público, em decorrência, ou não, da execução de orçamento, podendo provocar alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais. Exemplos: recebimento de bens por doação (aumento do patrimônio sem a necessidade de utilização de recursos orçamentários, portanto extraorçamentário); arrecadação de receita de Impostos (aumento do patrimônio decorrente de ingresso de receita orçamentária);
- Administrativa – corresponde às transações que não afetam o patrimônio público, originadas de atos administrativos, com o objetivo de dar cumprimento às metas programadas e manter em funcionamento as atividades da entidade do setor público.

Outra importante definição dada pela norma merece destaque: Variações Patrimoniais são as transações que promovem alterações nos elementos patrimoniais da entidade, mesmo em caráter compensatório, afetando, ou não, o seu resultado.

Registro em contas de compensação dos contratos firmados com fornecedores de bens e serviços; controle contábil sobre os bens em poder de terceiros.

A norma também trata das transações que envolvem valores de terceiros, caracterizadas como sendo aquelas em que a entidade do setor público responde como fiel depositária e que não afetam o seu patrimônio líquido, devendo ser demonstradas de forma segregada.

#### 2.5.5 NBC T 16.5 – Registro Contábil

Esta norma estabelece critérios para o registro contábil dos atos e fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio público, apresenta as características do registro e das informações contábeis no setor público, trata da estrutura do plano de contas contábil, e abre a possibilidade de escrituração contábil eletrônica.

O item 5 da NBC T 16.5 enfatiza a estruturação do sistema de informação contábil no momento em cita que este deve possuir Plano de contas que contemple:

- Terminologia das contas e sua adequada codificação, identificação do subsistema a que pertence, a natureza e o grau de desdobramento, de forma que possibilite os registros de valores e a integração dos subsistemas;
- Função e o funcionamento a cada uma das contas;
- Utilização do método das partidas dobradas em todos os registros dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público, de acordo com sua natureza orçamentária, financeira, patrimonial e de compensação nos respectivos subsistemas contábeis;
- Contas específicas que possibilitem a apuração de custos;
- Tabela de codificação de registro que identifique o tipo de transação, as contas envolvidas, a movimentação a débito e a crédito e os subsistemas utilizados.

Com relação do Plano de Contas, a Portaria nº 751, de 16 de dezembro de 2009, da Secretaria do Tesouro Nacional, diz que:

[...]Considerando a necessidade de:

- a) 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 nº101, de 04 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal;
- b) Elaborar demonstrações contábeis consolidadas e padronizadas com base no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, a ser utilizado por

todos os entes da Federação, conforme o disposto no inciso II do art. 1º da Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, do Ministério da Fazenda. (Portaria nº 751, de 16 de dezembro de 2009, da Secretaria do Tesouro Nacional)

No que tange aos documentos de sustentação aos registros contábeis, a NBCASP considera como documento de suporte qualquer documento hábil, físico ou eletrônico que comprove a transação na entidade do setor público, utilizado para sustentação ou comprovação do registro contábil. Ao tratar das formalidades do registro contábil, a NBCASP discorre que a entidade do setor público deve manter procedimentos uniformes de registros contábeis, por meio de processo manual, mecanizado ou eletrônico, podendo ser utilizados livros ou meios eletrônicos que permitam a identificação e o seu arquivamento de forma segura. Havendo a possibilidade aberta pela norma de implementação de escrituração contábil eletrônica, tem-se a permissão de digitalização e armazenamento em meio eletrônico ou magnético dos documentos em papel.

A NBCASP destaca que as transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrerem, vindo ao encontro do Princípio Fundamental de Contabilidade da Oportunidade.

A Norma cita que os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do período com os quais se relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária. Esta disposição da NBCASP demonstra um desapego do foco estritamente orçamentário, e serve como reforço para implementação de uma contabilidade pública com visão patrimonial, que evidencia a totalidade dos atos e fatos, orçamentários e extra-orçamentários, previstos ou não em legislação, de modo que prevaleça a essência da Ciência Contábil, qual seja a de evidenciar as alterações no patrimônio da entidade.

Por fim, a NBC T 16.5 orienta que na ausência de norma contábil aplicado ao setor público, o profissional da contabilidade deve utilizar, subsidiariamente, e nesta ordem, as normas nacionais e internacionais que tratem de temas similares, evidenciando o procedimento e os impactos em notas explicativas.

## 2.5.6 NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis

Esta norma trata das Demonstrações Contábeis, como devem ser elaboradas e divulgadas pelas entidades públicas: Balanço Patrimonial; Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Demonstração das Variações Patrimoniais; Demonstração dos Fluxos de Caixa; e Demonstração do Resultado Econômico.

Ao falar em prestação de contas anual, pensa-se logo em Balanço Geral, ou seja, nos anexos da Lei nº 4.320/64. Contudo, as peças propriamente contábeis são: Balanço Orçamentário (anexo 12), Balanço Financeiro (anexo 13), Balanço Patrimonial (anexo 14) e Demonstração das Variações patrimoniais (anexo 15); e os quadros demonstrativos constantes dos Anexos números 1, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 16 e 17. Porém, a NBC T 16.6 trouxe como novidade a criação de dois novos demonstrativos: a Demonstração do Fluxo de Caixa e a Demonstração do Resultado Econômico.

Relativo a divulgação das demonstrações contábeis e de suas versões simplificadas, a norma traz que é o ato de disponibilizá-las para a sociedade e compreende, entre outras, a publicação na imprensa oficial em qualquer das suas modalidades; remessa aos órgãos de controle interno e externo, a associações e a conselhos representativos; a disponibilização das Demonstrações Contábeis para acesso da sociedade em local e prazos indicados; disponibilização em meios de comunicação eletrônicos de acesso público (item 11 da NBC SP). Atendendo, assim, a pressupostos da Lei de Responsabilidade Fiscal no que tange a transparência.

Em se tratando da Demonstração do Fluxo de Caixa, os itens 32, 33, e 34 da NBCASP ilustra que se devem evidenciar as movimentações de caixa e equivalentes segregadas nos fluxos:

- Fluxo de caixa 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;
- Fluxo de caixa dos investimentos: 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;

- Fluxo de caixa dos financiamentos: recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e financiamentos.

Quanto à previsão de elaboração da Demonstração do Resultado Econômico, a NBC T 16.6 detalha que deve conter a seguinte estrutura:

- Receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos;
- Custos e despesas identificados com a execução da ação pública;
- Resultado econômico apurado.

Quanto ao valor da Receita econômica, a norma determina como sendo a quantidade de serviços prestados multiplicada pelo custo de oportunidade. Caracteriza o custo de oportunidade como sendo o valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública

#### 2.5.7 NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis

Alguns conceitos são determinados por esta norma, como consolidação das demonstrações contábeis, que seria o processo que ocorre pela soma ou pela agregação de saldos ou grupos de contas, excluídas as transações entre entidades incluídas na consolidação, formando uma unidade contábil consolidada. Bem como, o conceito de unidade contábil consolidada como sendo a soma ou a agregação de saldos ou grupos de contas de duas ou mais unidades contábeis originárias, excluídas as transações entre elas. A LRF prevê em seu artigo 56 que as Contas do Poder Executivo incluirão os Poderes Legislativo, Judiciário e o Ministério Público, o que cria a necessidade da elaboração do Balanço Consolidado do Ente. No entanto, a LRF determina que as Contas dos Poderes supracitados devem ser analisadas separadamente pelos Tribunais de Contas, o que resulta na elaboração de Balanços Consolidados para cada Poder. Portanto esta norma vem auxiliar o cumprimento dessa tarefa.

Conforme a NBCASP, a consolidação das demonstrações contábeis tem como objetivo a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social. Nesse sentido, a norma contribui para o atendimento ao disposto nos artigos 111 Lei Federal nº 4.320/64 e 51 da LRF, que determinam que compete à União promover a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação.

No tocante aos procedimentos para consolidação previstos na NBCASP, cabe destacar que os ajustes e as eliminações devem ser realizados em documentos auxiliares, não originando nenhum tipo de lançamento na escrituração das entidades que formam a unidade contábil. Além disso, segundo a norma em seu item 8, as demonstrações contábeis consolidadas devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, identificação e características das entidades do setor público incluídas na consolidação, os procedimentos adotados na consolidação, a natureza e montantes dos ajustes efetuados, e os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis consolidadas.

#### 2.5.8 NBC T 16.8 – Controle Interno

A NBC T 16.8 trata do controle interno aplicável as entidades públicas, objetivando garantir razoável grau de eficiência e eficácia do sistema de informação contábil. Segundo a norma o controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de:

- Salvarguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- Dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- Propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- Estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- Contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- Auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

Esta NBCASP demonstra campo de atuação do Controle Interno Contábil, visto que este deve abranger todo o patrimônio da entidade, diferentemente da visão estritamente orçamentária imposta pela Lei Federal nº 4.320/64, que dispõe no artigo 77 que o controle interno deve verificar de forma prévia, concomitante e subsequente a legalidade dos atos da execução orçamentária.

Sendo assim, a NBCASP reforça o disposto no artigo 59 da LRF, onde determina que o controle interno deve fiscalizar o cumprimento das metas previstas na LDO e os limites: das dívidas consolidada e mobiliária; das despesas com

pessoal; para a contratação de operações de crédito; para a concessão de garantias e para a inscrição em restos a pagar.

Com relação as formas de controle, este assunto será tratado com uma maior profundidade em um tópico mais adiante.

#### 2.5.9 NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão

Esta norma estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão. No tocante ao registro, a NBC T 16.9 estabelece que valor depreciado, amortizado ou exaurido deve ser apurado mensalmente, com o devido registro nas contas de resultado do exercício, e deve ser reconhecido até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual. Cita ainda que o valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, pelo menos, no final de cada exercício.

A NBCASP arrola os ativos que não estão sujeitos ao regime de depreciação:

- Bens móveis de natureza cultural, tais como obras de artes, antigüidades, documentos, bens com interesse histórico, bens integrados em coleções, entre outros;
- Bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente, de vida útil indeterminada;
  - Animais que se destinam à exposição e à preservação;
  - Terrenos rurais e urbanos.

Dentre os métodos de depreciação, a NBCASP sugere a adoção dos seguintes: método das quotas constantes; método das somas dos dígitos; método das unidades produzidas.

E, finalmente, as demonstrações contábeis devem divulgar, para cada classe de imobilizado, em nota explicativa:

- o método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada;
- o valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão acumuladas no início e no fim do período;
- as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados.

## 2.5.10 NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público

Estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público. Destaca-se a previsão de contabilização no Ativo Permanente dos Bens de Uso Comum (tais como praças, estradas, etc.).

Apresenta conceitos importantes para fins de avaliação patrimonial, destacando-se:

- Avaliação patrimonial: a atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos.

- Redução ao valor recuperável (impairment): o ajuste ao valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for inferior ao valor líquido contábil.

- Valor de mercado ou valor justo (fair value): o valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado ou um passivo pode ser liquidado entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado. No tocante a avaliação dos elementos patrimoniais, a NBCASP estabelece critérios para cada um dos grupos: disponibilidades, créditos e dívidas, estoques, investimentos permanentes, imobilizado, intangível e diferido. Quanto às disponibilidades, aos créditos e dívidas, estabelece a avaliação pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial. Dessa forma, atende ao disposto no artigo 106, inciso I da Lei Federal nº 4.320/64.

Ao tratar da avaliação dos estoques a norma estabelece para mensuração e avaliação das saídas dos estoques o custo médio ponderado, em conformidade com o artigo 106, inciso III da Lei Federal nº 4.320/64. A NBCASP adota como base o valor de aquisição ou no valor de produção ou de construção, ou o valor de mercado, caso este último seja o menor.

No que tange aos investimentos permanentes, as participações em empresas e em consórcios públicos ou público-privados sobre cuja administração se tenha influência significativa devem ser mensuradas ou avaliadas pelo método da equivalência patrimonial; as demais participações podem ser mensuradas ou

avaliadas de acordo com o custo de aquisição; e os ajustes apurados são contabilizados em contas de resultado.

r público. Is, com relação a avaliação do ativo imobilizado, determina a mensuração ou avaliação com base no valor de aquisição, produção ou construção, e traz uma grande inovação, ao propor a contabilização dos bens de uso comum, tais como praças e rodovias.

Esta norma dispõe que os bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, ou aqueles eventualmente recebidos em doação, devem ser incluídos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração ou controle, estejam, ou não, afetos a sua atividade operacional. Isto é, segundo a NBCASP, a contabilidade deve incorporar ao patrimônio público e efetivar controle sobre os bens de uso comum construídos com recursos ou sob a responsabilidade da Administração Pública. A implementação do controle contábil sobre esses bens permitirá a implementação de acompanhamento dos custos.

A NBCASP também estabelece regras para a realização de reavaliações dos componentes patrimoniais, onde se deve utilizar o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial. Além disso, estipula prazos para que seja procedida reavaliação, conforme segue:

- Anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variar significativamente em relação aos valores anteriormente registrados;
- A cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas.

## **2.6 Controles na Administração Pública**

### **2.6.1 Conceito de controle na administração pública**

Inicia-se este tópico colocando a definição básica do controle, que segundo Pozo (2002, p. 109) é “fazer a avaliação das ações que estão sendo desenvolvidas no processo produtivo e compará-las com o planejado”. Francischini (2004, p.147), diz que “a função de controle é definida como um fluxo de informações que permite comparar o resultado real de determinada atividade com seu resultado planejado”.

Para Meirelles (2004, p.639), “controle, em tema de administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”.

Ainda Meirelles (2004, p.639), diz que “o controle no âmbito da Administração direta e centralizada decorre da subordinação hierárquica, e, no campo da administração indireta e descentralizada, resulta da vinculação administrativa, nos termos da lei instituidora das entidades que o compõem”.

Quando se fala em controle, deve-se ter em mente também o porquê da necessidade de controle no âmbito da administração pública, ou seja, o dever de agir com legitimidade:

Administração Pública, em todas as suas manifestações, deve atuar com legitimidade, ou seja, segundo as normas pertinentes a cada ato e de acordo com a finalidade e o interesse coletivo na sua realização. Até mesmo nos atos discricionários a conduta de quem o pratica há de ser legítima, isto é, conforme as opções permitidas em lei e as exigências do bem comum. Infringindo as normas legais, ou relegando os princípios básicos da Administração, ou ultrapassando a competência, ou se desviando da finalidade institucional, o agente público vicia o ato da ilegitimidade e o expõe a anulação, pela própria Administração ou pelo Judiciário, em ação adequada. (MEIRELLES, 2004. p. 638).

Conforme o que foi exposto a administração pública só pode fazer o que a lei determina, ao contrário da administração privada que pode fazer tudo o que a lei não proíbe. E para um ato ser legítimo ele deve estar amparado na lei.

## 2.6.2 Tipos e formas de controle

Serão abordados neste tópico os tipos e formas de controle da atividade administrativa, sendo assim pode-se afirmar que os mesmos variam, segundo o poder, órgão ou autoridade que o exercita ou o fundamento, o modo e o momento de sua efetivação.

Os controles conforme seu fundamento, serão hierárquicos ou finalísticos; consoante a localização do órgão que os realiza, podem ser internos ou externos; segundo o momento em que são feitos, consideram-se prévios, concomitantes ou subseqüentes, ou, por outras palavras, preventivos, sucessivos ou corretivos; e finalmente, quanto ao aspecto controlado, podem ser de legalidade ou de mérito. (MEIRELLES, 2004, p. 640).

A seguir, serão conceituados alguns tipos de controle, porém será feita uma breve abordagem a respeito do controle interno e do controle externo.

“Controle finalístico é o que a norma legal estabelece para as entidades autônomas, indicando a autoridade controladora, as faculdades a serem exercitadas

e as finalidades objetivadas. Por isso mesmo, é sempre um controle limitado e externo”. (MEIRELLES, 2004, p. 641).

O controle finalístico é aquele que controla a legalidade dos atos administrativos, verifica o cumprimento do programa de governo conforme o que foi determinado em lei. Estabelecido, também, para as entidades autônomas através de normas legais.

“Controle interno é todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração. Assim, qualquer controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado interno”. (ibdem, p. 641).

É utilizado como instrumento auxiliar de gestão, incluindo as normas internas que definem responsabilidades pelas tarefas, rotinas de trabalho e procedimentos para revisão, aprovação e registro das operações.

“Controle externo é o que se realiza por órgão estranho à administração responsável pelo ato controlado”. (ibdem, p. 641).

Competem ao controle externo desde a apreciação das contas do chefe do Executivo (Presidente de República) até o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta.

“Controle prévio ou preventivo (“a priori”) é o que antecede a conclusão ou operatividade do ato, como requisito para sua eficácia”. (ibdem, p. 642).

Este controle tem como objetivo elaborar normas a fim de impedir erros, evitando assim lesões a administração. Seu caráter preventivo é utilizado durante o planejamento das ações.

“Controle concomitante ou sucessivo é todo aquele que acompanha a realização do ato para verificar a regularidade de sua formação”. (ibdem, p. 642).

O controle concomitante é exercido ao mesmo tempo em que ocorre a atividade. Deve ser executado permanentemente, desde o planejamento até a realização das ações.

“Controle subsequente ou corretivo (“a posteriori”) é o que se efetiva após a conclusão do ato controlado, visando corrigir-lhe eventuais defeitos, declarar sua nulidade ou dar-lhe eficácia”. (ibdem, p. 642).

Está voltado para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos. Busca reexaminar atos já praticados, para corrigir, desfazer ou apenas confirmar os mesmos.

“Controle de legalidade ou legitimidade é o que objetiva verificar unicamente a conformação do ato ou do procedimento administrativo com as normas legais que o regem”. (ibdem, p. 642).

O controle da legalidade verifica se as normas legais estão sendo cumpridas durante a ocorrência das ações administrativas. É exercido pelos três poderes.

“Controle de mérito é todo aquele que visa à comprovação da eficiência, do resultado, da convivência ou oportunidade do ato controlado”. (ibdem, p. 643).

O controle de mérito é exercido pela própria administração. Examina os aspectos da conduta da administração pública sob os pontos de vista da conveniência e oportunidade.

De acordo com esses conceitos pode-se notar que os controles podem ser combinados para atingir a plena consecução dos seus objetivos. Os controles no desempenho das funções da administração pública exercem uma *avaliação* independente da adequação e eficácia da organização.

### 2.6.3 Controle interno

Para Franco (2001, p.267), “por controles internos entendemos todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permite prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio”.

A Resolução nº1.203/2009, do Conselho Federal de Contabilidade, trata do assunto da seguinte forma:

Auditoria de demonstrações contábeis

Alcance da auditoria :

A1. A opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis trata de determinar se as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Tal opinião é comum a todas as auditorias de demonstrações contábeis. A opinião do auditor, portanto, não assegura, por exemplo, a viabilidade futura da entidade nem a eficiência ou eficácia com a qual a administração conduziu os negócios da entidade. Em algumas situações, porém, lei e regulamento aplicáveis podem exigir que o auditor forneça opinião sobre outros assuntos específicos, tais como a eficácia do controle interno ou a compatibilidade de um relatório separado da administração junto com as demonstrações contábeis. Embora as NBC

TAs incluem exigências e orientação em relação a tais assuntos na medida em que sejam relevantes para a formação de uma opinião sobre as demonstrações contábeis, seria exigido que o auditor empreendesse trabalho adicional se tivesse responsabilidades adicionais no fornecimento de tais opiniões. (Resolução CFC 1.203, de 27 de novembro de 2009)

A mesma resolução citada trata da elaboração das demonstrações contábeis da seguinte forma:

*Elaboração das demonstrações contábeis:*

A2. Lei ou regulamento podem estabelecer as responsabilidades da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, em relação a relatórios financeiros. Entretanto, a extensão dessas responsabilidades, ou a forma que elas são descritas, podem ser diferentes. Apesar dessas diferenças, uma auditoria em conformidade com NBC TAs é conduzida com base na premissa de que a administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança reconhecem e entendem que eles têm essa responsabilidade: (a) pela elaboração das demonstrações contábeis em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo quando relevante sua apresentação adequada;

(b) pelo controle interno que os administradores e, quando apropriado, os responsáveis pela governança determinam ser necessário para permitir a elaboração de demonstrações contábeis que estejam livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro;

[...].(Resolução CFC 1.203, de 27 de novembro de 2009)

A Resolução 1.203/2009 é bem clara ao expor que mesmo com controle eficaz existe o risco da ocorrência de erros ou equívocos por parte do ser humano.

A Lei nº4.320/64, em seu art. 76, traz o fundamento do controle interno na Administração Pública, o qual estabelece que o poder executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o art. 75 da mesma Lei, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente. O art. 75 da Lei 4.320/64 diz que:

**Art. 75.** O controle da execução orçamentária compreenderá:

I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;

III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

(Lei 4.320 de 17 de março de 1964)

O alcance das funções dos órgãos de controle interno pode ser percebido pelo campo abrangido dentro da chamada “supervisão ministerial – art. 25 do Decreto-lei nº200/ 67 -, a qual já tinha por principais objetivos (entre outros), na área de competência do Ministro de Estado:

- I - promover a execução dos programas do Governo;
- II - avaliar o comportamento administrativo dos órgãos supervisionados e diligenciar no sentido de que estejam confiados a dirigentes capacitados;
- III - fiscalizar a aplicação e utilização de dinheiros, valores e bens públicos;
- IV - acompanhar os custos globais dos programas setoriais do Governo a fim de alcançar uma prestação econômica de serviços;
- V - transmitir ao Tribunal de Contas, sem prejuízo da fiscalização deste, informes relativos à administração financeira e patrimonial dos órgãos do ministério.

A constituição Federal de 1988 em seu art. 70, na seção IX do Capítulo I do Título IV, trata da fiscalização contábil, financeira e orçamentária, dizendo que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da união e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

O sistema de controle interno tem sua finalidade elencada no art. 74 da Constituição Federal de 1988:

**Art. 74.** Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

(CF/88, art. 74)

Em relação aos Municípios, a Constituição Federal de 1988, dispõe em seu art. 31, “A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da Lei.”

Segundo Bocaccio (2002, p. 347), “Isto evidencia a amplitude da abrangência do controle afeto aos órgãos de controle interno, cujos trabalhos servem de base às verificações e conclusões do TCU.”

Por sua vez, a Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, prevê que:

**Art. 113.** O controle das despesas decorrentes dos contratos e demais instrumentos regidos por esta Lei será feito pelo Tribunal de Contas competente, na forma da legislação pertinente, ficando os órgãos interessados da Administração responsáveis pela demonstração da legalidade e regularidade da despesa e execução, nos termos da Constituição e sem prejuízo do sistema de controle interno nela previsto.

§ 1º Qualquer licitante, contratado ou pessoa física ou jurídica poderá representar ao Tribunal de Contas ou aos órgãos integrantes do sistema de controle interno contra irregularidades na aplicação desta Lei, para os fins do disposto neste artigo.

§ 2º Os Tribunais de Contas e os órgãos integrantes do sistema de controle interno poderão solicitar para exame, até o dia útil imediatamente anterior à data de recebimento das propostas, cópia de edital de licitação já publicado, obrigando-se os órgãos ou entidades da Administração interessada à adoção de medidas corretivas pertinentes que, em função desse exame, lhes forem determinadas. (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994)

De acordo com as normas estabelecidas em nível Federal (Lei nº 10.180/2011), os sistemas de planejamento e orçamento, administração financeira, contabilidade e de controle interno compreendem as seguintes atividades:

- Planejamento e orçamento – elaboração, acompanhamento e avaliação de planos, programas, e orçamentos e de realização de estudos e pesquisas sócio-econômicas;
- administração financeira – programação financeira, de administração de direitos e deveres; garantias e obrigações de responsabilidade do tesouro e de orientações técnico-normativas referentes a execução orçamentária;
- contabilidade – registro, tratamento e controle das operações relativas à administração orçamentária, financeira e patrimonial, com vista na elaboração das demonstrações contábeis.
- controle interno – avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos e de avaliação da gestão dos administradores públicos, utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização. (SILVA, 2003, p. 208)

Consoante ao descrito anteriormente, pode-se verificar que a nível federal as atividades são bem definidas para cada setor.

O controle interno representa um conjunto de procedimentos e rotinas instituídos pelo gestor, com a finalidade de auxiliar a administração no intuito de atingir de modo satisfatório os objetivos e metas estabelecidos.

#### 2.6.4 Controle externo

O controle externo é o instituído e exercido por órgãos (Casa legislativa ou Comissão Permanente ou de Inquérito), membro do Poder Legislativo ou por órgãos

ou membro do Tribunal de Contas da União, dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal.

Bocaccio menciona que:

O Controle externo é o exercido no âmbito do Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete desde a apreciação das contas do Presidente da República até o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta – art. 71, CF/88. Compreende, além do mais:

I – a apreciação as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório [...] (BOCACCIO, 2002, p. 345),

Ainda, continuando a exposição sobre as competências do controle externo, a Constituição Federal em seu art. 71, diz que:

[...]IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas”.

VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;

XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados. (CF/88, art. 71)

Por sua vez, a Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei nº 101/2000 (que tem como premissas o planejamento, a transparência e o controle), dispõe, em seu art. 59, que o Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio do Tribunal de Contas, e o sistema de controle interno do Poder Executivo fiscalizarão o cumprimento das normas nela estabelecidas, com ênfase no que se refere a:

- I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
- II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
- III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
- IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
- VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver. (Lei 101/2000, art. 59)

A citação anterior demonstrou algumas das normas estipuladas pela legislação, com a finalidade de melhorar a utilização do dinheiro público.

Conforme o esclarecido neste tópico controle externo é aquele exercido por órgãos externos que fiscalizam as ações da administração pública e o seu funcionamento, analisando se a legislação vigente está sendo seguida.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

O trabalho teve como tipo de pesquisa a descritiva, ou seja, procurar descrever com exatidão os fatos e fenômenos de determinada realidade. Com relação à abordagem será uma pesquisa quali-quantitativa, ou seja, primeiramente pretende-se fazer uma descrição interpretativa das coisas e dando seguimento serão quantificadas as escalas de conhecimento sobre o assunto.

Como afirma Demo (1995, p. 133) “Em termos quantitativos, as ciências sociais já dispõem de bagagem apreciável de pesquisa empírica e, por mais que existam vícios, limitações e também mistificações, é um produto de particular significado metodológico”. Para Neves (1996, p. 1) a pesquisa qualitativa é: “[...] um conjunto de diferentes técnicas interpretativas que visam a descrever e a decodificar os componentes de um sistema complexo de significados. Tendo por objetivo traduzir e expressar o sentido dos fenômenos do mundo social [...]”. Alguns autores acreditam ser de grande valia para a ciência o agrupamento das duas abordagens (quantitativa x qualitativa), como é o caso de Demo (1995, 231) quando diz que “Embora metodologias alternativas facilmente se unilateralizem na qualidade política, destruindo-a em consequência, é importante lembrar que uma não é maior, nem melhor que a outra. Ambas são da mesma importância metodológica”.

A metodologia empregada utilizará documentos, observações, relatos e questionário como principais fontes de coleta de dados, sendo que estes meios também caracterizam uma pesquisa descritiva.

#### **3.1 População e amostra**

A presente pesquisa foi realizada na região central do Estado do Rio Grande do Sul, durante os meses de janeiro/2011 a abril/2011. Inicialmente aplicou-se o questionário (anexo A) em trinta e dois (32) Municípios pertencentes a região central deste Estado. O questionário foi enviado a todos os setores de contabilidade e/ou controles internos das Prefeituras. Devido a dificuldades de retorno nas respostas foram escolhidos 10 (dez) Municípios pela sua localização (ao norte, ao sul, ao leste, ao oeste e no centro da região central) e pela sua população, ou seja, que totalizassem mais da metade do total populacional da região centro do estado. Enfatize-se que a população escolhida representa um terço (1/3) do total dos

Municípios da região centro e a quantidade da população se equivale a mais de cinquenta por cento (50%) do total da região.

### **3.2 Coleta e análise de dados**

Após a pesquisa bibliográfica procedeu-se o levantamento dos Municípios que fazem parte da região central do Rio Grande do Sul e das devidas quantidades populacionais por Município. Em seguida, iniciou-se o procedimento de aplicação do questionário (apêndice A) para se obter informações a respeito da aplicação das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e como está o andamento da sua implantação nas Prefeituras.

Os dados foram analisados através dos meios computacionais, e os resultados estão apresentados a seguir.

## 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A pesquisa foi realizada com 10 Municípios da região central do Estado do Rio Grande do Sul:

Quadro 1– Municípios da região central do Estado/RS

\* Fonte: IBGE - Censo 2010

	Municípios	População	Percentual
1	AGUDO	16.729	2,99%
2	CACEQUI	13.685	2,44%
3	CAPÃO DO CIPÓ	3.107	0,55%
* 4	DILERMANDO DE AGUIAR	3.064	0,55%
5	DONA FRANCISCA	3.401	0,61%
6	FAXINAL DO SOTURNO	6.672	1,19%
7	FORMIGUEIRO	7.014	1,25%
* 8	ITAARA	5.011	0,89%
9	IVORÁ	2.156	0,38%
10	JAGUARI	11.478	2,05%
11	JARI	3.575	0,64%
12	JÚLIO DE CASTILHOS	19.579	3,50%
13	MATA	5.111	0,91%
14	NOVA ESPERANÇA DO SUL	4.671	0,83%
* 15	NOVA PALMA	6.345	1,13%
16	PARAISO DO SUL	7.336	1,31%
17	PINHAL GRANDE	4.471	0,80%
18	QUEVEDOS	2.710	0,48%
19	RESTINGA SECA	15.850	2,83%
* 20	SANTA MARIA	261.027	46,60%
* 21	SANTIAGO	49.082	8,76%
22	SÃO FRANCISCO DE ASSIS	19.258	3,44%
23	SÃO JOÃO DO POLÉSINE	2.635	0,47%
* 24	SÃO MARTINHO DA SERRA	3.201	0,57%
25	SÃO PEDRO DO SUL	16.371	2,92%
* 26	SÃO SEPÉ	23.798	4,25%
* 27	SÃO VICENTE DO SUL	8.440	1,51%
* 28	SILVEIRA MARTINS	2.452	0,44%
29	TOROPI	2.952	0,53%
30	TUPANCIRETÁ	22.286	3,98%
31	UNISTALDA	2.453	0,44%
* 32	VILA NOVA DO SUL	4.221	0,75%
	TOTAL	560.141	100%

Devido a ausência de retorno nas respostas dos questionários, foi utilizada como população os dez (10) Municípios marcados com asterisco na tabela acima.

Da totalidade de 10 (dez) municípios pesquisados, 03 (três) não responderam o questionário. Porém a análise será feita sobre o total.

Conforme aplicação do questionário a questão de nº 1, buscou saber o nível de conhecimento da equipe administrativa envolvidas nos setores de contabilidade e sistemas de controle interno do Município, onde se obteve o seguinte:

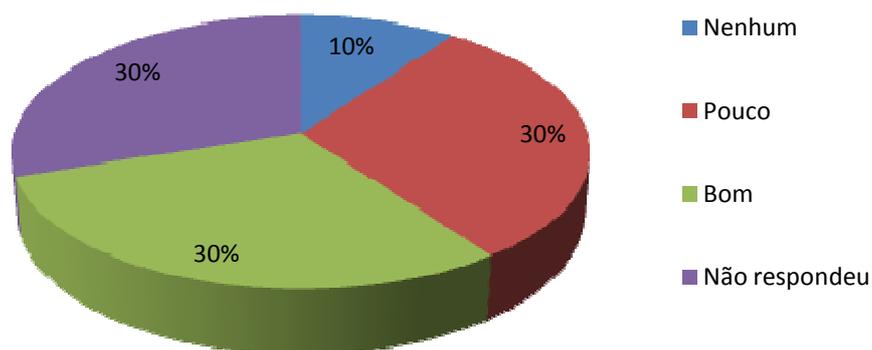


Figura 1 – Nível de conhecimento da equipe administrativa sobre as NBCASP.

Pode-se verificar que do total da amostra trinta por cento (30%) possui um bom conhecimento no assunto, trinta por cento (30%) possui pouco conhecimento, trinta por cento (30%) não respondeu e dez por cento (10%) não possui nenhum conhecimento. Do total pesquisado não houve registro de que em algum Município a equipe administrativa tivesse um ótimo conhecimento.

Isto posto pode-se concluir que falta conhecimento da equipe com relação as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público.

A segunda questão buscou saber se os funcionários dos setores envolvidos com as adequações das NBCASP participaram de treinamentos e/ou palestras sobre o assunto, onde se obteve o seguinte:

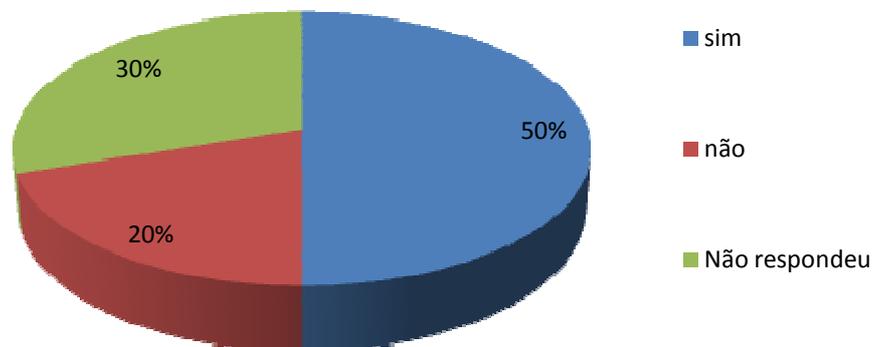


Figura 2 – Participação em treinamentos e/ou palestras sobre as NBCASP

Através desta pergunta obteve-se a informação de que cinquenta por cento (50%) dos envolvidos as adequações participaram de treinamentos, vinte por cento (20%) não participaram.

O que levou a concluir que somente metade dos funcionários participou de treinamentos, ou por falta de conhecimento da existência de cursos, ou por falta de interesse próprio ou da administração.

A questão de nº 3 examina se as palestras e/ou treinamentos foram satisfatórios para realizar a adequação das normas, segue o resultado obtido:

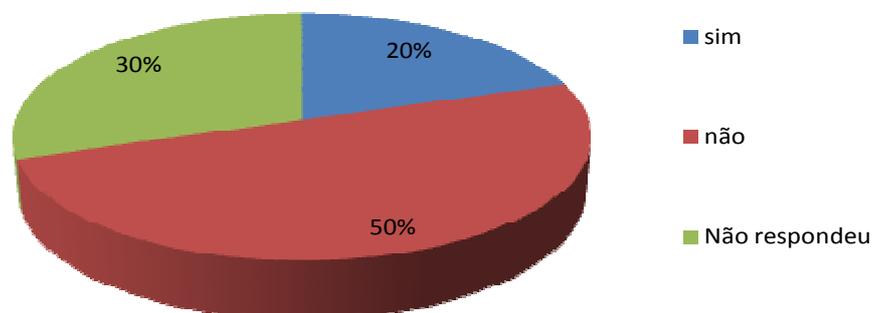


Figura 3 – Nível de satisfação dos treinamentos e/ou palestras referentes as adequações

De todo o pessoal que participou de treinamentos e palestras cinquenta por cento (50%) não consideraram como satisfatório o que foi repassado. Ou seja, metade das pessoas que responderam não sentem total segurança em realizar as adequações necessárias, de modo que as administrações públicas estão sujeitas a apontamentos do Tribunal de Contas do Estado, quando as normas começarem a ser analisadas por este órgão.

A questão nº 04 se refere ao andamento das adequações no setor de contabilidade perante as Normas, o que se pode analisar na figura 4.

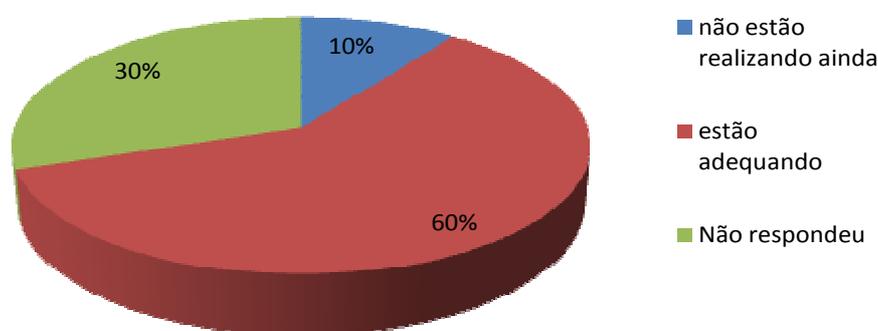


Figura 4 – Andamento das adequações no setor de contabilidade

Analisando os resultados com um visão otimista verifica-se que 60% do total já esta adequando a contabilidade as normas. Ou seja, mesmo com todas as dificuldades, os funcionários estão fazendo o possível para realizar as adequações necessárias a administração municipal.

Consoante a questão de nº 5, foi realizada a seguinte pergunta: “Dentre as normas em sua opinião, quais são as mais difíceis para adequar em seu Município? Por que?”

Dentre as normas apresentadas no presente trabalho, a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão e a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público, foram apontadas como as mais difíceis de serem implantadas.

Através do questionário, de observações e de convívio com funcionários dos setores envolvidos com estas adequações, pode-se elencar as seguintes dificuldades:

- Estruturalmente os Municípios não são dotados de capacidade logística para efetuar a correta gestão do seu imobilizado, suas avaliações, reavaliações e depreciações;
- O custo operacional para implantar as adequações, principalmente com relação aos laudos de engenharia e pagamentos de anotações de responsabilidade técnica (ART);
- Falta de pessoal na área para realizar os levantamentos necessários para apuração de quantidades e valores dos bens;
  - Falta de organização no cadastro histórico do patrimônio;
  - Falta uma maior qualificação do pessoal que organiza os setores de almoxarifado e patrimônio, além da necessidade de mais treinamentos para os setores de contabilidade e setor/comissão de controles internos nos municípios;

Ainda, foi abordada a exigência da legislação com relação ao sistema de custos, sendo que a maior queixa do pessoal é da insuficiência de informação dos gestores, ou seja, a administrações não sabem exatamente o que querem apurar neste sistema. Esta dificuldade provém, de que o estabelecimento de mecanismos de alocação de gastos/custos aos centros de custos pressupõe a existência de sistemas eletrônicos de processamento de dados, que permitam a coleta dos componentes de custo em formato que possibilite os cálculos e a elaboração de relatórios (telas, papel, etc), com detalhes que atendam às demandas dos usuários. Em geral, a complexidade para alocação dos componentes de gastos/custos aos respectivos centros de custos está relacionada ao maior ou menor grau de desenvolvimento tecnológico dos sistemas de controle e processamento de dados e à própria existência de um sistema, que agilize a coleta das variáveis necessárias. Portanto, neste sentido, o gestor precisa decidir o que quer apurar e controlar, para que o sistema atenda as necessidades da administração.

De acordo a questão nº 6, a indagação é se o controle interno (setor/comissão) está envolvido com as adequações, onde se obteve o resultado a seguir:

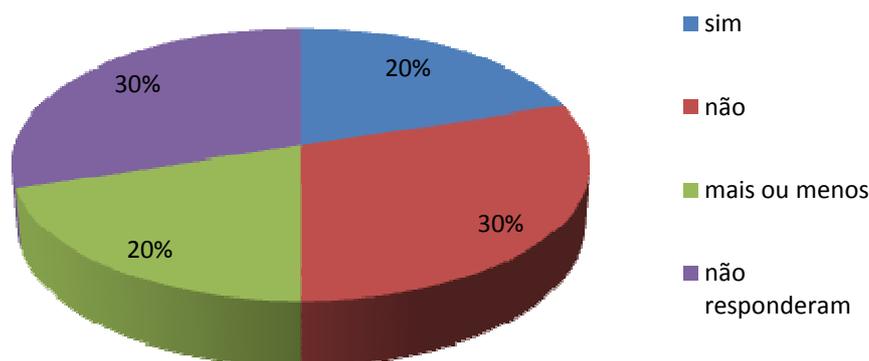


Figura 5 – Envolvimento do Sistema de Controle Interno perante as adequações das NBCASPs

Através desta pergunta, pode-se constatar que somente vinte por cento (20%) está realmente envolvido com o assunto. E que metade dos funcionários do setor/comissão do sistema de controle interno ou não está envolvido ou está pouco envolvido com estas adequações.

Com isto, pode-se notar a fragilidade dos controles municipais com relação às exigências das normas. Pois o controle concomitante é realizado pelos setores ou comissões de controle interno, e se os mesmos não estiverem envolvidos, não conseguiram verificar a ocorrência de erros. O que se remete, novamente, a questão de número 03, se os funcionários não estão seguros e se os setores ou comissões de controle interno municipal não estão envolvidos. Pode-se concluir que as administrações municipais não estão preparadas e isto se torna preocupante, pois os Municípios precisam estar com as adequações implantadas até o ano de 2013.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

É necessário repensar a Administração Pública, o que se deseja dela, quais são as expectativas que se tem como cidadão e como servidor público, pois é partindo deste princípio, que será reformulado o pensamento de todas as pessoas envolvidas no processo de convergência contábil (apêndice B) as normas internacionais aplicadas ao setor público.

Dentre os desafios decorrentes deste processo de convergência, observa-se o desenvolvimento de uma nova legislação ou reformulação de alguns pontos da Lei 4.320/64, a efetiva implementação das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a repercussão de tudo isto no aspecto profissional e educacional da contabilidade pública brasileira.

Do ponto de vista da legislação, as novas normas são um instrumento para elevar a eficácia e efetividade das leis quanto aos seus objetivos de promover o planejamento, a transparência e responsabilidade da gestão fiscal. As normas apresentam mais credibilidade à medida que valorizam a transparência da informação pública, através das demonstrações que serão vistas sob a ótica patrimonial e não somente orçamentária.

A partir do exposto, com relação a efetiva implementação, foi evidenciada neste trabalho, a falta conhecimento da equipe administrativa com relação às normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público; a insuficiente participação do quadro funcional em treinamentos; a insegurança do pessoal quando da realização da aplicação das normas na vida prática da administração, que com todas as dificuldades estão tentando realizar as adequações da melhor maneira; e até mesmo a dificuldade dos controles internos dos municípios em acompanhar a implantação das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público.

No que tange, ao aspecto profissional e educacional, o modelo de Estado almejado é aquele onde os administradores, os servidores e empregados públicos devem assumir seu papel, como recursos imprescindíveis para o melhor desempenho da administração pública. Para isso se faz necessário, não só os investimentos na questão tecnológica, mas também na qualificação de seus

colaboradores, com a educação continuada, através de cursos e treinamentos, os quais contribuirão para a elevação dos padrões dos serviços prestados.

Pode se concluir, através da pesquisa, que há uma evidente necessidade dos governantes ponderarem sobre o amanhã e valorizarem a informação contábil, visto que é através dela que são decididos, onde aplicar os recursos públicos de maneira a atender, com mais agilidade e economia, a sociedade brasileira. Está claro, que os gestores estão preocupados com esta situação, porém existem muitas burocracias a serem seguidas para atender de maneira satisfatória os objetivos impostos pela legislação atual.

## REFERÊNCIAS

AZEVEDO, Ricardo Rocha de ; SOUZA, Jose Antonio de; VEIGA, Catia Maria Fráguas. **Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: comentadas**. Blumenau: Nova letra, 2009.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF**.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**.

\_\_\_\_\_. **Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999** (Regulamenta o processo administrativo no âmbito da administração pública federal).

DEMO, Pedro. **Metodologia científica em ciências sociais**. 3. ed., São Paulo: Atlas, 1995.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 8.ed., São Paulo, Atlas, 1997, p. 490.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral**. Atlas, 2004.

GASPARINI, Diógenes. **Direito administrativo**. 4. ed., Saraiva, 1995.

CFC. **Resolução CFC nº 1.128, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 16/05/11.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.129, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 16/05/11.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.130, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 16/05/11.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.131, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 16/05/11.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.132, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 16/05/11.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.133, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 16/05/11.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.134, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 16/05/11.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.135, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 16/05/11.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.136, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 16/05/11.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.137, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 16/05/11.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 7. ed., São Paulo: Atlas, 2004.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2002, p.94.

NEVES, José Luis. **Pesquisa qualitativa: características, usos e possibilidades**. **Caderno de pesquisa em administração**. FEA-USP. São Paulo, v. 1. n. 3. 2 sem, 1996.

OSORIO, Fabio Medina. **Novos rumos da gestão pública brasileira: dificuldades teóricas ou operacionais**. Revista eletrônica sobre a reforma do estado. Salvador: março/abril/maio, 2005.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral fácil**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 18 ed., São Paulo: Malheiros, 2000.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. São Paulo: Atlas, 2003.

TORRES, Marcelo Douglas de Figueiredo. **Estado, democracia e administração pública no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004. 224 p.

WLASSAK, Thomas. **O princípio da publicidade. Considerações sobre forma e conteúdo**. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 60, 1 nov. 2002. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/3425>. Acesso em: 15 maio 2011.

Autor desconhecido, 2010. Disponível em: [http://www.gestaopublica.net/article\\_read.asp?id=97](http://www.gestaopublica.net/article_read.asp?id=97), acessado em 11 de setembro de 2010.)

## APÊNDICE A

### Questionário

1) Qual o nível de conhecimento da equipe administrativa (gestão pública) de seu Município sobre as Normas Brasileiras de contabilidade aplicadas ao Setor Público:

Nenhum       Pouco       Bom       Ótimo

Observações (caso ache necessário): \_\_\_\_\_

2) Os funcionários dos setores envolvidos com as adequações das Normas Brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público participaram de treinamentos e/ou palestras sobre o assunto?

Sim       Não

Observações (caso ache necessário): \_\_\_\_\_

3) As palestras e/ou treinamentos foram satisfatórias para realizar a adequação:

Sim       Não

Observações (caso ache necessário): \_\_\_\_\_

4) Como está o andamento das adequações no setor de contabilidade de seu Município, perante as Normas?

Não estão realizando ainda       Estão adequando       Está adequado

Observações (caso ache necessário): \_\_\_\_\_

5) Dentre todas as Normas em sua opinião, quais as mais difíceis para adequar em seu Município? Por que?

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

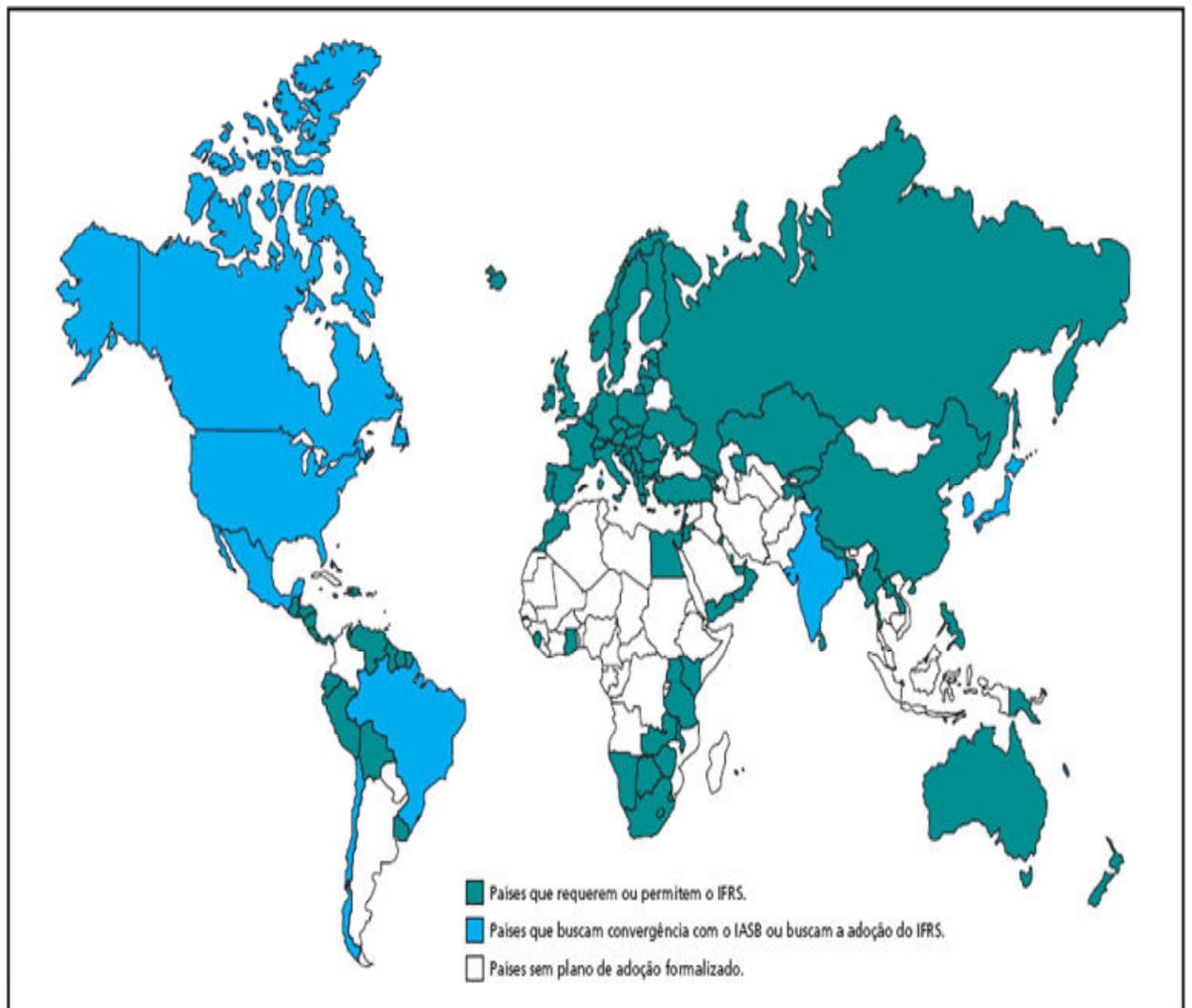
6) O Sistema de Controle Interno (setor/comissão) está envolvido com as adequações?

Sim       Não       Mais ou menos

Observações (caso julgue necessário): \_\_\_\_\_

**APÊNDICE B**

Mapa que demonstra a situação da convergência no mundo.



Fonte: *The Journal of the IASB and the IASC Foundation – INSIGHT Q3 e Q4, 2007.*