



Faculdade de Ciências Contábeis e Administração do Vale do Juruena
Curso de Bacharel em Ciências Contábeis

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE-NBC T 16
APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: MUDANÇAS E
DESAFIOS PARA A CONTABILIDADE PÚBLICA

Marineides Nogueira Leite de Araújo

MARINEIDES NOGUEIRA LEITE DE ARAUJO

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE-NBC T 16
APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: MUDANÇAS E
DESAFIOS PARA A CONTABILIDADE PÚBLICA**

Monografia apresentada ao Curso de graduação em Ciências Contábeis, da Faculdade de Ciências Contábeis e Administração do Vale do Juruena, Instituto Superior de Educação do Vale do Juruena, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Prof^a. Mestre Ahiram Cardoso Silva Lima
Orientadora

MARINEIDES NOGUEIRA LEITE DE ARAUJO

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE-NBC T 16
APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: MUDANÇAS E
DESAFIOS PARA A CONTABILIDADE PÚBLICA**

Monografia apresentada em 18 de Junho de 2009 e aprovada pela Banca
Examinadora, constituída pelos professores:

Prof^a. Mestre Ahiram Cardoso Silva Lima
Orientadora – Presidente da Banca

Prof^a. Especialista Antonia Luiza Ribeiro Pereira
Membro

Prof^o. Especialista Claudio Luís Lima dos Santos
Membro

Juína, 18 , Junho 2009

Dedico este trabalho aos meus filhos, Markus Paulo e Gabriella e, em especial, ao meu esposo Célio, pela compreensão, carinho e incentivo, apoios fundamentais, pois abriram mão da minha presença para o atingimento de mais esta etapa de minha vida.

AGRADECIMENTOS

Quero Agradecer primeiramente a Deus, por dar-me a vida, a fé, e a coragem na difícil e contínua luta de viver e que ilumina meu coração para que eu seja um ponto de luz aos que de mim precisam.

Aos meus Pais, fonte primária da minha essência e da minha existência, que sempre confiaram em mim.

Aos demais membros de minha família que constitui a base de apoio aos meus esforços e sempre parte integrante da minha felicidade.

A todos os amigos que contribuíram direta e indiretamente para esta realização, não posso enumerá-los para não cometer injustiça por eventual omissão.

Aos meus mestres e colegas, pela colaboração e amizade despendida no transcorrer do curso, para que juntos conseguíssemos vencer mais esta importante etapa de nossas vidas.

“ Não são as perdas e nem as caídas
que podem fazer fracassar nossa vida,
senão a falta de coragem para
levantarmos e seguirmos adiante” .
SAMUEL AUN WEOR

RESUMO

A presente pesquisa é sobre as mudanças e desafios na contabilidade pública, com as Normas Brasileiras de Contabilidade para o setor público – NBC T 16. O objetivo principal é Identificar as mudanças na Contabilidade no setor Público, no âmbito nacional. A harmonização das práticas contábeis, do setor Governamental, está em discussão no âmbito do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que constituiu o Comitê Gestor de Convergência com o objetivo de desenvolver ações para promover a harmonização das Normas Brasileiras de Contabilidade. As hipóteses da pesquisa são de que as NBC T 16 proporcionarão maior transparência ao setor público. A NBCASP traz novas demonstrações para o setor público, gerando necessidade de atualização e capacitação para os profissionais de Contabilidade Pública, pois a Contabilidade Governamental mais transparente favorece melhor interpretação e compreensão por parte da sociedade. Foram abordados tópicos sobre administração pública, princípios constitucionais da administração pública, Contabilidade Pública e as normas brasileiras de contabilidade no setor público. A metodologia foi bibliográfica e qualitativa. As NBCASP trazem pontos relevantes da convergência da transição na Contabilidade Governamental, que é a mudança do enfoque contábil, eminentemente centrado no controle orçamentário, para uma contabilidade pública voltada para o patrimonial, com a adoção do regime de competência para as receitas e despesas públicas. Nesse sentido, o trabalho apresenta os pontos mais relevantes das 10 NBC T 16, aplicadas ao Setor Público, bem como destaca as inovações promovidas, o que reforça os preceitos já estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal e Lei Federal nº 4.320/64.

Palavras-chave: Harmonização. Convergência. Contabilidade Governamental. Normas Brasileiras de Contabilidade aplicada no Setor Público.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

PPA	Plano Plurianual
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
NICASP	Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
CF	Constituição Federal
MF	Ministério da Fazenda
DFC	Demonstração do Fluxo de Caixa
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
DOU	Diário Oficial da União

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO	10
1.2	PROBLEMA	11
1.3	HIPÓTESES	12
1.4	OBJETIVOS	12
1.4.1	Objetivo Geral	12
1.4.2	Objetivos Específicos	12
1.5	DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	13
1.6	JUSTIFICATIVA	13
1.7	ESTRUTURA DO TRABALHO	14
2	REFERENCIAL TEÓRICO	15
2.1	ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	15
2.1.1	Estrutura da Administração Pública	15
2.2	PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	20
2.3	CONTABILIDADE PÚBLICA	29
2.3.1	Planejamento Governamental	31
2.3.1.1	Plano Plurianual – PPA	31
2.3.1.2	Lei de Diretrizes Orçamentárias – L.D.O	32
2.3.1.3	Lei de Orçamento Anual – LOA	33
2.3.1.3.1	Ciclo Orçamentário	35
2.3.2	Sistema de Escrituração Contábil	37
2.3.2.1	Execução orçamentária	38
2.3.2.1.1	Receita Pública	38
2.3.2.1.1.1	Receitas Correntes	39
2.3.2.1.1.2	Receitas de Capital	40
2.3.2.1.1.3	Receita Corrente Líquida	42
2.3.2.1.2	Despesa Pública	42
2.3.2.1.2.1	Classificação da Despesa pública quanto a natureza	43
2.3.2.1.2.2	Fases da Despesa Pública	45
2.3.2.1.2.2.1	Fixação da Despesa	45
2.3.2.1.2.2.2	Empenho	45
2.3.2.1.2.2.3	Liquidação	48
2.3.2.1.2.2.4	Pagamento	49
2.3.2.2	Restos a Pagar	49

2.3.2.2.1 Restos a Pagar Processados	50
2.3.2.2.2 Restos a Pagar não Processados.....	50
2.3.2.3 Créditos Adicionais	52
2.3.2.3.1 Vigência dos Créditos	53
2.3.3 Demonstrações Contábeis	54
2.4 NORMAS BRASILEIRA DE CONTABILIDADE NO SETOR PÚBLICO	55
2.4.1 NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação	57
2.4.2 NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis.....	58
2.4.3 NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil.	59
2.4.4 NBC T 16.4 – Transações no Setor Público	60
2.4.5 NBC T 16.5 – Registro Contábil	61
2.4.6 NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis.....	61
2.4.7 NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis.....	64
2.4.8 NBC T 16.8 – Controle Interno.....	64
2.4.9 NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão.	66
2.4.10 NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público	66
3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	69
3.1 MÉTODO DA PESQUISA	69
3.2 TÉCNICAS	69
4 ANÁLISES E RESULTADOS	71
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	77
REFERÊNCIAS	79

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

Busca-se a harmonização internacional das normas contábeis que parece ser uma necessidade imposta pela integração dos mercados e uma exigência dos usuários das informações contábeis, pois o mundo está inserido num ambiente globalizado.

No âmbito nacional, a harmonização das práticas contábeis do setor Governamental está em discussão no Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que instituiu um Comitê Gestor de Convergência com o objetivo de desenvolver ações para promover a harmonização das Normas Brasileiras de Contabilidade.

De acordo com as resoluções do Conselho Federal as NBCT 16, adoção será de forma facultativa, a partir da sua publicação em Diário Oficial da União (DOU), em 25 de Novembro de 2008, e de forma obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de Janeiro de 2010.

A contabilidade na sua condição de ciência social aplicada está sempre em constante mudança e desenvolvimento. O objetivo é que até 2010 todos os órgãos públicos já estejam adequados às normas brasileiras de contabilidade, ou seja, estejam em sintonia com as determinações do Conselho Internacional de Normas Contábeis (IASB – *International Accounting Standards Board*) e com as Normas Internacionais de Auditoria e Asseguração, emitidas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC – *International Federation of Accountants*).

A contabilidade é a principal linguagem dos negócios e uma ferramenta fundamental no processo de comunicação da empresa, governo, investidores e demais usuários das informações contábeis. As NBCASP trazem pontos relevantes da convergência da transição na contabilidade Governamental que é a mudança do enfoque contábil, eminentemente centrado no controle orçamentário, para uma contabilidade pública voltada para o patrimonial, com a adoção do regime de competência para as receitas e despesas públicas.

Diante dessas mudanças, Cardoso, (2002, p. 206-207) discorre;

“ Numa época de internacionalização da economia e dos mercados, a contabilidade carece de ser tão própria e adequada a esse mundo quanto o próprio mundo. Se isso não ocorrer, ela tende a perder seu espaço, a deixar

de suprir suas finalidades básicas, a simplesmente parecer diante daquilo para que ela exista [...] Em outros termos, quer dizer, então, que a contabilidade necessita acompanhar as mutações, as transformações, as metamorfoses que o mundo lhe impõe...”

Com a harmonização internacional abrangente à contabilidade pública, até então afastada das discussões sobre o tema, a expectativa para a área pública é de que no ano de 2012 haja a convergência das normas contábeis brasileiras às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*).

Com o intuito de contribuir na aproximação das normas brasileiras de contabilidade pública, e com a padronização no âmbito Governamental com as regras internacionais, o Ministério da Fazenda publicou a Portaria MF nº 184, de 25/08/08, em que determina:

“ Art. 1º Determinar à Secretaria do Tesouro Nacional - STN, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, o desenvolvimento das seguintes ações, no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela *International Federation of Accountants* - IFAC e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente” .

A relevância deste estudo justifica-se pela necessidade de uma maior discussão acadêmica, visto que no Brasil contamos com uma carência de bibliografias e trabalhos na área de Contabilidade Governamental, limitada ao desenvolvimento de técnicas e práticas. A Contabilidade, na sua condição de ciência social aplicada, está em constante desenvolvimento.

Nesse sentido, o objetivo do trabalho é apresentar os pontos mais relevantes das 10 NBC T 16 , aplicadas ao Setor Público e aprovadas, bem como destacar as inovações promovidas, que reforçam os preceitos já estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal e Lei Federal nº 4.320/64.

1.2 Problema

Quais as mudanças e desafios na contabilidade pública, com as Normas Brasileiras de Contabilidade para o setor público?

Lakatos e Marconi (2006, p. 139) afirmam que:

“Determinar com precisão significa enunciar um problema, isto é, determinar o objetivo central da indagação. Assim, enquanto o tema de uma pesquisa é uma proposição até certo ponto abrangente, a formulação do problema é mais específica: indica exatamente qual a dificuldade que se pretende resolver”.

1.3 Hipóteses

GIL (2009, p. 31) ressalta que:

“Uma expressão verbal suscetível de ser declarada verdadeira ou falsa. A essa proposição dá-se o nome de hipótese. Assim, a hipótese é a proposição testável que pode vir a ser a solução do problema”.

A hipótese é uma suposição que se faz de alguma coisa possível ou não, e da qual se tiram às conseqüências a verificar. É um conjunto de condições que se toma como ponto de partida para desenvolver o raciocínio. É uma verdade provisória, uma teoria que carece de provas.

Diante do problema exposto, apresentam-se as seguintes hipóteses:

- ? Com as NBC T 16, proporcionará maior transparência no setor público;
- ? As NBCASP trazem novas demonstrações para o setor público;
- ? Haverá necessidade de atualização e capacitação para os profissionais de Contabilidade Pública;
- ? A Contabilidade Governamental mais transparente favorece melhor interpretação e compreensão por parte da sociedade.

1.4 Objetivos

1.4.1 Objetivo Geral

Identificar as mudanças na Contabilidade no setor Público.

1.4.2 Objetivos Específicos

- ? estudar as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público;

- ? contribuir para com os profissionais de Contabilidade Pública;
- ? identificar contribuições da NBC T 16 para com a sociedade;

1.5 Delimitação da pesquisa

Contextualizar os pontos principais da transição na contabilidade Governamental e a mudança do enfoque contábil, vindos com as Normas NBC T 16, aplicadas ao Setor Público, contribuindo, assim, com a aproximação das normas brasileiras às internacionais.

1.6 Justificativa

Diante do contexto de harmonização e padronização da Contabilidade governamental, muito se tem estudado e discutido no Brasil o denominado “processo de convergência contábil”, nas ditas contabilidade societária ou financeira e, agora, abrangendo a Contabilidade Governamental, até então afastada do tema. A expectativa para a área pública é de que no ano de 2012 haja a convergência das normas contábeis brasileiras às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NICASP.

De acordo com as resoluções do Conselho Federal as NBC T 16, as suas adoções será de forma facultativa, a partir da sua publicação em DOU, em 25 de Novembro de 2008, e de forma obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de Janeiro de 2010.

Entretanto, o impacto da internacionalização das normas contábeis é bem mais abrangente do que aparenta, ao contrário do setor privado, onde a informação contábil tem uma influência muito forte no mercado de capitais, podendo afetar o preço de ações, o valor das empresas e a remuneração de executivos. No setor público, a principal função da Contabilidade (e de sua informação) é o controle, ou seja, verificar se os gastos públicos estão de acordo com as peças orçamentárias,

se as receitas previstas foram devidamente arrecadadas e as áreas que necessitam de priorização de investimentos.

A principal função social da Contabilidade Governamental é servir de instrumento de controle por parte da sociedade no acompanhamento das políticas públicas, baseadas na prestação de contas colocada à disposição por parte dos gestores públicos e na correta aplicação dos recursos públicos.

Dessa forma, seu principal produto é a demonstração contábil que, no seu processo de reconhecimento, mensuração e divulgação dos elementos contábeis, na transparência da gestão fiscal, (ativos, passivos, receitas, despesas, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração do Resultado Econômico, Notas Explicativas; deve ser compreensível e representar justa e adequadamente a movimentação, origem e aplicação dos recursos públicos.

Mesmo possuindo relevância, há imensa escassez de trabalhos abordando a Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade Governamental.

1.7 Estrutura do trabalho

Na seção 1 consta a introdução, contendo a contextualização do trabalho sobre as normas de contabilidade para o setor público, o problema de pesquisa, as hipóteses a serem testadas, os objetivos a ser alcançados, a delimitação da pesquisa, a justificativa para o desenvolvimento do trabalho com o tema escolhido e a estrutura do trabalho.

Na seção 2 encontra-se o referencial teórico com: administração pública, princípios constitucionais da administração pública, Contabilidade Pública e Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público NBC T 16..

Na seção 3 consta a metodologia, métodos, e técnicas da pesquisa.

Na seção 4 consta a análise de resultados.

Na seção 5 consta a conclusão.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Administração Pública

A função administrativa encontra-se subordinada às finalidades constitucionais e deve pautar suas tarefas administrativas no sentido de conferir uma maior concretude aos princípios e regras constitucionais.

Tanto no direito privado como no direito público, os atos de administração limitam-se aos de guarda, conservação e percepção dos frutos dos bens administrados. Há sempre uma vontade externa a do administrador ao impor-lhe a orientação a seguir.

Primeiramente, cumpre distinguir o que é Administração Pública. Assim, Meirelles (2006, p. 64-65) elabora o seu conceito:

“Em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo; em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade. Numa visão global, a Administração é, pois, todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”.

2.1.1 Estrutura da Administração Pública

A administração financeira e orçamentária representa as ações de gerenciar as finanças e o orçamento do setor governamental, que no Brasil divide-se em três esferas, União, Estados e Municípios, que se destaca, portanto, por ser um conjunto de órgãos destinados a cumprir as finalidades de Estado e na busca da realização do bem comum.

Segundo Lima e Castro, (2007, p. 2):

“A Contabilidade Pública é aplicada às pessoas jurídicas de Direito Público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), suas respectivas são autarquias e fundações criadas ou mantidas pelo Poder Público e, excepcionalmente, às empresas públicas e sociedades de economia mista, quando estas últimas fizerem emprego dos recursos públicos constantes dos orçamentos anuais”.

De acordo com Kohama (2003, p. 34):

“O campo de atuação da Administração Pública, conforme delineado pela organização da execução dos serviços, compreende os órgãos da Administração Direta ou Centralizada e os da Administração Indireta ou Descentralizada”.

O campo de aplicação da Contabilidade Governamental é restrito à administração pública nos seus três níveis de governo, União, Estado e Municípios.

? **Administração Direta ou Centralizada**

A Administração Pública, ainda pode ser classificada como direta ou indireta. A Direta é aquela exercida pela administração por meio dos seus órgãos internos (gabinetes e secretarias), que compreende o conjunto de atividades e serviços que são integrados na estrutura administrativa, do Governo Federal, Estadual, e Municipal.

Kohama (2003, P.34) conceitua como:

“Administração Direta ou Centralizada é a constituída dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios, no âmbito federal, do Gabinete do Governador e Secretarias de Estado, no âmbito estadual e, na administração municipal, dever seguir estrutura semelhante”

? **Administração Indireta ou Descentralizada**

A Indireta é a atividade estatal entregue a outra pessoa jurídica (autarquia, fundação, empresa pública e Sociedade de Economia Mixta, todas com personalidade jurídica própria, independência administrativa, orçamentária, e financeira.

Kohama (2003, p. 35) discorre:

“A Administração indireta ou descentralizada é atividade administrativa caracterizada como serviço público ou de interesse público, transferida ou deslocada do Estado, para outra entidade por ele criada ou cuja criação é por ele autorizada”.

Mais adiante o mesmo autor discorre que:

“Na administração indireta ou descentralizada, portanto, o desempenho da atividade pública é exercido de forma descentralizada, por outras pessoas jurídicas de direito público ou privado, que, no caso, proporcionarão ao Estado a satisfação de seus fins administrativos” .

Segundo Araujo e Arruda (2007, p. 6):

“ Compreende a estrutura administrativa dos três Poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário), e suas subdivisões (estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios, Secretarias estaduais e/ ou municipais com seus respectivos departamentos e seções” .

? **Entidades que compõem a Administração Indireta ou Descentralizada**

As entidades que compõem a administração indireta são autarquias, entidades paraestatais, empresas públicas, sociedade de economia mista, fundações, e serviços sociais autônomos. Abaixo conceituamos cada uma, que segundo os autores são:

Segundo Araujo e Arruda (2007, p. 6-7):

“A administração indireta, constitui-se de entidades públicas dotadas de personalidade jurídica própria, que se encontram vinculadas a esses Poderes por meio de determinação em Lei [...], que são eles: autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista” .

De acordo com Kohama (2003, p. 35):

“entre as entidades que compõem a chamada administração indireta ou descentralizada, o Estado pode utilizar-se de instituições com personalidade jurídica de direito público ou de direito privado, dependendo dos serviços que pretende transferir, quer por força de contingência ou de conveniência administrativa” .

Discorrendo sobre o assunto o mesmo autor afirma que:

“ As entidades de personalidade jurídica de direito público podem ser constituídas para execução de atividades típicas da Administração Pública, ou seja, atividades estatais específicas. Por sua vez as entidades de personalidade jurídica de direito privado, também chamadas *entidades paraestatais*, por estarem ao lado do Estado, geralmente podem ser constituídas ou autorizadas para a execução de atividades de interesse público, mas dificilmente, para serviço do Estado, pela sua própria natureza” .

? **Autarquias**

As autarquias são pessoas de direito, público, nascidas do ente estatal, que as criou, elas têm sua contabilidade própria, têm autonomia financeira, sem subordinação hierárquica, além de patrimônio e receitas próprias.

Segundo Andrade (2007, p. 16):

“Serviço autônomo instituído por lei, com personalidade administrativa de direito público interno, possuidor de orçamento próprio e autonomia financeira, sem subordinação hierárquica, além de patrimônio e receita própria, capazes de executar as atividades típicas da Administração Pública(...)”.

De acordo com Kohama (2003, p. 36):

“Autarquia é o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade de direito público interno, com patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da administração pública, ou seja, atribuições estatais específicas”.

O Mesmo Autor ainda discorre sobre o assunto:

“Por ser entidade com personalidade de direito público interno, a autarquia recebe a execução de serviço público por transferência, não agindo por delegação, e sim por direito próprio e com autoridade pública, de competência que lhe for outorgada pela lei que a cria”.

? **Entidades Paraestatais**

São empresas que fazem parte do orçamento fiscal da Administração devendo, portanto, exercer controles contábeis compatíveis com a administração pública.

De acordo com Kohama (2003, p. 38-39):

“Entidades paraestatais são pessoas jurídicas de direito privado, cuja criação é autorizada por lei, com patrimônio público ou misto, para a realização de atividades, obras ou serviços de interesse coletivo, sob normas e controle do Estado [...]. Entretanto, outras formas de entidades paraestatais existem cujas constituições são autorizadas por intermédio de lei, denominadas Serviços Sociais Autônomos, sem fins lucrativos, mas, em virtude do interesse coletivo dos serviços que prestam, o poder público as autoriza e as ampara, através de dotações orçamentárias ou contribuições parafiscais”.

? **Empresas Públicas**

São as que possuem personalidade jurídica, de direito privado, com patrimônio próprio, mas que o Governo detém a maior parte do capital e é dirigida pelo Poder Público.

De acordo com Andrade (2007, p. 17):

“Entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio, capital exclusivo e direção do Poder Público, seja União, Estado ou Município, que utiliza órgãos da administração indireta, criados por lei, para desempenhar atividades de natureza empresarial...”.

De acordo com Kohama (2003, p. 40):

“Entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivamente governamental, criação autorizada pro lei, para exploração de atividade econômica ou industrial, que o governo seja levado a exercer por força de contingência ou conveniência administrativa”.

O mesmo autor ainda discorre sobre o assunto:

“É uma empresa, mas uma empresa estatal por excelência, e suas atividades regem-se pelos preceitos comerciais, constituída, organizada e controlada pelo poder público, através da entidade a que estiver vinculada, supervisionada, com a finalidade de ajustar-se ao Plano Geral de Governo [...] A característica específica das empresas públicas e o seu capital, exclusivamente público, de uma só ou de várias entidades, mas sempre governamental...”.

? **Sociedade de Economia Mista**

É a entidade jurídica de direito privado que busca promover algum tipo de empreendimento com o Estado, cujas ações com direito a voto pertencem em sua maioria a União.

Segundo citação de Kohama (2003, p. 40-41):

“Entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e criação autorizada por lei para a exploração de atividade econômica ou serviço, com participação do poder público e de particulares no seu capital e na sua administração [...]. A principal característica das Sociedades de Economia Mista é a participação governamental e particular na constituição do seu capital, onde se conciliam os objetivos de interesse público com a estrutura das empresas privadas”.

De acordo com Andrade (2007, p. 18):

“Entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, instituída por lei para exploração de atividade econômica sob a forma de sociedade anônima, cujas ações ordinárias (com direito a voto) pertençam, em sua maioria, ao Estado ou entidade da administração indireta”.

? **Fundações**

São empresas cujo objetivo é de interesse comunitário, e quase sempre de educação, cultura, pesquisa ou assistência social, é regida pela lei 4.320/64, e está subordinada, para efeito da consolidação das contas públicas, aos órgãos que a institui por lei.

De acordo com Kohama (2003, p. 35):

“As fundações instituídas pelo poder público são entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio, criação autorizada por lei, escritura pública, estatuto registrado e inscrito no Registro civil das Pessoas Jurídica. Com objetivos de interesse coletivo, geralmente de educação, ensino, pesquisa, assistência social etc., com personificação de bens públicos, sob o amparo e controle permanente do Estado”.

Para Andrade (2007, p. 18):

“Entidade com autonomia administrativa, patrimônio próprio e funcionamento custeado, basicamente, por recursos do Poder Público (ainda que sob forma de prestação de serviços), e criada mediante lei autorizativa especificamente para determinado fim”.

? **Serviços Sociais Autônomos**

Os serviços sociais autônomos não fazem parte integrante da Administração indireta, mas trabalha ao lado do Estado, em virtude do interesse coletivo dos serviços que prestam ao poder público.

Segundo Kohama (2003, p. 35):

“Serviços Sociais Autônomos são aqueles autorizados por lei, com personalidade de direito privado, com patrimônio próprio e administração particular, com finalidade específica de assistência ou ensino a certas categorias sociais ou determinadas categorias profissionais, sem fins lucrativos”.

2.2. Princípios Constitucionais da Administração Pública

A Constituição Federal de 1988, no artigo 37, faz expressa menção a alguns princípios básicos a que se submete a Administração Pública, cumprindo notar que é fundamentalmente importante a todo administrador a fiel observância desses princípios de forma permanente e obrigatória, como segue:

“A Administração Pública direta, indireta ou fundacional de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade” . (BRASIL, 1988, art.37).

Posteriormente, incorporando a tese de que o administrador público deve buscar gerir os recursos sob sua responsabilidade de forma a obter o máximo de produtividade, a Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1988, trouxe uma significativa inovação ao acrescentar o princípio da eficiência no caput do seu artigo 37, cuja redação atual é a seguinte:

“A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência...” (BRASIL, EC 19/98, Art. 37).

Meirelles (2006, p.87) afirma:

“Os princípios básicos da administração pública estão consubstanciados em doze regras de observância permanente e obrigatória para o bom administrador: legalidade, moralidade, finalidade, publicidade, eficiência, razoabilidade, impessoalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, motivação e supremacia do interesse público. Os cinco primeiros estão expressamente previstos no art. 37, *caput*, da CF de 1998, os demais, embora não mencionados, decorrem do nosso regime político, tanto que, ao lado daqueles foram textualmente enumerados pelo art. 2º da Lei Federal 9.784, de 29.1.99. Essa mesma norma diz que a Administração Pública deve obedecer aos princípios acima referidos”.

? **Legalidade**

Considerado o mais importante princípio da Administração Pública, pois é o suporte e o limite da atuação do administrador público, o qual só é permitido fazer o que a lei expressamente autoriza.

A devida conformação do agir administrativo ao princípio constitucional da legalidade ganhou corpo e se consolidou, dentre outras.

Meirelles (2006, p. 87-88) discorre que:

“A legalidade, como princípio de administração (CF, art. 37, *caput*), significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se à responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso.

A eficácia de toda atividade administrativa está condicionada ao atendimento da Lei e do Direito (...).

Na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é ilícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei particular significa “pode fazer assim”, para o administrador público significa “deve fazer assim”.

O princípio da legalidade apresenta-se como um freio aos abusos e autoritarismos, restringindo a atuação pública aos ditames legais e resguardando direitos pessoais e coletivos.

? **Moralidade Administrativa**

O segundo princípio expresso corresponde à proibição da atuação administrativa distanciar-se da moral, dos princípios éticos, da boa-fé, da lealdade. Significa agir com legalidade ética.

A administração pública e seus agentes, na prática dos atos que lhe competem devem se ater à lei, mas não só a ela, devem também distinguir entre aquilo que é ruim para o interesse coletivo e o que caracteriza primordialmente este princípio, o que é honesto ou desonesto.

A moralidade administrativa é consagrada pela justiça como necessária à validade da conduta do Administrador Público.

Segundo Meirelles (2006), “o ato administrativo não terá que obedecer somente à lei jurídica, mas também à lei ética da própria instituição, porque nem tudo que é legal é honesto”.

Para o mesmo autor “a moralidade administrativa está intimamente ligada ao conceito do “bom administrador”.

Pietro (2006, p. 94) conceitua:

“Sempre que em matéria administrativa se verificar que o comportamento da Administração ou do Administrado que com ela se relaciona juridicamente, embora em consonância com a lei, ofende a moral, os bons costumes, as regras de boa administração, os princípios de justiça e de equidade e a idéia comum de honestidade, estará havendo ofensa ao princípio da moralidade administrativa”.

? **Impessoalidade ou Finalidade**

A atividade administrativa deve ser destinada a todos os administrados, dirigida aos cidadãos em geral, sem a determinação de pessoa ou discriminação de qualquer natureza. Com isso, quebra-se o costume do atendimento em razão do prestígio de alguém.

Na concepção de Meirelles (2006, p. 91-92):

“O princípio da impessoalidade, referido na Constituição de 1988 (art.37, caput), nada mais é do que o clássico princípio da *finalidade*, o qual impõe ao administrador público que só pratique o ato para o seu *fim legal*. E o *fim legal* é unicamente aquele que a norma de Direito indica expressa ou virtualmente como objetivo do ato, de forma impessoal”.

? Razoabilidade e Proporcionalidade

Princípios intimamente ligados e não expressos no texto constitucional, mas que vem sendo aplicados desde longa data pela doutrina e pela jurisprudência, pelos quais deve haver adequação entre os meios e os fins que se pretende alcançar, com vantagem e causando-se o menor prejuízo possível, pois há vedação ao excesso que provoque restrições ao exercício de direitos ou a imposição de obrigações aos administrados ou à própria Administração.

Rosa (2002) se manifesta a respeito da razoabilidade da seguinte forma: “ Por ele sabe-se que o administrador não pode atuar segundo seus valores pessoais, optando por adotar providências segundo o seu exclusivo entendimento, devendo considerar valores ordinários, comuns a toda coletividade” .

Sobre o princípio da razoabilidade, o autor afirma que: “O princípio obriga permanentemente a adequação entre os meios e os fins, banindo-se medidas abusivas de qualquer modo com intensidade superior ao estritamente necessário” .

? Publicidade

O princípio da publicidade exige a ampla divulgação dos atos praticados pela Administração Pública, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas em Lei. Para Meirelles (2006), “ publicidade é a divulgação oficial do ato para conhecimento público e início de seus efeitos externos” .

Nos passos do mesmo Mestre, pode-se dizer que: “ para a formação do ato administrativo, a publicidade não se configura como elemento formativo, mas é um requisito de eficácia e moralidade”.

Meirelles (2006, p. 95) conceitua que:

“O Princípio da Publicidade dos atos e contratos administrativos, além de assegurar seus efeitos externos, visa propiciar seu conhecimento e controle pelos interessados diretos e pelo povo em geral, através dos meios constitucionais.”

O § 1º do Artigo 37 da Constituição Federal afirma que:

“A publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deverá ter caráter educativo, informativo ou de orientação social, dela não podendo constar nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridade ou servidores públicos”. (BRASIL, 1998, art. 37 § 1º).

Este artigo não mostra que é terminantemente proibido utilizar-se da propaganda governamental para promoção pessoal, dando ensejo à responsabilização daqueles que a propiciaram.

Consoante os ensinamento de Rosa (2002, p. 14):

“A atuação transparente do Poder Público exige a publicação, ainda que meramente interna, de toda forma de manifestação administrativa, constituindo esse princípio requisito de eficácia dos atos administrativos. A publicidade está intimamente relacionada ao controle da Administração, visto que, conhecendo seus atos, contratos, negócios, pode o particular cogitar de impugná-los interna ou externamente”.

? **Eficiência**

É o Princípio da Ciência da Administração que foi evidenciado pela Emenda Constitucional nº 19/98. O princípio da eficiência constitui-se no dever da boa administração. Visa a combater o mau uso do dinheiro público e a falta de planejamento. Permite avaliar se com o recurso empregado foi obtido o melhor resultado.

Discorrendo sobre o tema, Sumaria Meirelles (2006, p. 90):

“ 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, mas exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e seus membros”.

? **Segurança Jurídica**

Este princípio foi incluído no Direito Administrativo entre os princípios da Administração Pública, pelo artigo 2º, caput, da Lei nº 9.784/99.

“ Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência” .

Discorrendo sobre a matéria Pietro (2006, p. 100) diz:

“ A segurança jurídica tem muita relação com a idéia de respeito à boa fé. Se a Administração adotou determinada interpretação como a correta e a aplicou em casos concretos, não pode depois vir a anular atos anteriores, sob o pretexto de que os mesmos foram praticados com base em errônea interpretação. Se o administrado teve reconhecido determinado direito com base em interpretação adotada em caráter uniforme para toda a Administração, é vidente que a sua boa-fé deve ser respeitada. Se a lei deve respeitar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, por respeito ao princípio da segurança jurídica, não é admissível que o administrado tenha seus direitos flutuando ao sabor de interpretações jurídicas variáveis no tempo” .

? **Motivação**

Todas as ações administrativas devem ser justificadas. É por meio da motivação que as ações podem ser controladas.

Meirelles (2006, p. 101) discorre que é:

“Pela motivação o administrador público justifica sua ação administrativa, indicando os fatos (pressupostos de fato) que ensejam o ato e os preceitos jurídicos (pressupostos de direito) que autorizam sua prática. Claro está que em certos atos administrativos oriundos do poder discricionário a justificação será dispensável, bastando apenas evidenciar a competência para o exercício desse poder e a conformação do ato com o interesse público, que é pressuposto de toda atividade administrativa. Em outros atos administrativos, porém, que afetam o interesse individual do administrado, a motivação é obrigatória, para o exame de sua legalidade, finalidade e moralidade administrativa”.

Rosa (2002, p. 16) versando sobre o assunto diz que:

“A indicação dos pressupostos de fato e dos pressupostos de direito, à compatibilidade entre ambos e a correção de medida encetada compõem obrigatoriedades decorrentes do princípio. O detalhamento, ou justificativa, será maior ou menor conforme o ato seja vinculado ou discricionário. A motivação mostra-se imprescindível para a efetivação de eficaz controle sobre a atuação administrativa”.

? **Ampla Defesa e Contraditório**

Meirelles (2006, p. 102) discorre que:

“Regula, assim, na esfera infraconstitucional o cumprimento do disposto na Constituição Federal, em especial no seu art. 5º, LV, que assegura “ aos litigantes, em processo (...) administrativo”, “ o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. Ao falar em “ litigantes”, ao lado dos “ acusados”, a atual Carta Magna acabou por jurisdicionarizar o processo administrativo” .

Meirelles (2006, p. 103) ressalta ainda que :

“ observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados”, a “ adoção de forma simples, suficiente para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados”, e a “ garantia dos direitos à comunicação, apresentação de alegações finais, produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio” .

? **Interesse Público ou Supremacia do Interesse ou Finalidade Pública**

Impõe-se à Administração Pública à prática de atos voltados tão somente ao interesse público, vedada a edição de atos destinados a satisfazer interesses privados.

Meirelles (2006, p. 103) discorre que:

“O princípio do interesse público está intimamente ligado ao da finalidade. A primazia do interesse público sobre o privado é inerente a atuação estatal e a domina, na medida em que a existência do Estado justifica-se pela busca do interesse geral. A razão dessa inerência, deve ser observada mesmo quando as atividades ou serviços públicos forem delegados aos particulares” .

Por força desses princípios, segundo Mello (2006, p. 52), “ a Administração subjugar-se no dever de sempre alvejar a finalidade normativa, descrever-se a ela” .

Seguindo este pensamento, Mello (2006, p. 53) acrescenta: “ o princípio da finalidade impõe que o administrador, ao manejar as competências postas a seu cargo, atue com rigorosa obediência à finalidade de cada qual” .

? **Continuidade do Serviço Público**

Pietro (2006, p.84) afirma que: “Por esse princípio entende-se que o serviço público, sendo a forma pela qual o Estado desempenha funções essenciais ou necessárias à coletividade, não pode parar”.

Consoante aos ensinamentos de Rosa (2002, p. 18):

“A atividade administrativa, em especial os serviços públicos, não podem sofrer paralisações. Administrar corresponde a gerir os interesses da coletividade, a coisa pública em sentido amplo, visando sempre o atendimento das necessidades públicas. Por isso, diz-se ser a atividade administrativa ininterrupta”.

As obras e/ou serviços iniciados por uma administração não podem ser paralisadas sem que haja motivo justificável. Cita-se como exemplo, a construção de um prédio escolar iniciada em uma administração e não concluída. O sucessor desta administração terá a obrigação de concluir a construção para poder dar início a outra obra desta natureza. Diz-se que os serviços públicos não podem parar, pois não param os anseios da comunidade.

? **Indisponibilidade do Interesse Público**

Meirelles (2006, p. 103), ressalta que:

“A administração Pública não pode dispor desse interesse geral nem renunciar aos poderes que a lei lhe deu para tal tutela, mesmo porque ela não é titular do interesse público, cujo titular é o Estado, que, por isso, mediante lei poderá autorizar a disponibilidade ou a renúncia”.

Ainda sobre bens, interesses e serviços públicos, não se acham à livre disposição dos órgãos da Administração Pública, o detentor dessa disponibilidade é o Estado:

“Não é deferida liberdade ao administrador para concretizar transações de qualquer natureza sem prévia e correspondente norma legal. Os bens, direitos e interesses públicos são confiados a ele apenas para a sua gestão, nunca para a sua disposição. O poder de disposição, seja para aliená-los renunciá-los ou transacioná-los, dependerá sempre de lei. Não há poder de transigir sem lei anterior que o permita”. (ROSA, *apud* STF, 128-178).

O patrimônio público não é de propriedade do administrador, por este motivo o mesmo tem a responsabilidade e conservá-lo, não podendo doá-lo ou aliená-lo sem a devida autorização legislativa.

? **Autotutela**

Ato pelo qual a Administração Pública está obrigada a policiar, em relação ao mérito e à legalidade, aos atos administrativos que pratica. A cabe-lhe retirar do ordenamento jurídico os atos inconvenientes, inoportunos e ilegítimos. Os primeiros, pela revogação os outros, pela anulação.

Pietro (2006, p. 87) discorre que:

“Enquanto pela tutela a Administração exerce controle sobre outra pessoa jurídica por ela mesma instituída, pela autotutela e controle se exerce sobre os próprios atos, com a possibilidade de anular os ilegais e revogar os inconvenientes ou inoportunos, independentemente de recurso ao Poder Judiciário”.

? **Economicidade**

“Art. 70. 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” (BRASIL, CF, Art. 70).

O dinheiro público deve ser aplicado adequadamente, buscando concretizar o princípio fundamental da justiça e o da igualdade entre os cidadãos. Este princípio, tido como um dos mais importantes do orçamento público se consubstancia na minimização dos custos e na maximização da receita, por intermédio dele avalia-se o custo - benefício do produto obtido.

? **Eficácia**

Princípio que permite avaliar o cumprimento das metas previstas define-se pela relação entre o resultado almejado e o efetivamente obtido.

A eficácia é primordial e imprescindível ao Gestor Público, a eficiência é desejável. O administrador público que é eficiente, porém não é eficaz, nunca alcança os resultados. Ao passo que, aquele que é eficaz, mas não é eficiente, tem algumas chances de atingir o sucesso.

2.3 Contabilidade Pública

A Contabilidade Pública regulada, principalmente pela Lei 4.320/64, tem por escopo registrar os fatos que influenciam as conjunturas orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, suas autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público. Também as empresas públicas, quando essas fizerem emprego de recursos públicos constantes dos orçamentos anuais.

Angélico (1994, p. 107), define que: “É a disciplina que aplica na administração pública as técnicas de registro e apurações, em harmonia com as normas gerais de Direito Financeiro”.

Araújo e Arruda (2007, p.31) define que é:

“O sistema de informações voltado a selecionar, registrar, resumir, interpretar e divulgar os fatos mensuráveis em moeda, que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais de órgãos e entidades públicos”.

Lima e Castro (2007, p.1-2) definem como:

“é o conhecimento especializado da Ciência Contábil que aplica no processo gerador de informações os conceitos, princípios e normas contábeis na gestão patrimonial de uma entidade governamental, de sorte a oferecer à sociedade informações amplas e acessíveis sobre a gestão da coisa pública”.

A contabilidade pública tem como objetivos registrar a previsão das receitas e a fixação das despesas constantes dos Orçamentos Públicos Anuais, escriturar a execução orçamentária e financeira das receitas e despesas, efetuar o acompanhamento da execução orçamentária e financeira, confrontando a previsão da receita e a fixação de despesas com suas efetivas realizações, controlar operações de créditos, a dívida ativa e as obrigações do ente público, apresentar as variações patrimoniais, ressaltando o valor do patrimônio, fornecer dados sobre os entes públicos à Contabilidade Nacional.

A Lei 4.320 (1964, p. 185), no Art. 83 versa que:

“A contabilidade evidenciará perante a fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”.

O Projeto de Lei 135/96 estabelece no Art. 127:

“É objetivo da contabilidade governamental, mediante a manutenção de registros, evidenciar:

I – as operações realizadas pelo órgão ou entidade governamental e os seus efeitos sobre a estrutura do patrimônio;

II – os recursos dos orçamentos vigentes, consignados aos vários programas de trabalho, as alterações decorrentes dos créditos adicionais, a despesa empenhada, liquidada e paga à conta desses recursos, e as respectivas disponibilidades;

III – perante a Fazenda Pública, a situação de todos quantos, de qualquer forma, administrem fundos ou bens que lhes são confiados, arrecadem receitas, efetuem ou ordenem despesas;

IV – a situação patrimonial do ente público e suas variações.

Parágrafo Único. “Todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão também objeto de registro, individualização e controle contábil”.

Segundo Araújo e Arruda (2007, p. 53) conceitua:

“O Objetivo da contabilidade pública é, mediante sistemas de contas e por partidas dobradas, registrar, acumular, resumir, analisar e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público”.

Lima e Castro (2007, p. 2-3) conceituam:

“O objetivo científico da Contabilidade tem como regra a sua aplicação a uma entidade particularizada, buscando prover os usuários com informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do patrimônio da entidade e de suas mutações, o que compreende registros, sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas e outros meios”.

Em resumo o seu objetivo é produzir relatórios que permitam a administração visualizar os registros, subsidiando o processo de tomada de decisão e controle de seus atos, bem como o resultado alcançado na gestão do patrimônio dos órgãos públicos.

O regime contábil público nacional está definido pelo artigo 35 da Lei nº 4.320 (1964, p. 91) que preceitua:

“Pertencem ao Exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas;

II – as despesas nele legalmente empenhadas”.

Observa-se na Contabilidade Pública que o legislador definiu o regime contábil como misto, contendo o regime de caixa que é utilizado para arrecadação das receitas no momento em que foram arrecadadas, no exercício financeiro e no regime de competência utilizado para o registro das despesas, definido de acordo com a data do empenho.

Kohama (2003, p. 47-48) define que:

“A Contabilidade Pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil e tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, ou seja, União, Estados, Distrito Federal, Municípios e respectivas autarquias, através de metodologia especialmente concebida para tal, que se utiliza de contas escrituradas nos seguintes sistemas:

- a) Sistemas Orçamentários;
- b) Sistema Financeiro;
- c) Sistema Patrimonial; e
- d) Sistema de Compensação” .

A contabilidade Pública é restrita à administração pública, nos seus três níveis de governo: Federal, Estadual, Municipal, e correspondentes autarquias, e a quem de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens pertencentes ou confiados à Fazenda Pública.

2.3.1 Planejamento Governamental

O planejamento é função obrigatória dos Governos. É através do planejamento que a Administração pública define objetivos, estabelece metas e prioridades fundamentadas em diagnóstico das potencialidades, necessidades e dificuldades existentes, com o objetivo de ampliar a capacidade produtiva e promover o desenvolvimento socioeconômico do país.

O ciclo de planejamento se observa de forma integrada por meio de instrumentos que cumprem cada um a sua função específica, porém harmônicos entre si.

Esses instrumentos, constituídos pelo Plano Plurianual – PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e Lei Orçamentária Anual – LOA, também previstos na Constituição, devem refletir informações sobre políticas e programas, com metas físicas e monetárias para mensuração das sanções e custos de forma a possibilitar o controle gerencial.

2.3.1.1 Plano Plurianual – PPA

A Constituição do Brasil (1988) enfatiza, no artigo 165, I e II e §§ 1º e 2º, o planejamento a longo prazo com a introdução de dois novos instrumentos:

“Plano Plurianual (PPA): estabelecerá as diretrizes, os objetivos e metas da Administração para as Despesas de Capital e outras dela decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada” . (BRASIL, 1988, art. 165, § 1º).

“ Lei de Diretrizes Orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento” . (BRASIL, 1988, art. 165, § 2º).

Segundo Kohama (2003, p. 57):

“ O plano plurianual é um plano de médio prazo, através do qual se procura ordenar as ações do governo que levem ao atingimento dos objetivos e metas fixados para um período de quatro anos, ao nível do governo federal, e também de quatro anos ao nível dos governos estaduais e municipais” .

Elaborado pelo Poder Executivo e enviado ao Poder Legislativo para aprovação e uma vez aprovado é encaminhado para sanção do chefe do governo.

Trata-se de um demonstrativo, dividido em projetos, metas fiscais e financeiras, das ações que o governo pretende realizar para atingir seus objetivos. Estabelecem, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública durante um período de quatro anos, contempla os três últimos anos de mandato do chefe de governo em exercício – presidente, governador ou prefeito – e o primeiro ano do mandato dos seus sucessores.

2.3.1.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias – L.D.O

Segundo Kohama (2003, p. 59):

“A lei de diretrizes orçamentárias tem a finalidade de nortear a elaboração dos orçamentos anuais, compreendidos aqui o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas e o orçamento da seguridade social, de forma a adequá-los às diretrizes, objetivos e metas da administração pública, estabelecidos no plano plurianual” .

Fixa os objetivos e parâmetros a serem observados na elaboração da Lei Orçamentária Anual - LOA para o exercício fiscal do ano seguinte.

Entende-se por Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) a previsão de metas a serem atingidas no exercício seguinte, priorizando as despesas de custeio e o equilíbrio entre as receitas e despesas.

Segundo Machado Jr. e Reis (2003, p. 46):

“De acordo a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, a LDO transforma-se praticamente no principal instrumento de planejamento e repositório de

informação sobre ações a serem desenvolvidas durante o exercício financeiro”.

Após a aprovação da LDO, elabora-se a Lei Orçamentária Anual (LOA), que é definido por Machado Jr. e Reis (2003, p. 13) como:

“A concepção moderna do orçamento em base gerencial traduz os órgãos como centros de responsabilidades ou de resultados e até de informações onde se identificam as responsabilidades decisórias dos respectivos gestores pela utilização dos recursos que lhes são confiados, para possibilitar a execução das ações nas áreas de responsabilidade em que o Estado desempenha suas atribuições”.

2.3.1.3 Lei de Orçamento Anual – LOA

Orçamento é a previsão das receitas e autorização de gastos para um exercício financeiro. É considerada a linha mestra de toda a política social e econômica de um governo.

O Decreto-lei nº 200 (1967), em seu art. 7º, estabelece que:

“ Art. 7º A ação governamental obedecerá a planejamento que vise a promover o desenvolvimento econômico-social do País e a segurança nacional, norteando-se segundo planos e programas elaborados, na forma do Título III, e compreenderá a elaboração e atualização dos seguintes instrumentos básicos:

- a) plano geral de governo;
- b) programas gerais, setoriais e regionais, de duração plurianual;
- c) orçamento-programa anual;
- d) programação financeira de desembolso”.

Segundo a Lei Federal nº 4320, Art.2º (1964, p.16):

“A Lei de Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios da unidade, universalidade e anualidade”.

Araújo e Arruda (2007, p. 66) discorre que:

“O orçamento corresponde ao principal instrumento da administração governamental para traçar programas, projetos e atividades para um período financeiro, estimando suas receitas e planejando suas aplicações com definição dos limites de gastos”.

A integração das principais peças orçamentárias, o orçamento anual visa concretizar os objetivos e metas propostas no PPA, segundo as diretrizes estabelecidas pela LDO. A proposta da LOA compreende os três tipos distintos de orçamentos, a saber:

Araújo e Arruda (2007, p. 78) ressalta que:

“objetiva viabilizar a realização das ações planejadas no plano plurianual e transformá-las em realidade. Deve ser elaborada de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas da LRF. Nela, são programadas as tarefas a serem executadas no exercício, visando alcançar objetivos determinados (...)”.

? **Orçamento Fiscal**

Compreendem os poderes da União, os Fundos, Órgãos, Autarquias, inclusive as especiais e Fundações instituídas e mantidas pela União, Estado e Municípios.

O Inciso I § 5º do art. 165 da CF determina que: “O orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas é mantido pelo Poder Público”.

Araújo e Arruda (2007, p. 78) discorre que:

“Representa o plano de ação fiscal implementado pelo setor governamental para um determinado exercício financeiro [...] esse orçamento detalha as receitas que poderão ser arrecadadas pelo Estado, pelo exercício do seu poder fiscalizador, entre outras, assim como suas respectivas utilizações em programas governamentais”.

O referido abrange também as empresas públicas e sociedades de economia mista em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social, com direito a voto e que recebam desta quaisquer recursos que não sejam provenientes de participação acionária, pagamentos de serviços prestados, transferências para aplicação em programa de financiamento atendendo ao disposto na alínea “c” do inciso I do art. 159 da Constituição Federal e refinanciamento da dívida externa.

? **Orçamento da Seguridade Social**

O Inciso III § 5º do art. 165 da CF determina que:

“o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações, são instituídos e mantidos pelo Poder Público”.

Araújo e Arruda (2007, p. 78) discorre que:

“Abrangendo todas as entidades e todos os órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem com os fundos e as fundações instituídos e mantidos pelo poder público. [...] que compreende as ações de saúde, previdência e assistência social, inclui o detalhamento das receitas vinculadas aos gastos da seguridade social. Abrange todas as entidades e todos os órgãos da administração governamental vinculados à seguridade social” .

Compreende todos os órgãos e entidade a quem compete executar ações nas áreas de saúde, previdência e assistência social, quer seja da administração direta ou indireta, bem com os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público. Compreende, ainda, os demais subprojetos ou sub-atividades, não integrantes do Programa de Trabalho dos órgãos e entidades mencionados, mas que se relacionem com as referidas ações, tendo em vista o disposto no art. 194, da constituição Federal, Art. 194: “A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social” .

? **Orçamento de Investimento das Empresas Estatais**

Previsto no Inciso II § 5º do art. 165 da CF, que determina que: “ O orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto” .

Araújo e Arruda (2007, p. 78) discorre que:

“Das empresas em que o Estado, direta ou indiretamente, detenha o poder de deliberação sobre as questões da sociedade.[...] corresponde à programação de investimentos de todas as empresas de que a União, o Estado ou o Município participem direta ou indiretamente, detendo a maioria do capital social com direito a voto”.

Tais ações abrangem as empresas públicas e sociedades de economia mista em que a União, direta ou indiretamente detenha a maioria do capital social, com direito a voto.

2.3.1.3.1 Ciclo Orçamentário

O orçamento, embora seja anual, não pode ser concebido ou executado isoladamente do período imediatamente anterior ou posterior, pois sofre influências condicionantes daquele que o precede, assim como constitui uma base informativa para os futuros exercícios.

Daí a necessidade de compreensão do ciclo orçamentário, que é a seqüência das etapas desenvolvidas pelo processo orçamentário.

Araújo e Arruda (2007, p. 74) ressalta que:

“Corresponde ao processo que se inicia com a concepção da proposta do orçamento, ganha transparência com a participação popular e a realização de audiência pública durante os processos de elaboração [...]. É o período em que se materializa a ação estatal, que tem como origem a idealização das ações até a efetiva aferição dos benefícios concretizados”.

Como é possível notar, o Orçamento Público Anual é a resultante que abrange o PPA, a LDO e a LOA. Compreende as seguintes etapas:

? **Elaboração** – Nessa fase são efetuados os cálculos dos recursos necessários – humanos, materiais e financeiros – em conformidade com os objetivos estipulados na LDO. Prazo de remessa do Poder Executivo ao Poder Legislativo: 30 de agosto.

De acordo com Kohama (2003, p.66):

“A elaboração do orçamento, em conformidade com o disposto na lei de diretrizes orçamentárias, compreende a fixação de objetivos concretos para o período considerado, bem como o cálculo dos recursos humanos, materiais e financeiros, necessários à sua materialização e concretização”.

? **Estudo e Aprovação** – Nessa etapa são realizadas audiências públicas para definição de prioridades. Prazo para aprovação: 15 de dezembro.

Segundo Kohama (2003, p.67):

“Esta fase é de competência do Poder Legislativo, e o seu significado está configurado na necessidade de que o povo, através de seus representantes, intervenha na decisão de suas próprias aspirações, bem como na maneira de alcançá-las”.

? **Execuções** – Nessa fase são cumpridas as orientações e o encaminhamento de soluções para os problemas não detectados à época de sua elaboração.

Segundo Kohama (2003, p.66):

“A execução do orçamento se constitui na concretização anual dos objetivos e metas determinados para o setor público, no processo de planejamento integrado, e implica na mobilização de recursos humanos, materiais e financeiros”.

? Avaliação – Encerra o ciclo. Nessa etapa, simultânea à execução, é avaliada a efetividade dos objetivos fixados, a eficiência das ações utilizadas bem como a eficácia na utilização dos recursos.

Kohama ressalta (2003, p.66):

“A avaliação refere-se à organização, aos critérios e trabalhos destinados a julgar o nível dos objetivos fixados nos orçamentos e as modificações neles ocorridas durante a execução, à eficiência com que se realizam as ações empregadas para tais fins e o grau de racionalidade na utilização dos recursos correspondentes”.

2.3.2 Sistema de Escrituração Contábil

A Contabilidade Pública se utiliza de quatro sistemas de escrituração, a saber:

A Lei Federal 4.320 (1964, p. 187) determina que:

“Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.”

? Sistema Orçamentário – Demonstra o registro contábil da receita e despesa orçamentária, dos créditos adicionais, das despesas empenhadas e realizadas e das dotações disponíveis.

A Lei Federal 4.320 (1964, p. 200-201) afirma que:

“Art. 90. A contabilidade deverá evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, a conta dos mesmos créditos e as dotações disponíveis.

Art. 91. O registro contábil da receita e da despesa far-se-á de acordo com as especificações constantes da Lei de Orçamento e dos créditos adicionais”.

Kohama (2003, p.48) discorre que: “ ao final do exercício apresentam-se os resultados comparativos entre a previsão e a execução orçamentária, registrados” .

? Sistema Financeiro – Abrange todas as operações de débitos e créditos de natureza financeira, apresentando ao final do exercício o resultado financeiro.

De acordo com a Lei Federal 4.320/64 Artigo 93: “Todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão também objeto de registro, individualização e controle contábil”.

? Sistema Patrimonial – Contém o registro de todos os bens de caráter permanente. Ao final do Exercício, demonstra-se o resultado de gestão econômica.

A Lei Federal 4.320 (1964, p. 205) , no Artigo 94 determina que:

“Haverá registros analíticos de todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração”.

? Sistema de Compensação - Contempla o registro e a movimentação das contas representativas de direito e obrigações.

A Lei Federal 4.320/64, no artigo 105 § 5º, determina que: “ Nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e que, mediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio”.

As contas de compensação representam valores que não integram o patrimônio, ou seja, são valores representativos de transações e atos da administração sem reflexo imediato no patrimônio da instituição.

2.3.2.1 Execução orçamentária

Após a promulgação da Lei de Orçamento e com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro e cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar.

A execução orçamentária constitui a concretização anual dos objetivos e metas determinados para o setor público, no processo de planejamento integrado, e implica a mobilização de recursos humanos, materiais e financeiros.

2.3.2.1.1 Receita Pública

Considera-se receita o montante de recursos obtidos, resultantes da arrecadação de tributos próprios e de transferências, seja na esfera Municipal, Estadual ou Federal. No exercício financeiro de um determinado órgão, seja ele da administração direta ou indireta.

Para Machado Jr. e Reis (2003, p. 29) a definição de receita é:

“Em sentido lato, como um conjunto de entradas financeiras no Patrimônio, oriundas de fontes diversificadas, conquanto possam existir reivindicações de terceiros sobre alguns desses valores”.

Em sentido restrito, como conjunto de recursos financeiros obtidos de fontes próprias e permanentes que integram o Patrimônio na qualidade de elemento novo, que produzem acréscimos financeiros sem, contudo, gerar obrigações, reservas ou reivindicações de terceiros”.

Para Angélico (1994, p. 44) a definição de receita é:

“ Receita pública em sentido mais amplo, é o recolhimento de bens aos cofres públicos, ingresso, entrada ou receitas públicas são, na verdade, expressões sinônimas na terminologia de finanças públicas.”

Araújo e Arruda (2007, p. 92) discorre que:

“na contabilidade pública, receita pública engloba todo e qualquer recolhimento de recurso feito aos cofres públicos, realizado sob a forma de numerário e de outros bens representativos de valores, que o governo tem o direito de arrecadar em virtude da Constituição, de leis, contratos ou de quaisquer outros títulos de que derivem direitos a favor do Estado”.

A Lei Federal nº 4.320/64, no artigo 11, classifica a receita orçamentária em duas categorias econômicas: receitas correntes e receitas de capital.

A seguir, são descritas as classificações das receitas correntes, nos seguintes níveis de origem.

2.3.2.1.1.1 Receitas Correntes

A classificação das receitas orçamentárias em Receitas Correntes são as que compreendem aquelas de natureza contínua que se originam do poder tributante do Estado. É a categoria econômica que compreende Receitas Tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuárias, industrial, de serviços e transferências correntes e outras.

Lima e Castro (2007, p. 54) conceituam como:

“Receita correntes (também denominadas primárias ou efetivas): são os ingressos de recursos financeiros oriundos das atividades operacionais para aplicação em despesas correspondentes e em atividades operacionais, correntes ou de capital, visando o atendimento dos objetivos constantes nos programas e ações de governo. São denominadas de receitas correntes porque são derivadas do poder de tributar ou resultantes da venda de produtos e serviços colocados à disposição dos usuários”

De acordo com a Lei Federal nº 4.320 (1964, art. 64, p. 151) no seu § 1º:

“ São Receitas Correntes as receitas tributárias, de contribuições patrimoniais, agropecuárias, industriais, 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. As receitas correntes podem ser classificadas em”:

? Originárias – Resultante da venda de produtos ou serviços colocados à disposição dos usuários ou da cessão remunerada de bens e valores.

Lima e Castro (2007, p.53-54) conceituam:

“São originárias as receitas que têm origem no próprio patrimônio público ou na atuação do Estado como empresário, sem que o mesmo exerça seus poderes de autoridade nem imprima coercitividade à exigência de pagamentos, apenas cobrando preços por bens e serviços fornecidos, como por exemplo, a venda de combustíveis e a percepção de aluguéis”.

? Derivadas – são obtidas pelo Estado em função de sua autoridade coercitiva, mediante a arrecadação de tributos e multas.

Lima e Castro (2007, p.53-54) conceituam:

“As receitas derivadas, por sua vez, são obtidas dos particulares, envolvendo o patrimônio alheio e não o do próprio Estado. Esse tipo de receita deriva, portanto, do comando unilateral de sua vontade. São as rendas que o Estado colhe do setor privado por ato de autoridade, no uso de supremacia estatal, decorrendo, portanto, de atividade coercitiva do Estado sobre os particulares, como por exemplo, os tributos, as multas, os confiscos, as apreensões e outras penalidades pecuniárias”.

2.3.2.1.1.2 Receitas de Capital

É a categoria econômica que compreende operações de crédito, alienação de bens, amortização de bens, amortização de empréstimos, transferências de capital e outras.

São as receitas que contemplam as receitas de natureza eventual, permitem identificar no momento da programação o comportamento de arrecadação

de cada um de forma diferenciada, em face da sazonalidade específica no momento da arrecadação.

Lima e Castro (2007, p. 55) conceituam:

“ receitas de capital (também denominadas de secundárias ou receitas pró mutações patrimoniais): são os ingressos de recursos financeiros oriundos das atividades operacionais ou não-operacionais para aplicação em despesas operacionais, correntes ou de capital, visando ao atendimento dos objetivos traçados nos programas e ações de governo. São denominadas receita de capital porque são derivadas da obtenção de recursos mediante a constituição de dívidas, amortização de permanente” .

Segundo a Lei Federal nº 4.320 (1964, p. 33,) em seu art. 11 § 2º:

“ São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos, os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinado a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente”.

A Portaria Interministerial STN/SOF nº 338, de 26 de abril de 2006, no artigo 1º estabelece, ainda, a necessidade de identificação das receitas correntes intra-orçamentárias e receitas de capital intra-orçamentárias, como segue:

“Art. 1º. Definir como intra-orçamentárias as operações que resultem de despesas de órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes do orçamento fiscal e da seguridade social, decorrentes da aquisição de materiais, bens e serviços, pagamento de impostos, taxas e contribuições, quando o receptor dos recursos também for órgão, fundo, autarquia, fundação, empresa estatal dependente ou outra entidade constante desses orçamentos, no âmbito da mesma esfera de governo.” (STN/SOF nº 338, de 26.04.2006).

Observa-se que as receitas intra-orçamentárias se diferenciam apenas pelo fato de destinarem-se ao registro de receitas provenientes de órgãos que pertencem ao mesmo orçamento.

Segundo Lima e Castro (2007, P. 55) é:

“ Receitas correntes intra-orçamentárias: são as receitas correntes de órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos orçamentos, fiscal e da seguridade social decorrentes do fornecimento de materiais, bens e serviços, recebimentos de impostos, taxas e contribuições, além de outras operações, quando o fato que originar a receita decorrer de despesas de órgãos, fundo, autarquia, fundação, empresa estatal dependente ou outra entidade constante desses orçamentos no âmbito da mesma esfera de governo” .

“ Receita de capital intra-orçamentárias: são as receitas de capital de órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos orçamentos fiscais e da seguridade

social, decorrentes do fornecimento de materiais, bens e serviços, recebimentos de impostos, taxas e contribuições, além de outras operações, quando o fator que originar a receita decorrer de despesa de órgão, fundo autarquia, fundação, empresa estatal dependente de outra entidade constante desses orçamentos, no âmbito da mesma esfera de governo”.

2.3.2.1.1.3 Receita Corrente Líquida

A lei 101/2000 conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal, institui a denominação de Receita Corrente Líquida, definindo-a da seguinte forma:

“Receita Corrente Líquida: é o somatório das receitas tributárias, de contribuições patrimoniais, agropecuárias, industriais, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:

c) na União, Estados e Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio de seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do artigo 201 da Constituição Federal. (Art. 2º. Inciso IV, Lei Complementar 101/2000).

“ § 3º - A Receita Corrente Líquida será apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referências e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades.” (Art. 2º Inciso IV alínea c Lei Complementar 101/2000).

2.3.2.1.2 Despesa Pública

Entende-se como despesa pública as efetuadas por entidade da Administração pública e que depende de autorização legislativa para sua realização, por meio da Lei Orçamentária Anual ou de Créditos Adicionais, pertencendo ao exercício da emissão do respectivo empenho.

Machado Jr e Reis (2003, p.47) definem despesa como:

“Em sentido lato, significa obrigações a serem assumidas quando da aquisição de bens e serviços por empenhos para serem aplicados nas atividades que serão desenvolvidas ou executadas nas várias áreas de atuação do governo. Em sentido restrito, significa consumo efetivo dos bens e serviços destinados às atividades executadas ou desenvolvidas nas várias áreas de atuação do governo”.

Angélico (1994, p.62) conceitua despesa como:

“Todo pagamento efetuado a qualquer título pelos agentes pagadores. Classifica-se a despesa pública, inicialmente, em dois grupos: despesa orçamentária e despesa extra-orçamentária”.

Araújo e Arruda (2007, p.110) define despesa como:

“Sendo o gasto ou compromisso de gasto dos recursos governamentais, devidamente autorizados pelo poder competente, com o objetivo de atender às necessidades de interesse coletivo previstas na Lei do orçamento, elaborada em conformidade com o plano plurianual de investimento, com a Lei de Diretrizes Orçamentárias e com a LRF [...] representa desembolso efetuado pelos agentes pagadores do Estado, ou mesmo a promessa desse pagamento, em face de serviços prestados ou bem consumido”.

2.3.2.1.2.1 Classificação da Despesa pública quanto à natureza

A despesa classificar-se-á em duas categorias econômicas: As Despesas Correntes e Despesas de Capital.

Machado Jr e Reis (2003, p. 55-56) ressaltam:

“Despesas Correntes: constituem o grupo de despesas da Administração Pública, para a manutenção e o funcionamento dos serviços públicos em geral, quer através da Administração Direta, quer através da Administração Indireta”.

Despesas de Capital: constituem o grupo de despesas da Administração Pública, direta ou indireta, com intenção de adquirir ou constituir bens de capital que contribuirão para a produção ou geração de novos bens ou serviços e integrarão o patrimônio público”.

As despesas correntes dividem-se em Despesas de Custeio e Transferências Correntes.

Segundo a Lei Federal 4.320 Art. 12. (1964, p.42):

“A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:

DESPESAS CORRENTES

Despesas de Custeio

Transferências Correntes

DESPESAS DE CAPITAL

Investimentos

Inversões Financeiras

Transferências de Capital”

? Despesas de Custeio: é o desembolso utilizado para a manutenção dos órgãos administrativos, como por exemplo, pagamento de pessoal, encargos sociais, material de consumo, serviços entre outros.

Segundo a Lei Federal 4.320 Art. 12. § (1964, p. 42):

“ § 1º Classificam-se como Despesas de Custeio as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender as obras de conservação e adaptação de bens imóveis”.

? Transferências Correntes: são os gastos realizados para atender os compromissos como pagamento de juros da dívida, atendimento aos convênios com entidades com finalidade específica.

Segundo a Lei Federal 4.320 Art. 12. (1964, p.42):

“ § 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado.

§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I - subvenções sociais: as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II - subvenções econômicas: as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril” .

Despesas de Capital: são aquelas que resultam no aumento do patrimônio municipal e dividem-se em Investimentos, Inversões Financeiras e Transferências de Capital.

? Investimentos: são os recursos aplicados para aquisição de bens moveis ou execução de obras.

Segundo a Lei Federal 4.320 Art. 12. § 4º (1964, p. 42.):

“ § 4º Classificam-se como investimentos as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e materiais permanentes e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro” .

? Inversões Financeiras: são os recursos aplicados na aquisição de bens imóveis, que venham a incorporar-se ao patrimônio da entidade pública, bem como aquisição de títulos representativos de capital de empresas de qualquer espécie, quando a operação não implica em aumento de capital.

Segundo a Lei Federal 4.320 Art. 12. § 5º (1964, p.43):

“ § 5º Classificam-se como Inversões Financeiras as dotações destinadas a:

I - aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização;

II - aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital;

III - constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros” .

? Transferências de Capital: são as despesas realizadas para atendimento de compromissos assumidos como, por exemplo, amortização de empréstimos contratados.

Segundo a Lei Federal 4.320 Art. 12. § 6º (1964, p. 43):

“ § 6º São Transferências de Capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, caso derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública” .

Despesa é todo o desembolso realizado pelo Poder Público para o atendimento das necessidades da população.

2.3.2.1.2.2 Fases da Despesa Pública

Segundo a Lei 4.320/64, a despesa passa por quatro fases distintas, a saber: Fixação da Despesa, o empenho, a liquidação e o pagamento.

2.3.2.1.2.1 Fixação da Despesa

A fixação que é na realidade a primeira etapa ou estágio desenvolvido pela despesa orçamentária, e cumprida por ocasião da fixação da Lei Orçamentária, que é o documento que caracteriza a fixação da despesa, ou seja, o instrumento no qual são legalmente fixadas as discriminações e especificações dos créditos orçamentários.

Segundo Kohama (2003, p. 126):

“A escrituração contábil da fixação da despesa orçamentária (1º estágio) é feita com base nos valores constantes da Lei de Orçamento, publicada e devidamente registradas no Livro da Despesa, abrindo-o em toda a sua discriminação” .

2.3.2.1.2.2 Empenho

O Empenho se dá no ato da solicitação do setor que necessita do bem ou serviço. Esta solicitação deverá ser encaminhada ao setor contábil que verificará a existência de dotação orçamentária.

Araújo e Arruda (2007, p. 117) ressalta que:

“É o instrumento utilizado pela contabilidade pública para materializar o empenho, ou seja, para formalizar o registro do comprometimento total ou parcial de dotação em favor de determinado credor é denominado de nota de empenho”.

Empenho, segundo o artigo 58 da Lei nº 4.320/1964: “ é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição” .

Consiste na reserva de dotação orçamentária para um fim específico. O empenho será formalizado mediante a emissão de um documento denominado “ Nota de Empenho” .

Segundo o artigo 61 da Lei Federal nº. 4.320 (1964, p. 147):

“ Para cada empenho será extraído um documento denominado “ nota de empenho”, que indicará o nome do credor, a especificação e a importância da despesa, bem como a dedução desta do saldo da dotação própria” .

Em alguns casos, como na Folha de Pagamento e encargos sociais decorrentes das folhas de pagamentos têm-se como dispensável o uso do documento para as despesas referente. Torna-se impraticável a emissão de um empenho para cada credor.

Ressalta-se que o artigo 60, da Lei Federal nº. 4.320(1964, p. 144) que:

“É vedada a realização de despesa sem prévio empenho;
 § 1º Em casos especiais previsto na legislação específica, será dispensada a emissão de nota de empenho.
 § Será feito por estimativa o empenho da despesa cujo montante não se possa determinar.
 § É permitido o empenho global de despesas contratuais e de outras, sujeitas ao parcelamento”.

Há uma forma de dedução do orçamento vigente para cada empenho, assim tem-se um bloqueio formal da dotação, da parcela envolvida que reduz o saldo disponível no orçamento.

? **Modalidade de empenho**

Os empenhos podem ser classificados em: ordinário, estimativo e global, a saber:

- Empenho Ordinário ou normal

Segundo Kohama (2003, p. 132):

“É utilizado para as despesas normais que não tenham nenhuma característica especial. Nesta modalidade de empenho, é efetuada a quase totalidade dos gastos que os órgãos e repartições são obrigados a realizar, exatamente pela sua característica básica, despesa normal” .

É o tipo de empenho utilizado para as despesas de valor fixo e previamente determinado, cujo pagamento deva ocorrer de uma só vez;

Assim Araújo e Arruda (2007, p.118) discorre:

“é destinado a atender despesa quantificada e liquidável de uma só vez, ou seja, utilizado nos casos em que se conhece o valor do bem ou serviço a ser adquirido e o pagamento ocorre de uma única vez”.

- Empenho por Estimativa

Segundo Kohama (2003, P. 132):

“Existe um série de despesas que, por mais que nos esforcemos, procuremos fórmulas ou formas, não conseguiremos determinar o seu montante exato.[...]. Feito o estudo e a estimativa do valor a ser empenhado, deve-se utilizar o empenho por estimativa, onde os demais dados necessários devem ser plenamente conhecidos”.

É o tipo de empenho utilizado para processar as despesas cujo montante não se pode determinar previamente, no momento da contabilização da despesa.

De acordo com Araújo e Arruda (2007, p. 118):

“Destinado a atender a despesa de valor não quantificável durante o exercício. Em outras palavras, é utilizado nos casos em que não se possa determinar o montante da despesa. Por exemplo, gasto total de pessoal, gasto com energia, telefone, entre outros”.

- Empenho Global

Segundo Kohama (2003, p. 135):

“Existem alguns tipos de gastos que, pela sua própria natureza, devem ser tratados diferentemente, adequados às suas características de trabalho ou outros procedimentos supérfluos... Portanto, para os casos de despesas contratuais e outras, sujeitas a parcelamento, deve-se emitir o empenho global, deduzindo-se os valores correspondentes nas respectivas quotas trimestrais, abrangendo todo o período previsto no contrato, que pode compreender integralmente o exercício financeiro, ou apenas alguns meses, mas em qualquer caso, sempre em mais de uma parcela”.

É o tipo de empenho utilizado para processar as despesas contratuais ou outras de valor determinado, sujeitas a parcelamento, como por exemplo, os compromissos decorrentes de aluguéis.

De acordo Araújo e Arruda (2007, p. 118):

“Destina-se a atender despesa determinada e quantificada e a ser liquidada e paga parceladamente, em geral a cada mês, durante a fluência do exercício. Por exemplo, aquela relacionada a um contrato de aluguel com valor determinado”.

De acordo com a Lei 8.666 (1993, art.62):

“O instrumento de contrato é obrigatório nos casos de concorrência e de tomada de preços, bem como nas dispensas e inexigibilidade cujos preços estejam compreendidos nos limites destas duas modalidades de licitação, e facultativo nos demais em que a Administração puder substituí-lo por outros instrumentos hábeis, tais como carta-contrato, nota de empenho de despesa, autorização de compra ou ordem de execução de serviço”.

Esta ressalta que há casos em que o instrumento de contrato é facultativo, admite a possibilidade de substituí-lo pela nota de empenho de despesa, hipótese em que o empenho representa o próprio contrato.

2.3.2.1.2.3 Liquidação

A fase da liquidação se dá no ato da entrega do bem ou comprovação da prestação de serviço solicitado. Refere-se ao dever do gestor conferir e medir a qualidade e conformidade dos bens e/ou serviços que o poder público adquire.

Conforme dispõe o artigo 63 da Lei Federal nº. 4.320 (1964 p. 149):

“A liquidação de despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

§ 1º Essa verificação tem por fim apurar:

I. a origem e o objeto do que se deve pagar;

II. A importância exata a pagar; e

III. A quem se deve pagar a importância para extinguir a obrigação.

§ 2º A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base:

I. o contrato, ajuste ou acordo respectivo;

II. a nota de empenho;

III. os comprovantes da entrega do material ou da prestação de serviços”.

Para Araújo e Arruda (2007, p. 118) discorre que:

“É o estágio que consiste na verificação do direito do credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito. Essa verificação tem por objetivo determinar: a origem e o objeto do que se deve pagar, a importância exata a pagar e a quem se deve pagar a importância para extinguir a obrigação”.

2.3.2.1.2.4 Pagamento

O pagamento consiste na entrega de numerário ao credor por meio de cheque nominativo, ordens de pagamentos ou crédito em conta, e só pode ser efetuado após a regular liquidação da despesa.

O pagamento é realizado no ato da assinatura do credor e, conseqüentemente, o recebimento do valor correspondente.

A Lei Federal nº 4.320 em seu artigo 64 (1964, p. 151) dispõe:

“A ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga.

Parágrafo único – A ordem de pagamento só pode ser exarada em documentos processados pelos serviços de contabilidade.”

Araújo e Arruda (2007, p. 118) define:

“Representa a fase final do processo de despesa pública. O pagamento somente poderá ser efetuado quando ordenado após sua regular liquidação. Pode ser realizado mediante ordem bancária, cheque ou na boca do cofre. O Pagamento da despesa pública será efetuado por tesouraria regularmente instituída, por estabelecimentos bancários credenciados” (...)

2.3.2.2 Restos a Pagar

Restos a Pagar são os compromissos assumidos e não pagos pelo poder público em um exercício. Dividem-se em: restos a pagar processados e restos a pagar não processados.

Segundo Lima e Castro (2007, p. 82):

“Constituem Restos a Pagar ou resíduos passivos, as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, que não tenham sido canceladas pelo processo de análise e depuração e que atendam aos requisitos previstos em legislação específica, podendo ser inscritas como tal por se tratar de encargos incorridos no próprio exercício”.

A Lei Federal 4320 (1964, art.36, p. 95), estabelece o seguinte:

“Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas.

Parágrafo único. Os empenhos que correm à conta de créditos com vigência plurienal, que não tenham sido liquidados, só serão computados com Restos a Pagar no último ano de vigência do crédito” .

2.3.2.2.1 Restos a Pagar Processados

São as despesas empenhadas e liquidadas, ou seja, o bem ou serviço que deu origem ao empenho e foi realizado e/ou entregue.

Os Restos a Pagar Processados são aqueles em que a despesa orçamentária já finalizou os estágios de empenho e liquidação restando pendente, apenas, o estágio do pagamento.

Segundo Lima e Castro (2007, p. 82):

“São restos a pagar processados as despesas em que o credor já tenha cumprido suas obrigações, entregue o material, prestado os serviços ou executado a etapa da obra, dentro do exercício, portanto, direito líquido e certo, estando em condições de pagamento imediato” .

Para Kohama (2003, p. 148-149) conceitua:

“Entende-se Restos a Pagar de despesas processadas aqueles cujo empenho foi entregue ao credor, que por sua vez forneceu o material, prestou o serviço ou ainda executou a obra, e a despesa foi considerada “liquidada” por ter sido cumprido o terceiro estágio correspondente à liquidação, estando na fase do pagamento. Verifica-se que a despesa se processou até a liquidação e em termos orçamentários foi considerada “despesa realizada” , faltando apenas o processamento do pagamento” .

2.3.2.2.2 Restos a Pagar não Processados

São as despesas empenhadas e não liquidadas, por motivo de o bem ou serviço que deu origem ao processamento do empenho não ter sido entregue e ou o serviço não realizado.

Segundo Lima e Castro (2007, p. 83):

“ São restos a pagar não processados as despesas que dependem, ainda, da prestação do serviço ou do fornecimento do material, ou seja, cujo direito do credor não foi apurado. Representam, portanto, as despesas ainda não liquidadas” .

Kohama (2003, p. 149) explica o conceito:

“Entende-se como despesas não processadas aquelas cujo empenho foi legalmente emitido, mas depende, ainda, da fase de liquidação, isto é, o empenho foi emitido, porém o objeto adquirido ainda não foi entregue e depende de algum fator para a sua regular liquidação”.

Os Restos a Pagar Processados não podem ser cancelados, tendo em vista que o fornecedor de bens/serviços cumpriu com a obrigação de fazer e a administração não poderá deixar de cumprir com a obrigação de pagar, sob pena de estar deixando de cumprir os Princípios da Moralidade que regem a Administração Pública e estão previstos no artigo 37 da Constituição Federal, abaixo transcrito.

“Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (BRASIL, 1988, art. 37).”

O cancelamento caracteriza, inclusive, forma de enriquecimento ilícito, conforme Parece parecer nº 401/2000 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Abaixo transcrito.

“... Aliás, o não pagamento neste caso caracteriza-se como enriquecimento ilícito por parte da administração, posto que esta teve o serviço executado, sem por ele efetuar a devida contraprestação. Deve-se, pois fazer analogia com o que diz o parágrafo único do artigo 59 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, e não se exonerar a administração de indenizar o contratado pelo que este já (...)”.

A inscrição de Restos a Pagar deve observar aos limites e condições de modo a prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, conforme estabelecido na Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.

A LRF determina ainda, em seu artigo 42, que qualquer despesa empenhada nos últimos oito meses de mandato deve ser totalmente paga no exercício, acabando por vetar sua inscrição ou parte dela em Restos a Pagar, a não ser que haja suficiente disponibilidade de caixa para viabilizar seu correspondente pagamento.

“ Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Parágrafo único. “ Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.”

É prudente que a inscrição de despesas orçamentárias em Restos a Pagar não-processados observe a disponibilidade de caixa e a competência da despesa.

2.3.2.3 Créditos Adicionais

São mecanismos que a contabilidade Governamental dispõe para ajustar o orçamento, corrigir e acertar distorções que surgem durante a execução do mesmo, enquanto a insuficiência de recursos e outros programas já excesso de disponibilidades orçamentárias.

Araújo e Arruda (2007, p. 161) conceitua como:

“é um meio legal de ajuste do orçamento, utilizado para amenizar ou corrigir distorções identificadas durante a execução orçamentária, por exemplo, excesso de créditos alocados em determinadas dotações e insuficiências, em outras corresponde, em síntese, às autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na lei orçamentária”.

São autorizações de despesas não inseridas ou de registro de valores insuficientes na Lei do Orçamento.

Araújo e Arruda (2007, p. 161) ressaltam que:

“o crédito suplementar é destinado aos reforços de dotação já existente no orçamento em vigor. Deve ser autorizado por lei e aberto por decreto do Poder Executivo. Os créditos suplementares incorporam-se ao orçamento, adicionando a importância autorizada à dotação orçamentária. A autorização do legislativo pode constar da própria lei orçamentária”.

São créditos classificados em suplementares aqueles destinados aos reforços de dotações orçamentárias, que por qualquer motivo tornaram-se insuficientes.

Araújo e Arruda (2007, p. 161) ressalta que:

“São os créditos, abertos durante o exercício para amparar novos programas e despesas que não consta no orçamento em execução. O crédito especial destina-se à despesa para o qual não haja previsão orçamentária específica. Cria novo programa ou evento de despesa para atender a um objetivo não previsto no orçamento. É autorizado por lei e aberto por decreto do Poder Executivo. Se durante a sua execução o crédito especial foi insuficiente para a realização do gasto, ele poderá ser alterado mediante a abertura de crédito suplementar”.

Os créditos especiais são autorizados pelo Poder Legislativo, a pedido do Poder Executivo, para suprir despesas eventuais ou importantes não contempladas na Lei do Orçamento.

Araújo e Arruda (2007, p. 161) ressalta que:

“O crédito extraordinário é voltado exclusivamente (art. 167, § 3º, da CF) ao atendimento de despesas urgentes e imprevisíveis, em caso de guerra, comoção interna ou calamidade pública. É autorizado e aberto por Medida Provisória ou Decreto do Poder Executivo”.

São os créditos extraordinários, caracterizados pela urgência e imprevisibilidade de sua ocorrência. Uma vez autorizados pelo Poder Legislativo, os créditos suplementares e especiais são criados por Decreto pelo Poder Executivo.

Segundo a Constituição Federal Art. 167, § 2º :

“Os créditos especiais e extraordinários terão vigência no exercício financeiro em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício, caso em que, reabertos nos limites de seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente”.

2.3.2.3.1 Vigência dos Créditos

Segundo a Lei Federal 4.320 (1964, art. 45, p. 118): “ Os créditos adicionais terão vigência adstrita ao exercício financeiro em que forem abertos, salvo expressa disposição legal em contrário, quanto aos especiais e extraordinários”.

A vigência dos créditos suplementares é restrita ao exercício. No caso das autorizações relativas aos créditos extraordinários, podem apresentar duas situações, em termos de vigência legal.

Segundo Kohama (2003, p. 217):

” Com respeito às autorizações relativas aos créditos especiais podem conter duas situações distintas, em termos de vigência legal:

“Uma diz respeito às autorizações ocorridas até o final do oitavo mês – 31 de agosto – cuja vigência é adstrita ao exercício financeiro em que for autorizado, procedimento idêntico aos mencionados para os créditos suplementares. A outra se relaciona com as autorizações que forem promulgadas nos últimos quatro meses de exercício – 01 de setembro a 31 de dezembro – cuja vigência é plurianual, isto é, pode ser estendida até o término do exercício subsequente”.

- ? As ocorridas até o final do oitavo mês - têm a vigência restrita ao exercício financeiro em que forem autorizadas, da mesma forma que os créditos suplementares;

- ? Nos últimos quatro meses de exercício – têm vigência plurianual, podendo ser estendidas até o término do exercício financeiro subsequente.

2.3.3 Demonstrações Contábeis

De acordo com o artigo 101 da Lei Federal 4.320 (1964, p. 212), são quatro os balanços gerais de exercício, a saber:

“Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, segundo aos Anexos nºs, 12, 13, 14, 15, e os quadros constantes dos Anexos nºs 1, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 16 e 17”.

- ? Balanço Orçamentário – Composto de Receitas e Despesas, cada um com três colunas – previstas, executadas e diferença – informam o estágio em que se encontram confrontando as receitas com despesas.

Segundo a Lei 4.320/64, em seu artigo 102, prevê que: “O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em conformidade com as realizadas”.

- ? Balanço Financeiro – Demonstra receitas e despesas orçamentárias.

De acordo a Lei Federal 4.320, (1964, p. 213), em seu artigo 103 estabelece que:

“O Balanço Financeiro demonstrará a receita e despesa orçamentária, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte:
Parágrafo único. Os restos a pagar do exercício serão computados nas receitas extra-orçamentárias para compensar sua inclusão na despesa orçamentária”.

- ? Balanço Patrimonial – Demonstra a situação patrimonial.

De acordo a Lei Federal 4.320 (1964, p.216), em seu artigo 105 estabelece que:

“O Balanço Patrimonial demonstrará:
I - O Ativo Financeiro;
II - O Ativo Permanente;
III - O Passivo Financeiro;
IV - O Passivo Permanente;
V - O Saldo Patrimonial;
VI - As Contas de Compensação.

§ 1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis

independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

§ 2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outras, cujo pagamento independa de autorização orçamentária.

§ 4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

§ 5º Nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e que, mediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio”.

? Demonstrações das Variações Patrimoniais - Demonstra o déficit ou superávit patrimonial.

Segundo o que estabelece a Lei Federal 4.320 em seu Artigo 104 (1964, p.214):

”A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício”.

2.4 Normas Brasileiras de Contabilidade no Setor Público

Devido à grande importância dos entes Públicos e em disponibilizarem informações contábeis transparentes e comparáveis, que sejam compreendidas por todos os usuários da contabilidade, e com o intuito de contribuir para a aproximação das Normas Brasileiras de Contabilidade Pública com as regras internacionais, e como parte desse processo evolutivo da Contabilidade Governamental é que foram publicadas, pelo Conselho Federal de Contabilidade em 21/11/08, as 10 primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: ?

A NBC T 16 assegura que as Normas são:

“Normas e Técnicas Próprias da Contabilidade Aplicada ao Setor Público: é o conjunto das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, seus conceitos e procedimentos de avaliação e mensuração, registro e divulgação de demonstrações contábeis, aplicação de técnicas que decorrem da evolução científica da Contabilidade, bem como quaisquer procedimentos técnicos de controle contábil e prestação de contas previstos, que propiciem o controle social, além da observância das normas aplicáveis”.

A padronização contábil e a elaboração dos manuais visam à promoção do desenvolvimento conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Ainda será necessário instituir e aprimorar novos modelos das demonstrações contábeis e o Plano de Contas Nacional, além de manter uma

constante atualização dos procedimentos visando à convergência para as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Assim fora dado início às bases para o desenvolvimento dos sistemas de contabilidade, que deverão vir acompanhadas de um esforço conjunto de capacitação dos gestores públicos.

O Ministério da Fazenda publicou a Portaria MF nº 184, de 25/08/08 a qual dispõe sobre as diretrizes a serem observadas pela área pública (abrangida pelos entes públicos União, Estados e Municípios) em relação aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes às do *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)* (publicadas pelo *International Federation of Automatic Control (IFAC)*, às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público – NBCASP (editadas pelo CFC).

A Portaria MF Nº 184, de 25 de Agosto de 2008: determina que:

“ As transformações verificadas nos últimos anos no cenário econômico mundial, representadas, notadamente, pelo acelerado processo de globalização da economia;
A necessidade de promover a convergência das práticas contábeis vigentes no setor público com as normas internacionais de contabilidade, tendo em vista as condições, peculiaridades e o estágio de desenvolvimento do país;
A importância de que os entes públicos disponibilizem informações contábeis transparentes e comparáveis, que sejam compreendidas por analistas financeiros, investidores, auditores, contabilistas e demais usuários, independentemente de sua origem e localização;
A adoção de boas práticas contábeis fortaleça a credibilidade da informação, facilita o acompanhamento e a comparação da situação econômico-financeira e do desempenho dos entes públicos, possibilita a economicidade e eficiência na alocação de recursos; e a necessidade de, não obstante os resultados já alcançados, intensificar os esforços com vistas a ampliar os níveis de convergência atuais” .

Considerando o entendimento de que a produção dos manuais e do Plano de Contas Nacional deve ser participativa, transparente e preservar o caráter técnico de seu conteúdo, a STN instituiu o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis, por meio da Portaria STN nº 136/2007, de 06 de março de 2007, que determina:

“ Art. 1º Fica criado o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis, responsável pela análise e elaboração de diagnósticos e estudos visando à padronização mínima de conceitos e práticas contábeis, plano de contas e classificação orçamentária de receitas e despesas públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios” .

2.4.1 NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação

Esta conceitua que o campo de aplicação da contabilidade pública abrange todas as entidades diretas e indiretas. A contabilidade aplicada ao setor público como o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, nos princípios fundamentais de contabilidade e nas normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial de entidades do setor público, de acordo com as referidas normas que delimitam como seu objeto da contabilidade Governamental o patrimônio público.

Também caracteriza a contabilidade pública como sua função social, a mesma deverá evidenciar informações de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do Governo como forma de apoio: à tomada de decisões, à prestação de contas da gestão e à instrumentalização do controle social.

Para efeito desta Norma, entende-se por:

“Campo de Aplicação: espaço de atuação do Profissional de Contabilidade que demanda estudo, interpretação, identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação de fenômenos contábeis, decorrentes de variações patrimoniais em:

- (a) entidades do setor público; e
- (b) ou de entidades que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades, no tocante aos aspectos contábeis da prestação de contas”(CFC, 2008 NBC T 16.1).

? **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**

Esta norma conceitua o campo de aplicação e delimita como seu objeto o patrimônio Governamental.

“... Contabilidade Aplicada ao Setor Público é 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.

O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

O objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o patrimônio público. A função social da Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve refletir, sistematicamente, no ciclo da administração pública para evidenciar informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social”. (CFC, 2008 NBC T 16.1).

? **Campo de Aplicação**

Mesmo já instituído na Lei 4.320/64 em seu artigo 83, a norma reforçou que o campo de aplicação da contabilidade aplicada ao setor Governamental abrange todas as entidades anteriormente citadas:

“O campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público abrange todas as entidades do setor público.

As entidades abrangidas pelo campo de aplicação devem observar as normas e as técnicas próprias da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, considerando-se o seguinte escopo:

(a) integralmente, as entidades governamentais, os serviços sociais e os conselhos profissionais;

(b) parcialmente, as demais entidades do setor público, para garantir procedimentos suficientes de prestação de contas e instrumentalização do controle social”. (CFC, 2008 NBC T 16.1).

2.4.2 NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis.

Essa norma caracteriza 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, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social. A norma segrega o Sistema Contábil Público em 5 (cinco).

? **Patrimônio Público**

A grande inovação dessa norma e o enfoque estão no patrimônio governamental, sua classificação sob o enfoque contábil, o conceito e a estrutura do sistema de informação contábil:

“Patrimônio Público é o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações”. (CFC, 2008 NBC T 16.2).

? **Estrutura do Sistema Contábil**

“A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é organizada na forma de sistema de informações, cujos subsistemas, conquanto possam oferecer produtos diferentes em razão da respectiva especificidade, convergem para o produto final, que é a informação sobre o patrimônio público.

O sistema contábil está estruturado nos seguintes subsistemas de informações:

- (a) Orçamentário – registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;
- (b) Financeiro – registra, processa e evidencia os fatos relacionados aos ingressos e aos desembolsos financeiros, bem como as disponibilidades no início e final do período;
- (c) Patrimonial – registra, processa e evidenciam os fatos não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público;
- (d) Custos – registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública;
- (e) 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.

Os subsistemas contábeis devem ser integrados entre si e a outros subsistemas de informações de modo a subsidiar a administração pública sobre:

- (a) desempenho da unidade contábil no cumprimento da sua missão;
- (b) avaliação dos resultados obtidos na execução dos programas de trabalho com relação à economicidade, eficiência, eficácia e à efetividade;
- (c) avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento;
- (d) avaliação dos riscos e das contingências". (CFC, 2008 NBC T 16.2).

As NBCASP trazem o sistema contábil público como a estrutura de informações, com o objetivo de orientar os gestores para o processo de tomada de decisões, e para usar como ferramenta na transparência das prestações de contas.

2.4.3 NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil.

Na Gestão Governamental os planos hierarquicamente são interligados como citados pela norma 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).

? Definições

Esta supracitada Norma estabelece as bases para controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em planos hierarquicamente interligados.

“Avaliação de desempenho: a ferramenta de gestão utilizada para a aferição de aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de programas e ações executadas por entidades do setor público.

Planejamento: o processo contínuo e dinâmico voltado à identificação das melhores alternativas para o alcance da missão institucional, incluindo a

definição de objetivos, metas, meios, metodologia, prazos de execução, custos e responsabilidades, materializados em planos hierarquicamente interligados.

Plano hierarquicamente interligado: 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”. (CFC, 2008 NBC T 16.3).

2.4.4 NBC T 16.4 – Transações no Setor Público

Com essas regras estão estabelecidos os preceitos da edição desta norma onde estabelece conceitos, natureza e tipicidades das transações no setor público.

? **Definições**

As peças de planejamento governamental terão um maior acompanhamento, em virtude dessas normas, as mesmas irão evidenciar a execução orçamentária anual através da Lei Orçamentária Anual – LOA, onde poderão dispor de um maior controle contábil, e farão o acompanhamento do cumprimento das metas estratégicas contidas no Plano Plurianual (PPA).

“Transações no setor público: os atos e os fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público, as quais são objeto de registro contábil em estrita observância aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público”. (CFC, 2008 NBC T 16.4).

? **Natureza das Transações no Setor Público e seus Reflexos no Patrimônio Público**

Caracteriza 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.

“... De acordo com suas características e os seus reflexos no patrimônio público, as transações no setor público podem ser classificadas nas seguintes naturezas:

- (a) econômico-financeira – corresponde às transações 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;
- (b) 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”. (CFC, 2008 NBC T 16.4).

2.4.5 NBC T 16.5 – Registro Contábil

Com os novos estabelecimentos de critérios adotados por essa norma para o registro contábil dos atos e fatos da Contabilidade Governamental, que afetam ou que por ventura possa vir a afetar o patrimônio público, pois a mesma apresenta as características do registro e das informações contábeis no setor público, trata da estrutura do plano de contas contábil.

A mesma já abre a possibilidade de escrituração contábil eletrônica, por parte do Governo.

? **Formalidades do Registro Contábil**

“.... A entidade do setor público deve manter procedimentos uniformes de registros contábeis, por meio de processo manual, mecanizado ou eletrônico, em rigorosa ordem cronológica, como suporte às informações. São características do registro e da informação contábil no setor público, devendo observância aos princípios e às Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público...”. (CFC, 2008 NBC T 16.5).

2.4.6 NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis

A Lei Federal 4.320/64, em seu Artigo 101, já determinava a publicação dos Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial e da Demonstração das Variações Patrimoniais, agora traz como inovação a Demonstração do Fluxo de Caixa e a Demonstração do Resultado Econômico, ampliando o rol de demonstrativos a serem elaborados pela Contabilidade.

Quanto à previsão de elaboração da Demonstração do Resultado Econômico, a NBC T 16 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.

? Para efeito desta Norma, entende-se por:

As NBCASP vieram a reforçar que as Demonstrações Contábeis a serem 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.

“Demonstração contábil: a técnica contábil que evidencia, em período determinado, as informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio de entidades do setor público e suas mutações.

Designações genéricas: as expressões que não possibilitam a clara identificação dos componentes patrimoniais, tais como “diversas contas” ou “contas correntes”.

Exigibilidade: a qualidade do que é exigível, ou seja, característica inerente às obrigações pelo prazo de vencimento.

Método direto: o procedimento contábil para elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa, que evidencia as movimentações de itens de caixa e seus equivalentes, a partir das principais classes de recebimentos e pagamentos brutos.

Método indireto: o procedimento contábil para elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa, que evidencia as principais classes de recebimentos e pagamentos a partir de ajustes ao resultado patrimonial, nos seguintes elementos:

- (a) de transações que não envolvem caixa e seus equivalentes;
- (b) de quaisquer deferimentos ou outras apropriações por competência sobre recebimentos ou pagamentos;
- (c) de itens de receita ou despesa orçamentária associados com fluxos de caixa e seus equivalentes das atividades de investimento ou de financiamento..” (CFC, 2008 NBCT 16.6).

? **Demonstrações Contábeis**

Esta norma estabelece como Demonstrações Contábeis a serem 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.

“ ... As demonstrações contábeis das entidades definidas no campo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público são:

- (a) Balanço Patrimonial;
- (b) Balanço Orçamentário;

- (c) Balanço Financeiro;
- (d) Demonstração das Variações Patrimoniais;
- (e) Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- (f) Demonstração do Resultado Econômico". (CFC, 2008 NBC T 16.6).

? **Divulgação das Demonstrações Contábeis**

"... A divulgação das demonstrações contábeis e de suas versões simplificadas é o ato de disponibilizá-las para a sociedade e compreende, entre outras, as seguintes formas:

- (a) publicação na imprensa oficial em qualquer das suas modalidades;
- (b) 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;
- (d) disponibilização em meios de comunicação eletrônicos de acesso público". (CFC, 2008 NBC T 16.6).

? **Demonstração dos Fluxos de Caixa**

Essa relevante inovação que as NBCASP trazem é a demonstração dos fluxos de caixa e tem o objetivo de contribuir para a transparência da gestão pública, na medida em que permite um melhor gerenciamento e controle financeiro dos órgãos e entidades do setor público.

"...A Demonstração dos Fluxos de Caixa permite aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa deve ser elaborada pelo método direto ou indireto e evidenciar as movimentações havidas no caixa e seus equivalentes, nos seguintes fluxos:

- (a) das operações;
- (b) dos investimentos; e
- (c) dos financiamentos.

O 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.

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

O fluxo de caixa dos financiamentos inclui os recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e financiamentos". (CFC, 2008 NBC T 16.6).

? **Demonstração do Resultado Econômico**

O referido relatório de avaliação do resultado econômico tem como objetivo principal demonstrar as transparências dos gastos para com a sociedade, bem como se o gestor está aplicando os recursos públicos arrecadados e se está sendo eficiente.

“ ... A Demonstração do Resultado Econômico evidencia o resultado econômico de ações do setor público.

A Demonstração do Resultado Econômico deve ser elaborada considerando sua interligação com o sistema de custos e apresentar na forma dedutiva, pelo menos, a seguinte estrutura:

- (a) receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos;
- (b) custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e
- (c) resultado econômico apurado.

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

Custo de oportunidade é o valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública”. (CFC, 2008 NBC T 16.6).

2.4.7 NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis.

É determinação já editada pela a LRF que 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 para auxiliar no cumprimento dessa tarefa. Cabe a criação de Unidade Contábil Consolidada para cada Poder e Unidade Contábil Consolidada Geral (abrangendo todos os Poderes).

Essa inovação veio para reforçar uma regra, relevante dentro da Contabilidade governamental, segundo a NBCASP: a consolidação das demonstrações contábeis objetiva o conhecimento e a disponibilização de macro agregados ao setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle da sociedade na elaboração do Balanço Consolidado do ente.

? **Definições**

“Consolidação das Demonstrações Contábeis: 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” . (CFC, 2008 NBC T 16.7).

2.4.8 NBC T 16.8 – Controle Interno

Nesse sentido, a NBCASP apresenta de modo amplo o campo de atuação do Controle Interno Contábil, visto que este deve ser bastante abrangente dentro do Órgão Público, e que deverá 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.

? **Abrangência**

Esta Norma estabelece relevantes referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.

“... 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:

- (a) salvar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- (b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- (c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- (d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- (e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- (f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

O controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, compreendendo:

- (a) a preservação do patrimônio público;
- (b) o controle da execução das ações que integram os programas;
- (c) a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas”. (CFC, 2008 NBC T 16.8).

? **Classificação**

No tocante a classificação, o controle interno está classificado em: operacional, contábil e normativo.

“... O controle interno é classificado nas seguintes categorias:

- (a) operacional – relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade;
- (b) contábil – relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis;
- (c) normativo – relacionado à observância da regulamentação pertinente”. (CFC, 2008 NBC T 16.8).

2.4.9 NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão.

A NBC T 16 regulamentou e padronizou a forma de escrituração no tocante ao registro, do 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.

? Definições

A norma regulamenta dentre os métodos de depreciação a NBCASP e sugere a adoção pela escrituração contábil pelos seguintes: método das quotas constantes; método das somas dos dígitos; método das unidades produzidas;

“Amortização: a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.

Depreciação: a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

Exaustão: a redução do valor, decorrente da exploração, dos recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis.

Valor bruto contábil: o valor do bem registrado na contabilidade, em uma determinada data, sem a dedução da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Valor depreciável, amortizável e exaurível: o valor original de um ativo deduzido do seu valor residual.

Valor líquido contábil: o valor do bem registrado na Contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada. (CFC, 2008 NBC T 16.9).

Valor residual: o montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua vida útil econômica, deduzidos os gastos esperados para sua alienação.

Vida útil econômica: o período de tempo definido ou estimado tecnicamente, durante o qual se espera obter fluxos de benefícios futuros de um ativo”.(CFC, 2008 NBC T 16.9)

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

A norma estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades governamentais em todas as suas estâncias.

A mesma estabelece a redução do 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 registrado no Balanço da entidade Governamental.

? Definições

No tocante a avaliação dos elementos patrimoniais da Contabilidade Governamental, as NBCASP regulamentaram critérios para cada um dos grupos: disponibilidades, créditos e dívidas, estoques, investimentos permanentes, imobilizado, intangível e diferido.

“...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.

Influência significativa: o poder de uma entidade do setor público participar nas decisões de políticas financeiras e operacionais de outra entidade que dela receba recursos financeiros a qualquer título ou que represente participação acionária, desde que não signifique um controle compartilhado sobre essas políticas.

Mensuração: a constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrente da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas.

Reavaliação: a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil.

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 da reavaliação ou valor da redução do ativo a valor recuperável: a diferença entre o valor líquido contábil do bem e o valor de mercado ou de consenso, com base em laudo técnico.

Valor de aquisição: a soma do preço de compra de um bem com os gastos suportados direta ou indiretamente para colocá-lo em condição de uso.

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. (Valor bruto contábil: o valor do bem registrado na contabilidade, em uma determinada data, sem a dedução da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Valor líquido contábil: o valor do bem registrado na contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Valor realizável líquido: a quantia que a entidade do setor público espera obter com a alienação ou a utilização de itens de inventário quando deduzidos os gastos estimados para seu acabamento, alienação ou utilização.

Valor recuperável: o valor de mercado de um ativo menos o custo para a sua alienação, ou o valor que a entidade do setor público espera recuperar pelo uso futuro desse ativo nas suas operações, o que for maior". (CFC, 2008 NBC T 16.10).

Utiliza critérios estabelecidos e os procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor Governamental. “ Inova a previsão de contabilização no ativo permanente dos bens de uso comum, destacados aqui como exemplo: praças, estradas e etc.” .

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Lakatos e Marconi (2001, p. 106) ressaltam que método:

“A maioria dos especialistas fazem hoje uma distinção entre método, por se situarem em níveis claramente distintos, no que se refere à sua inspiração filosófica, ao seu grau de abstração, à sua finalidade mais ou menos explicativa, à sua ação nas etapas mais ou menos concretas da investigação e ao momento em que se situam”.

Em outras palavras, é a aplicação do método através de processos e técnicas.

3.1 Método da pesquisa

O método de abordagem usado foi o dedutivo que, Segundo Lakatos e Marconi (2001, p. 106), “ O método dedutivo, partindo das teorias e leis, na maioria das vezes prediz a ocorrência dos fenômenos particulares (conexão descendente)”.

Referente ao método da pesquisa utilizado foi o bibliográfico, pois a pesquisa será baseada em jurisprudência, fundamentada nas Normas, Leis e na Constituição, materiais publicados em livros, periódicos, artigos e na internet, visto tratar de um assunto novo em discussão.

A pesquisa bibliográfica consiste em explicar um determinado assunto ou problema baseado em referências teóricas já publicadas utilizando contribuições de diversos autores.

GIL (2009, p. 44) define Pesquisa Bibliográfica conforme a seguir:

“A pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Embora em quase todos os estudos seja exigido algum tipo de trabalho dessa natureza, há pesquisas desenvolvidas exclusivamente a partir de fontes bibliográficas”.

3.2 Técnicas

Lakatos e Marconi (2001, p. 107) definem técnica conforme a seguir:

“Conjunto de preceitos ou processos de que se serve uma ciência; é também, a habilidade para usar esses preceitos ou normas, na obtenção de seus propósitos. Correspondem, portanto, à prática de coleta de dados”.

Nessa perspectiva, convém aqui admitir que tal escolha do tema, gerou algumas limitações: por ser um assunto recente em discussão pela classe contábil, as conclusões desta pesquisa se restringe aos estudos de normas e princípios de contabilidade, voltados à Contabilidade aplicada ao setor público, verificado assim aplicabilidade das normas.

4 ANÁLISES E RESULTADOS

A Contabilidade Governamental se adequará às regras internacionais e se transformará em um novo modelo de Contabilidade aplicada ao Setor Público, tendo como relevância maior o “patrimônio público”.

Diante desse cenário, elencam-se as principais mudanças na Contabilidade Governamental, abaixo identificados:

1. Demonstração dos Fluxos de Caixa;
2. Demonstração do Resultado Econômico;
3. Notas Explicativas;

Diante desse novo conceito a Contabilidade Governamental permitirá que sejam geradas informações necessárias à gestão do patrimônio, oferecendo a todos os usuários informações confiáveis sobre os resultados alcançados pelos gestores, e os aspectos de natureza orçamentária, econômica e financeira, servirá a todos os gestores públicos de apoio à tomada de decisão.

As NBCASP são um dos passos mais relevante, perante a contabilidade governamental, o qual representa uma evolução para a contabilidade pública brasileira, principalmente pelas premissas que procuram atribuir um caráter científico, não ficando relegada apenas por disposições legais.

No enfoque das NBCASP, foi destacado a NBC T 16.6, que trata das – Demonstrações Contábeis, a qual traz maior relevância quanto às mudanças.

Esta norma estabelece Demonstrações Contábeis a serem 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.

A norma veio reforçar o disposto no artigo 101 da Lei Federal nº 4.320/64, onde já determinava a publicação dos Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial e da Demonstração das Variações Patrimoniais. A mesma traz como inovação a Demonstração do Fluxo de Caixa e a Demonstração do Resultado Econômico, ampliando esse rol de demonstrativos a serem elaborados pela Contabilidade.

Esses demonstrativos darão condições de saber o quanto é arrecadado e o quanto se gasta. No sistema atual a União, Estados e Municípios possuem modelos

de gerenciamento financeiro próprios, o que dificulta obter dados consolidados de arrecadação e gastos, pois atualmente não existe uma padronização das informações contábeis nas esferas governamentais: União, Estados e Municípios.

1. Demonstração dos fluxos de caixa

Essa relevante inovação que as NBCASP trazem que é a demonstração dos fluxos de caixa, tem o objetivo de contribuir para a transparência da gestão pública, na medida em que permite um melhor gerenciamento e controle financeiro dos órgãos e entidades do setor público.

A norma estabelece para as entidades do setor público a obrigatoriedade da elaboração da demonstração do fluxo de caixa (DFC).

A demonstração do fluxo de caixa será muito útil aos usuários das informações contábeis e proporcionará esses dados como instrumento para avaliar a capacidade da entidade gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como suas necessidades de liquidez.

Assim, a referida Demonstração dos Fluxos de Caixa, DFC, permite aos usuários das informações contábeis projetarem cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos.

As Demonstrações dos Fluxos de Caixa, DFC, deverão ser elaboradas pelo método direto ou indireto e evidenciar as movimentações havidas no caixa e seus equivalentes, nos seguintes fluxos, conforme abaixo relacionados:

- ? Das operações;
- ? Dos investimentos; e
- ? Dos financiamentos.

a) O demonstrativo de fluxos de caixa – DFC das operações deverá ser elaborado de forma que os usuários das informações contábeis possam evidenciar as informações que compreenderão as entradas ou ingressos, inclusive decorrentes de todas as 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 das ações públicas.

b) O demonstrativo de fluxos de caixa dos investimentos deverá ser elaborado onde possa ser verificada a inclusão os recursos relacionados à aquisição

e à alienação de ativo não circulante, bem como recebimentos em moeda corrente por liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos e outras operações da mesma natureza.

c) O referido Demonstrativo de Fluxos de Caixa – DFC, dos financiamentos deverá incluir os recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e financiamentos das ações públicas.

Impactos:

A Demonstração dos Fluxos de Caixa visa à análise do desempenho financeiro do setor público, permitindo:

- Ter uma visão geral da situação das finanças públicas;
- Possibilita efetuar comparações entre receitas e despesas, podendo analisar as operacionais de investimento e de financiamento;
- Possibilita avaliar as decisões de investimento e financiamento público;
- Avaliar a situação presente e futura do caixa da entidade, permitindo análise de liquidez;
- Possibilita analisar se os excessos de caixa estão sendo devidamente aplicados;
- Possibilita analisar a capacidade de expansão com recursos próprios gerados pelas operações;
- Possibilita avaliar o emprego dos recursos financeiros disponíveis da melhor forma possível;
- Possibilita a análise imediata da disponibilidade com uma visão do impacto da mesma nas finanças da entidade, quando da inserção de nova despesa na programação;
- Evitar o déficit público e aumento do endividamento público sem uma análise precisa da real situação.

2. Demonstração do resultado econômico:

Na Contabilidade Governamental atualmente em vigor, os resultados contábeis conhecidos até então são os resultado orçamentários que pode ser analisados através dos Balanços Orçamentários, Balanço Financeiro, e as Demonstrações das Variações Patrimoniais.

Com as relevantes inovações das NBCASP, da administração pública gerencial, cujo controle tem enfoque para os resultados da ação governamental, é crescente a necessidade de a administração pública possuir um sistema de contabilização de custos que permita a análise da eficiência da utilização dos recursos colocados à disposição dos gestores, para execução dos programas de governo.

A análise dos resultados orçamentários, financeiros e patrimoniais não fornecem informações a respeito da eficiência da gestão pública, sendo necessário, para tanto, esse novo conceito de demonstração que e as NBCASP vem trazendo para setor público.

O referido relatório de avaliação do resultado econômico tem como objetivo principal demonstrar as transparências dos gastos para com a sociedade, bem como se o gestor está aplicando os recursos públicos arrecadados e se está sendo eficiente.

Quando o relatório de avaliação de resultado econômico demonstrar que houve uma adequada alocação dos recursos públicos com as ações colocados à disposição do setor público, o resultado será o lucro econômico positivo.

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

O custo de oportunidade é o valor que será desembolsado pelo órgão público na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública.

Impactos:

A análise do custo dos serviços prestados, da receita econômica e do resultado econômico permite analisar a eficiência da gestão pública, demonstrando: quando o demonstrativo apresentar o resultado econômico positivo que consiste no lucro econômico, o que significa que os recursos públicos foram alocados à ação pública desejada, ou seja, os objetos da análise estão sendo geridos de forma eficiente. O resultado econômico negativo significa o oposto, ao da análise econômica positiva.

A ausência de informações nos sistemas contábeis governamentais atuais sobre o custo de oportunidade, resulta em grande desafio e dificuldade para a implementação do referido demonstrativo.

3. Notas explicativas

As notas explicativas, como informação integrante das demonstrações contábeis Governamental, cabem à NBCASP proporcionar um auxílio para atender a um dos pressupostos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF): A transparência da gestão fiscal, a qual trata os instrumentos de transparência da gestão e a sua forma de acesso e divulgação para a sociedade de forma a gerar complemento nas Demonstrações Governamental, tornando-se parte integrante destas, acrescentando informações que por algum motivo não foram evidenciadas nas Demonstrações Contábeis.

As Notas Explicativas não são demonstrações contábeis, são anexos e outros documentos exigidos por Lei ou por força das NBCASP.

Impactos:

A Contabilidade Governamental mais transparente favorece melhor interpretação e compreensão por parte da sociedade e transparência das demonstrações contábeis a partir da uniformização de procedimentos;

A partir do exposto, foi possível observar alguns desafios decorrentes do processo de convergência contábil às normas internacionais no setor público brasileiro.

1. Complexidade expressa às Normas

Fica evidente que as normas internacionais trazem consigo um elevado grau de complexidade, em função de aspectos subjetivos que envolvem o julgamento dos contadores. Essa subjetividade pode contribuir para a elevação da profissão contábil no Brasil, pois exigirão conhecimentos altamente especializados e específicos à

correta compreensão e evidenciação do patrimônio público à disposição dos gestores públicos.

Reconhece-se, porém, que essa adaptação necessita ser gradual, pois muitos parâmetros e diretrizes ainda encontram-se em estudo e não estão claramente estabelecidos pelos órgãos regulamentadores.

2. Nova legislação

Com o desenvolvimento de uma nova legislação, a efetiva implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), levará algum tempo para absorção dessas mudanças pelos profissionais que atuam na área pública, enfrentando o desafio de assimilar as mudanças e colocá-las em prática.

A devida adequação às diretrizes das NBCASP e os desafios decorrentes dessa convergência repercutem também no aspecto profissional e educacional da contabilidade pública brasileira.

3. O Ensino da Contabilidade Pública nas Universidades

Outra grande adaptação com as NBCASP ocorre com o desafio referente ao ensino superior de contabilidade pública (ou contabilidade governamental) nos cursos superiores de Contabilidade, que precisará também estar adequado para essas mudanças, por meio da prévia qualificação de seus docentes.

Exigi-se a atenção especial dos professores e demais servidores envolvidos no processo de ensino superior de Contabilidade Governamental.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Busca da harmonização internacional das normas contábeis parece ser uma necessidade imposta pela integração dos mercados e uma exigência dos usuários das informações contábeis, pois o mundo está inserido num ambiente globalizado e harmonização das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP são relevantes para a implementação de dispositivos contidos na Lei 4.320/64 e da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.

As novas normas irão contribuir para o gestor público colocar em prática o instrumento de transparência, para a sociedade poder analisar a eficácia e efetividade das Leis quanto aos seus objetivos de promover o planejamento, a transparência e a responsabilidade da gestão fiscal.

Com as mudanças e desafios na Contabilidade Governamental, o novo desafio dos profissionais da área contábil é, sem dúvida, a busca da harmonização e capacitação, para facilitar o entendimento das demonstrações contábeis de acordo com as novas normas em diferentes países e se adequando à realidade da informação globalizada.

Foram levantadas as seguintes hipóteses, as quais foram comprovadas, mediante análise de resultados de acordo com o exposto a seguir:

? Com as NBC T 16 proporcionará maior transparência no setor público? Foi confirmada.

Essa relevante inovação que as NBCASP trazem que é a demonstração dos fluxos de caixa, tem o objetivo de contribuir para a transparência da gestão pública, na medida em que permite um melhor gerenciamento e controle financeiro dos órgãos e entidades do setor público.

A norma estabelece para as entidades do setor público a obrigatoriedade da elaboração da demonstração do fluxo de caixa (DFC).

A demonstração do fluxo de caixa será muito útil aos usuários das informações contábeis e proporcionará informações contábeis como instrumento para avaliar a capacidade da entidade de gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como sua necessidade de liquidez.

Assim, a referida Demonstração dos Fluxos de Caixa, a DFC, permite aos usuários das informações contábeis projetarem cenários de fluxos futuros de caixa e

elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos.

? A NBCASP traz novas demonstrações para o setor público? Foi confirmada.

A norma veio reforçar o disposto no artigo 101 da Lei Federal nº 4.320/64, onde já determinava a publicação dos balanços orçamentário, financeiro e patrimonial e da demonstração das variações patrimoniais. A mesma traz como inovação a Demonstração do Fluxo de Caixa e a Demonstração do Resultado Econômico, e a Nota Explicativa, ampliando esse rol de demonstrativos a serem elaborados pela Contabilidade.

? Haverá necessidade de atualização e capacitação para os profissionais de Contabilidade Pública? Foi confirmada.

Fica evidente que as normas internacionais trazem consigo um elevado grau de complexidade, em função de aspectos subjetivos que envolvem o julgamento dos contadores. Essa subjetividade exige do profissional uma capacitação, e exigirão conhecimentos altamente especializados e específicos à correta compreensão, devida a adequação às diretrizes das NBCASP e aos desafios decorrentes dessa convergência, pois repercutem também no aspecto profissional e educacional da contabilidade pública brasileira.

? A Contabilidade Governamental mais transparente favorece melhor interpretação e compreensão por parte da sociedade? Foi confirmada.

O referido relatório de avaliação do resultado econômico, que tem como objetivo principal demonstrar para a sociedade não só a transparência dos gastos como também se o gestor está aplicando os recursos públicos arrecadados ou se está sendo eficiente.

Diante do contexto de harmonização internacional de normas, as mudanças em contabilidade no setor governamental exigem compromisso. Sabe-se que barreiras existem, mas podem ser superadas. Esse "compromisso" já existe no Brasil, e se reflete nos esforços dos organismos da profissão contábil, nos órgãos de classe, em nível internacional e nacional e das partes interessadas, como o Governo e a sociedade.

REFERÊNCIAS

ANDRADRE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal** 3ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ANGÉLICO, João **Contabilidade Pública** – 8ª.ed. – São paulo: Atlas, 1994.

ARAUJO, Inaldo da Paixão Santos. ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade Pública**: da teoria à prática, atualizada conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal – São Paulo. Saraiva, 2007.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Decreto-Lei nº 200, de 25 de Fevereiro de 1967. Dispõe **sobre a Organização da Administração Federal, Estabelece Diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências**.

<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/Del0200.htm> acesso em 11.02.2009 as 23:46

BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional Nº 19, de 04 de Junho de 1998, Modifica o regime e **dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências**.

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc19.htm, acesso em 05.04.2009 as 16:43

BRASIL. Portaria Interministerial Nº 338, de 26 de abril de 2006. Publicada no D.O.U. de 28 de abril de 2006. **Altera o Anexo I da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001, e dá outras providências**.

http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_338_260406.pdf acesso em 03 maio de 2009 às 15.56

BRASIL. Portaria Secretaria do Tesouro Nacional - STN Nº 136, de 6 de Março De 2007 D.O.U de 8.3.2007 **Cria o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis, dispondo sobre sua composição e funcionamento**.

http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_136_2007.pdf acesso em 04/06/2009 . as 15:14 horas

BRASIL. Lei nº 9784 de 29 de janeiro de 2009 - **Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal**
<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/L9784.htm>, acesso em 05.04.2009 as 15:30

BRASIL. Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000. **Estabelece Normas de Finanças Públicas Voltadas para a Responsabilidade na Gestão Fiscal e dá outras providências.** Lei de Responsabilidade Fiscal.

BRASIL. Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, **Estatui Normas Gerais do Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal** 18º ed. Atlas, 1995.

BRASIL. Lei Nº 8.666, de 21 de Junho de 1993. **Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências**
<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/L8666cons.htm>, acesso em 10.maio de 2009 às 12.52

BRASIL. Portaria Ministério da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008. **Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis**, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <http://www.pge.sc.gov.br>>. Acesso em 04/06/09.

CRUZ, Flavio da. Adauto Viccari Junior. José Orsvaldo Glock. Nélío Herzmann. Rui Rogério NASchenweng Barbosa – Comentário a Lei 4.320 - **Normas Gerais de Direito Financeiro Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal** – Comentários ao Substitutivo do Projeto Lei nº 135/96. editora atlas S/A. São Paulo 1999.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4ª Ed. Paulo: Atlas S.A, 2009.

Kelly Cristina Ribeiro marques Cardoso - **Contabilidade Diante das Modernas Organizações** - Accountancy in the Face of Modern Organizational
http://www.uefs.br/sitientibus/pdf/27/contabilidade_diante_das_modernas_organizacoes.pdfgem para a contabilidade pública.acesso em 07 junho de 2009 as 20:26

KOHAMA, Hélio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 9ª Ed. São Paulo, ed. Atlas S.A. 2003.

LIMA, Diana de Vaz. CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios** (Siafi e Siafem), 3ª. Ed. – São Paulo: Atlas, 2007.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria, **Metodologia do Trabalho Científico**. 6ª Ed. São Paulo: Atlas S.A 2001.

MACHADO Jr., J. Teixeira ; REIS, Heraldo Costa. **Lei nº 4.320 Comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 31ª ed. IBAM, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 32ª Ed. São Paulo: Malheiros, 02.2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 5ª Ed., Editora Malheiros, Paulo: Atlas, 2006.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito Administrativo**. 19ª Ed -2.reimpr. São Paulo

_____. 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 04/06/09.

_____. 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 04/06/09.

_____. 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 04/06/09.

_____. 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 04/06/09.

_____. 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 04/06/09.

_____. 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 04/06/09.

_____. 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 04/06/09.

_____. 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 04/06/09.

_____. 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 04/06/09.

_____. 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 04/06/09.

ROSA, Márcio Fernando Elias. **Direito Administrativo** – sinopses jurídicas. 3ª Ed. Editora Saraiva, 2002.