

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
UNIDADE ACADÊMICA DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

JOCILDO DE OLIVEIRA NUNES

**UM ESTUDO SOBRE A QUALIDADE DA EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL NO
MUNICÍPIO DE LASTRO-PB**

**SOUSA - PB
ABRIL/2013**

JOCILDO DE OLIVEIRA NUNES

**UM ESTUDO SOBRE A QUALIDADE DA EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL NO
MUNICÍPIO DE LASTRO-PB**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Campina Grande – UFCG, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel.

Orientador: Prof. Hipônio F. Guilherme

**SOUSA - PB
ABRIL/2013**

JOCILDO DE OLIVEIRA NUNES

**UM ESTUDO SOBRE A QUALIDADE DA EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL NO
MUNICÍPIO DE LASTRO-PB**

Esta monografia foi dita como adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada pela banca examinadora designada pela Coordenação do Curso de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande – PB.

BANCA EXAMINADORA

Prof. MsC Hipônio Fortes Guilherme - Orientador

Prof. Raul Ventura. - Membro

Prof Francisco Jean Carlos de Sousa Sampaio - Membro

DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE

Por este termo, eu, abaixo assinado, assumo a responsabilidade de autoria do conteúdo do referido Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado: Um estudo sobre a qualidade da evidenciação contábil no município do Lastro-PB, estando ciente das sanções legais previstas referentes ao plágio. Portanto, ficam, a instituição, o orientador e os demais membros da banca examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, pela veracidade e originalidade desta obra.

Sousa, 15 de abril de 2013.

Jocildo de Oliveira Nunes
Orientando

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por me proporcionar mais uma vitória, possibilitando assim dar um grande passo em minha vida profissional.

A minha esposa Roberta, pela força, incentivo, compreensão e colaboração na solução das dificuldades durante o período do curso. Aos meus filhos Maria Eduarda e José Lucas, pois, veio através deles a força para continuar esta luta para melhorar meus conhecimentos profissionais.

Aos meus Pais, José Nunes e Doralice, por ter me ensinado a lutar pelos meus objetivos até mesmo nas dificuldades.

A todos os meus familiares, em especial aos meus irmãos Joice e Lécio, que contribuíram com ensinamentos profissionais na área da Contabilidade.

Ao Professor Hipônio Fortes Guilherme, pelos ensinamentos, dedicação e incentivos como professor do curso e orientador da Monografia.

A todos os professores que ministraram aulas no curso de Contabilidade, transferindo conhecimentos e experiências com dedicação e prontidão.

Aos funcionários da Secretaria do Curso, que sempre estiveram prontos na prestação de informações, no fornecimento de materiais e outras atividades que lhes foram atribuídas.

A todos os colegas do curso com os quais convivi e estudei as disciplinas do curso e assuntos variados em diálogos e debates.

RESUMO

As constantes mudanças na economia mundial exigem das organizações públicas ações cada vez mais eficazes, no intuito de obter melhores serviços com menores recursos. Sabe-se que o Setor Público promove o desenvolvimento econômico do país. Dessa forma, a decisão do gestor deve recair nas alternativas que demandem uma quantidade menor de recursos e realizem um benefício maior e com qualidade. Dessa forma, essa pesquisa buscou responder ao seguinte questionamento: Quais os aspectos relevantes em relação à qualidade da evidenciação contábil no município do Lastro-PB? Utilizando na metodologia uma pesquisa bibliográfica, descritiva e documental. No qual, nos dados analisados observa-se que a qualidade da evidenciação dessa prefeitura não é completa por não publicar todas as informações necessárias e exigidas pela legislação, tais como: a DMPL, a DFC, as Notas Explicativas de 2011, o Relatório dos Tribunais de Contas, Relatório de Comissões Parlamentares, Relatório Conselhos Comunitário. No entanto, verifica-se ainda na análise que foi realizados e publicados: os Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial, estabelecidos pela NBC T 16.6 como também pela lei 4.320/64, a Demonstração das Variações Patrimoniais, conforme a lei 4.320/64 que estabelece no seu art. 104. A prefeitura também divulga relatórios do PPA, LDO e LOA, bem como os Relatórios de Gestão Fiscal e o Resumido da Execução Orçamentária, conforme determinado na Lei Complementar 101/00 – LRF. Diante do exposto, entende-se que a prefeitura contribui apenas com algumas informações contábeis para a transparência pública, deixando de realizar e publicar relatórios importante como o do Tribunal de Contas. Percebendo com isso, a necessidade de revisão e melhoria nas práticas contábeis dessa instituição, buscando novas estruturas e formas de evidenciação, deixando tais informações transparentes ao público.

Palavras Chave: Contabilidade Pública; NBR 6.028/2003; Transparências.

ABSTRACT

The constant changes in the global economy require public organizations increasingly effective actions in order to get better services with fewer resources. It is known that the public sector promotes the economic development of the country. Thus, the manager's decision must rest in alternatives that require a smaller amount of resources and realize a greater benefit and quality. In this way, this study sought to answer the following question: What are the relevant aspects in relation to the quality of the feeling in the municipality of accounting Lastro-PB? Using a literature search methodology, descriptive and documentary. In which, the data analyzed it is observed that the quality of disclosure of this city left to be desired not to publish all the necessary information required by law, such the: DMPL, the DFC, the Notas Explicativas of 2011, The Report of the Court of Auditors, Report of Parliamentary Committees, Report Community Councils. However, it is still in the analysis that was carried out and published: the balance sheets, financial budgeting and accounting, established by NBC T 16.6 as well as by law 4.320/64, the Statement of Changes in Equity, as the law 4.320/64 which stipulates in its article. 104. The city also publishes reports PPA, LDO and LOA, and the Fiscal Management Reports and Summary Budget Execution, as determined in Complementary Law 101/00 - LRF. Given the above, it is understood that the city contributes only some accounting information for public transparency, failing to conduct and publish reports important as the Court of Auditors. Realizing it, the need to review and improve the accounting practices of the institution, seeking new structures and forms of disclosure, making such information transparent to the public.

Keywords: Public Accounting; NBR 6.028/2003; Transparencies.

LISTAS DE SIGLAS

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

CF/88 - Constituição Federal de 1988

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade

PPA - Plano Plurianual

LDO - Diretrizes Orçamentárias

LOA - Lei Orçamentária Anual

BP - Balanço Patrimonial

BO - Balanço Orçamentário

BF - Balanço Financeiro

DVP - Demonstração das Variações Patrimoniais

DFC - Demonstração dos Fluxos de Caixa

DRE - Demonstração do Resultado Econômico

DMPL - Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

SITN – Sistema de Coleta de Dados dos Entes da Federação

SIOP – Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento

SIOPS - Sistema de Informação sobre Orçamentos Públicos em Saúde

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

NBCASPs - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

IPSAS - Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

IFAC - International Federation of Automatic Control

LISTAS DE FIGURAS

Figura 1 – Estrutura modelo de Gestão.....	24
Figura 2 – Fatos e Normas Contábeis.....	28

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Princípios da Contabilidade.....	33
Quadro 2 – Normas Brasileiras.....	35
Quadro 3 – Normas Internacionais.....	36
Quadro 4 – Instrumentos de Evidenciação.....	39
Quadro 5 – Evidenciação e transparência.....	40

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2. PROBLEMA DE PESQUISA	14
3 JUSTIFICATIVA	16
4 OBJETIVO	18
4.1 Objetivo Geral	18
4.2 Objetivos Específicos	18
5 METODOLOGIA	19
5.1 Classificação da Pesquisa	19
5.2 Universo da Pesquisa	20
5.3 Procedimentos de Coleta de Dados	20
6 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	22
6.1 O Estado e seu Desenvolvimento	22
6.1.1 A Reforma da Administração Pública	24
6.1.2 Administração Pública Gerencial	27
6.2 A Contabilidade e a Administração Pública	29
6.2.1 A Evidenciação Contábil no Setor Público	30
6.2.2 Os Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público	33
6.2.3 As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – (NBCASPs) e as Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS)	34
07 – ANÁLISE DOS DADOS	40
7. 1 Descrição dos dados levantados no período de 2011 a 2012	42
7.1.1 Instrumentos de Planejamento Público: PPA, LDO e LOA	42
7.1.2 Relatório dos Tribunais de Contas	43
7.1.3 Relatório das Comissões Parlamentares	43
7.1.4 Relatório de Conselhos Comunitários	43
7.1.5 Relatório Resumido de Execução Orçamentária	43
7.1.6 Relatório de Gestão Fiscal	44
7.1.7 Notas Explicativas	44
7.1.8 DMPL	45
7.1.9 DFC	45
7.1.10 Demonstração das Variações Patrimoniais	45
7.1.11 Balanço Financeiro	45
7.1.12 Balanço Patrimonial	46
7.1.13 Balanço Orçamentário	46
8 – DESCRIÇÃO DOS RESULTADOS	47
9 CONSIDERAÇÕES FINAIS	48
REFERENCIAS	50

1 INTRODUÇÃO

As constantes mudanças na economia mundial exigem das organizações públicas ações cada vez mais eficazes, no intuito de obter melhores serviços com menores recursos. Com isso, observa-se que nas últimas décadas, a administração pública brasileira tem, passado por um processo de transformação, principalmente com a descentralização dos governos estaduais e municipais, o que tem favorecido a transferência de poder, dos recursos aplicados e das atribuições para os governos locais.

A decisão do gestor público, conforme Longo (2003), deve recair nas alternativas que demandem uma quantidade menor de recursos e realizem um benefício maior e com qualidade. Nesse novo contexto, existe a transformação do foco de interesse desse setor nos processos direcionados em obter melhores resultados, favorecendo a ênfase nos aspectos de planejamento e controle.

Assim, entende-se que as instituições necessitam a cada dia trabalhar para aumentar a integridade e transparência na sua gestão. Uma vez que, os gestores, como responsáveis pelo bom desempenho nos serviços prestados, precisam permanentemente aprimorar a geração de informações claras para que a sociedade possa acompanhar o desempenho de cada órgão público.

O controle do desempenho é imprescindível à gestão pública contemporânea. Porém, às vezes é mais fácil encontrá-lo na literatura do que nas práticas organizacionais (LONGO 2003). Assim, existe a necessidade da busca da qualidade na prestação dos serviços, no sentido de melhor atender a sociedade.

Com a chegada da Lei Complementar N. 101/2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), foi estabelecido qual a responsabilidade dos gestores públicos pela atividade financeira do Estado, e a sua vinculação às condições de transparência na administração pública, devendo ser evidenciado todas os atos e fatos referentes aos recursos aplicados na sociedade.

De acordo com Bresser Pereira (1996), a Administração Pública no Brasil experimentou uma significativa transformação na década de 30, com o causa da Reforma Burocrática, originando-se a profissionalização do setor público, como também pela normatização e documentação das atividades do Estado e pelo fortalecimento da hierarquia e da autoridade.

Para Casella (2008) este modelo burocrático foi reforçado a partir dos anos 50, através da crescente prevalência das diretrizes em favor de um estado diretamente atuante em setores produtivos estratégicos, como energia, petróleo e comunicações.

Assim, “uma segunda transformação relevante somente viria a ocorrer muitos anos depois, com a Reforma Gerencial dos anos 90, através da qual foram instituídos os fundamentos do atual modelo de gestão governamental” (MONTEIRO, 2005, p. 2). E pra contribuir com essa nova administração a LRF trouxe consigo determinações que devem ser adotadas pelo setor público, relacionadas aos controles mais rigorosos na formulação orçamentária, como também na obediência aos limites legais de endividamento, buscando uma gestão com resultados.

Observa-se no artigo 1º, § 1º da LRF que:

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras [...]

Nesse sentido, pode-se afirmar que a Administração Pública, mediante LRF tem a obrigação de executar suas atividades de forma planejada e transparente, mantendo o equilíbrio de suas contas públicas. De forma que, a administração deve ser eficiente e com seriedade.

Diante do exposto, entende-se que o controle público é bastante rigoroso, por estar voltado a uma administração gerencial adaptada a resultados. Assim, o gestor deve buscar informações úteis nos seus demonstrativos contábeis que possa auxiliar no processo decisório. Dessa forma, mostra-se a importância da contabilidade pública para um bom gerenciamento nesse setor, já que é através da mesma que se obtém dados relevantes e capazes de suprir as necessidades de uma gestão.

Sabe-se que a contabilidade pública é regulamentada no Brasil pela Lei Complementar nº 4.320, de 17 de março de 1964 e, que nos últimos anos vem despertando interesse dos profissionais contábeis, pelo alcance e compreensão que os serviços contábeis estão

fornecendo aos gestores públicos para suprir as atividades de sua administração (MELO, 2008).

Vários são os conceitos da Contabilidade Pública, segundo KOHAMA (2008, p. 47) a “Contabilidade Pública é o ramo da contabilidade que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da Fazenda Pública; O Patrimônio Público e suas variações”.

Diante desse contexto, entende-se que a contabilidade pública envolve os fatos e atos relacionados ao patrimônio público, observando a sua variação, e orientando por meio de relatórios contábeis a real situação da administração pública, possibilitando ao gestor informações necessárias para a tomada de decisões.

2. PROBLEMA DE PESQUISA

A Ciência Contábil tem como um dos seus objetivos, o de auxiliar o gestor com informações úteis acerca dos seus recursos financeiros, para que os mesmos sejam aplicados de uma melhor forma possível. Assim, pode-se afirmar que a contabilidade ajuda, através de seus elementos, no processo decisório das organizações.

Dessa forma, entende-se que a evidenciação contábil torna-se necessária e essencial para qualquer empresa, seja ela privada ou pública, por contribuir para o seu desenvolvimento. Como afirma Ludícibus (2009), a evidenciação está ligada aos objetivos da Contabilidade, por fornecer informações diferenciadas para os usuários.

Quanto ao setor público, a evidenciação contábil torna-se indispensável, mesmo sem a intenção de gerar lucros, pois é através das informações evidenciadas que se obtém um controle na aplicação correta dos recursos. Nesse aspecto, Horngren *et. al* (2004, *apud* ALMEIDA; ALBERTON, 2005) afirmam que existe a necessidade de um sistema de informações que oriente o gestor e o direcione nas suas decisões, já que há despesas a serem realizadas e orçamentos a serem preparados.

Verifica-se que a administração pública vem sofrendo mudanças significativas, quanto à evidenciação das informações, que passam a influenciar no domínio dos acontecimentos econômicos de receitas, despesas, custos, entre outros. Mauss e Souza (2008) comentam que dentro de um ambiente dinâmico, importantes mudanças podem ser observadas na Gestão Pública, entre elas: a nova Lei de Responsabilidade Fiscal, a adoção de novas tecnologias gerenciais nesse setor e a implantação do sistema de custos em toda a Administração Pública.

Esse é um novo modelo de gestão pública, em que a ação está centrada na avaliação de desempenho dos serviços prestados (SLOMSKI, 2003). E, isso faz com que a contabilidade torne-se importante para esse setor. Existindo ainda, a obrigação do administrador público em usar corretamente os recursos disponíveis, conforme a necessidade da população. Além de divulgar de forma transparente para a sociedade, como está sendo aplicado tais recursos.

Entende-se que as entidades públicas são obrigadas a apurar o seu resultado econômico e disponibilizar essas informações, buscando eficiência e eficácia em suas atividades dentro

dos programas governamentais, com ações em que se previnam riscos e corrijam os desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

Diante da necessidade que a sociedade possui de ter instituições públicas voltadas ao bom atendimento do cidadão e com a divulgação transparente nos seus demonstrativos contábeis, apresenta-se o seguinte problema de pesquisa: **Quais os aspectos relevantes em relação à qualidade da evidenciação contábil no município do Lastro-PB ?**

3 JUSTIFICATIVA

Para medir a eficiência dos serviços prestados da administração pública, é fundamental o conhecimento da evidenciação contábil e a compreensão dos métodos utilizados nessa evidenciação. Com isso, torna-se relevante para as organizações públicas conhecer a melhor forma de se aplicar seus recursos, e com isso, contribuir para a sua eficiência, principalmente quando aplicados na educação, saúde e na assistência social.

Nesse sentido, entende-se que existem necessidades essenciais da população, em especial a uma distribuição eficaz e uma aplicação correta dos recursos públicos, e com isso promover programas de execução as necessidades da sociedade nas diversas áreas tais como: cultura, transporte, lazer, dentre outras. Como determina o art. 6º da Constituição Federal de 1988:

São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e a infância, a assistência aos desamparados na forma desta Constituição.

Assim, a importância da evidenciação contábil no setor público pode ser avaliada pelo crescente número de iniciativas governamentais nessa área em todo o mundo, e pelo espaço que o tema vem ganhando na literatura. Uma vez que, quando se aplica corretamente os recursos disponíveis e os evidenciam de forma transparente, o gestor possibilita, com isso, que a comunidade tenha conhecimento sobre como está sendo aplicados esses recursos na sociedade.

Quanto a correta evidenciação contábil e sua transparência perante a sociedade, verifica-se na literatura pesquisas relacionadas com a evidenciação ambiental, a evidenciação através das normas contábeis internacionais, a evidenciação com transparência, dos seguintes autores: Meneses e Peter (2011), com o tema: Evidenciação das demonstrações contábeis: estudo sob a óptica do processo de convergência das normas de contabilidade aplicadas ao setor público; Magalhães, Mário e Colares (2012), com o tema: Contribuição da evidenciação contábil para o destaque da responsabilidade ambiental de instituições públicas: estudo no município de Belo Horizonte; Souza *et al* (2008), com o tema: Evidenciação contábil nos municípios mineiros: atendimento ao artigo 48 da lei de responsabilidade fiscal.

Observa-se que ambos os estudos buscam diversos tipos de informações através da evidenciação contábil. Nesse sentido, essa pesquisa se torna relevante, pois a prefeitura em análise busca adotar práticas contábeis que evidenciam suas informações com qualidade. E, o resultado da análise torna-se uma base de informação para a Sociedade local, como também para os demais usuários interessados.

E dessa forma, é que optou por fazer esta pesquisa, pela força que há na contabilidade pública em gerar informação sobre como estão sendo aplicados os recursos nos serviços públicos, de forma que poderá contribuir para a melhoria no emprego dos recursos. Tornando-se importante para o município e seus gestores obter essa informação, já que se observa que não existem nesse setor conhecimentos detalhados sobre esse serviço prestados a população.

Nesse contexto, a referente pesquisa busca contribuir ainda para as gerações de informações aos gestores sobre o controle da prefeitura, fazendo com que os mesmos consigam realizar tomada de decisões melhorando cada vez mais a sua administração, obtendo resultados mais eficientes, uma vez que, para exercer as atividades e gerar o bem-estar da sociedade, o Governo deve basear-se em pesquisas de opiniões públicas no intuito de buscar dados que permitam elaborar políticas públicas que venham a avaliar o resultado dos serviços prestados.

Diante do exposto, observa-se que a discussão sobre Gestão Pública é relevante por apresentar processos regulados pelo Governo em diferentes áreas como à saúde, agricultura, educação, tecnologia e principalmente, o desenvolvimento. Torna-se relevante ainda, por cumprirem atividades sociais e não lucrativas.

4 OBJETIVO

4.1 Objetivo Geral

Esta pesquisa tem como objetivo principal identificar os aspectos relevantes pelos quais é possível avaliar a qualidade da evidenciação contábil no município de Lastro-PB à luz da NBC T. 16.6/2008 e das Leis 4.320/64 e 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

4.2 Objetivos Específicos

- Identificar os métodos na evidenciação contábil sugeridos pela NBC T. 16.6/2008 e pelas leis 4.320/64 e 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal);
- Analisar a qualidade da evidenciação contábil do município de Lastro-PB entre os anos de 2011 e 2012;
- Verificar se existe transparência em relação à divulgação das informações contábeis para população local.

5 METODOLOGIA

Para que uma pesquisa possa ser reconhecida como científica, ela precisa ser coerente e bem argumentada. Segundo Gonçalves (2007, p.27): a “metodologia é o procedimento sistemático de como uma pesquisa é desenvolvida. É relatado desde a percepção do problema de pesquisa em um determinado contexto, até o tratamento e análise do resultado [...]”.

Assim, a finalidade de uma pesquisa consiste em investigar o homem e seu meio, para explicar fatos que ocorrem, ocorreram ou possam vir a ocorrer em sua vida. Desse modo, utilizou-se de métodos e técnicas de pesquisa com o propósito de subsidiar a revisão bibliográfica e o estudo de caso.

5.1 Classificação da Pesquisa

Quanto aos procedimentos, foi realizada uma pesquisa bibliográfica, de forma que as informações foram obtidas através de fontes de terceiros ou referências teóricas publicadas. De acordo com Gil (2002, p. 65), a principal vantagem da pesquisa bibliográfica consiste “no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente”.

Souza e Fialho (2000) corroboram com os pensamentos de Gil, quando comentam que a pesquisa bibliográfica busca conhecer e analisar as contribuições científicas sobre determinado tema. De modo a explicá-lo com base em referências teóricas publicadas em livros, anais de eventos e periódicos.

Foi utilizada também, quanto aos procedimentos a pesquisa documental, que conforme o citado autor é semelhante à bibliográfica, fundamentando-se na utilização de materiais que ainda não receberam um tratamento analítico (SOUZA e FIALHO, 2007). Nesse caso, buscou-se averiguar a qualidade de evidenciação contábil da prefeitura do Lastro-PB, através das demonstrações contábeis e demais relatórios afins.

A pesquisa classifica-se ainda como o estudo de caso, Gil (2002) descreve um estudo de caso como sendo um estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento. O autor diz que essa modalidade de

pesquisa é amplamente utilizada nas ciências sociais e biomédicas e que seus resultados, são apresentados em aberto, ou seja, na condição de hipóteses, não de conclusões.

Quanto aos objetivos, este trabalho caracteriza-se como um estudo descritivo, pois se utilizou de instrumento de análise, com intuito de mostrar a qualidade na evidenciação contábil no serviço público, em específico na prefeitura municipal do Lastro-PB. Para Gonçalves (2007), a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, com o objetivo de estabelecer relações entre as variáveis.

Quanto à abordagem do problema, a presente pesquisa pode ser classificada como qualitativa, pela utilização de análises de dados para esclarecer os pontos investigados. Segundo Gil (2002, p. 92) “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”. Com isso, o pesquisador tem a oportunidade de conhecer o objeto no ambiente em que ele se insere, captando a essência e o significado do objetivo em análise.

5.2 Universo da Pesquisa

O presente estudo visa realizar um levantamento dos aspectos relevantes com relação à qualidade da evidenciação contábil no setor público. De modo que o universo se restringe apenas no município do Lastro-PB, pela disponibilidade em obter as informações necessárias para se realizar a análise, como também pelo tempo escasso para se realizar um estudo mais abrangente com outros municípios.

5.3 Procedimentos de Coleta de Dados

Desse modo, a coleta dos dados se dará através das demonstrações contábeis e demais documentos financeiros que forem necessários para se alcançar os objetivos desse estudo, solicitados a prefeitura municipal do Lastro-PB. Os anos analisados foram entre 2011 a 2012, nos quais pretende-se fazer uma análise comparativa desses anos com relação a sua forma de evidenciação contábil.

Com isso, os dados foram obtidos através do portal do SAGRES. Que por sua vez, é um aplicativo que serve de auxílio ao Controle Externo das contas governamentais, tendo como base a coleta mensal, a análise e a disponibilização para a sociedade de dados informatizados sobre execução orçamentária e financeira, licitações, contratos administrativos e despesas com pessoal das unidades gestoras municipais. Contribuindo para o aperfeiçoamento do controle interno, com mais transparência à gestão dos recursos públicos.

6 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

6.1 O Estado e seu Desenvolvimento

Entende-se que a democracia só existe porque os cidadãos, formados pela sociedade, se distinguem do Estado, este o poder público. Para que isso acontecesse, foi necessário desenvolver um tipo de administração burocrática moderna, sendo esta adotada para substituir a administração patrimonialista.

Segundo Monteiro (2005), com relação a administração patrimonialista era definida pelas monarquias absolutas, que confundiam o patrimônio público com o privado. Sendo o Estado entendido como propriedade do rei. Esse tipo de administração era incompatível com o capitalismo industrial e as democracias parlamentares, que surgiram por volta do século XIX. Ficando evidente para o capitalismo a necessidade de separar o Estado do Mercado.

Nesse contexto, ainda no século XIX, foi adotada a administração pública clássica, como uma alternativa superior à patrimonialista do Estado, gerando o Estado Liberal. Nesse Estado, conforme Bresser Pereira (1996, p.5) “só eram necessários quatro ministérios - o da Justiça, responsável pela polícia, o da Defesa, incluindo o exército e a marinha, o da Fazenda e o das Relações Exteriores”. No qual, os serviços públicos eram direcionados para a administração da justiça, realizado pelo Poder Judiciário. Naquela época a busca pela eficiência dos serviços não era considerado essencial.

O Estado liberal teve a intenção de obter eficiência, no entanto, não se revelou o desejado. Nesse sentido, foi por volta do século XX, que o Estado liberal se transformou em Estado Social e Econômico, gerando serviços sociais direcionados a educação, saúde, cultura, previdência, bem como a assistência social e pesquisa científica. Estabilizando a moeda nacional e o sistema financeiro, mas com a necessidade de obter eficiência nos serviços prestados, além de se criar estratégias de crescimento relacionado à burocracia (BRESSER PEREIRA, 1996).

Casella (2008) afirma que não existe desenvolvimento equilibrado sem uma burocracia competente, íntegra, independente e dedicada à causa do bem comum. Assim, para organizar o Estado e obter eficiências nos seus serviços, foi necessário a divisão do território e da forma de governo, buscando descentralizar o poder.

Com isso, diante da expansão do Estado Social, e das dificuldades e deficiências encontradas nessa administração, o poder público reconheceu a necessidade de se criar uma administração mais gerencial, necessidade essa sendo influenciada também pela administração privada. Foi assim, que surgiram idéias de descentralização administrativa e, flexibilidade administrativa para todos os governos, por volta da década de 70.

Bresser Pereira (1996, p.6) comenta que:

Entre 1979 e 1994 o Brasil viveu um período de estagnação da renda per capita e de alta inflação sem precedentes. Em 1994, finalmente, estabilizaram-se os preços através do Plano Real, criando-se as condições para a retomada do crescimento. A causa fundamental dessa crise econômica foi à crise fiscal e política do Estado. Crise que se desencadeou em 1979, com o segundo choque do petróleo, no qual foi caracterizado pela perda de capacidade do Estado de coordenar o sistema econômico de forma complementar ao mercado.

Conforme o autor, a crise fiscal caracterizou-se pela perda do crédito público, já a crise política passou por três fases: a crise do regime militar; a crise de adaptação ao regime democrático; e a crise moral pelo impeachment do presidente Fernando Collor de Mello.

No entanto, houve ainda a crise administrativa, no início do governo Itamar Franco, segundo Andrade (1993, *apud* Bresser Pereira, 1996, p.12): “a crise administrativa manifesta-se na baixa capacidade de formulação, informação, planejamento, implementação e controle das políticas públicas [...]”.

Diante do exposto, verifica-se as insuficiências da administração pública burocrática, ocasionando as crises políticas, como também a falta de controle e planejamento nos serviços prestados. Uma vez, conforme Pereira (2005) esse tipo de administração se concentra apenas no processo, definindo procedimentos relacionados à contratação de pessoal e a compra de bens ou serviços.

Com o desenvolvimento socioeconômico surgiram, de acordo com Motta e Bandeira (2003), as propostas contemporâneas relacionadas à governança e às estratégias de criar valor público, através de novos desafios direcionados à responsabilidade administrativa. Uma vez que, a Gestão Pública desempenha suas funções por meio de seus servidores, órgãos, entes e atividades públicas, garantindo a direta realização plena dos fins determinados pelo Estado.

Existindo assim, a necessidade de uma administração gerencial e voltada a atender o cidadão e a obter resultados. O que vem acontecendo no decorrer das últimas décadas, no qual, as mudanças na sociedade tiveram uma influência sobre a maneira como se compreendia o Estado e a reforma para reduzir suas deficiências.

Nesse contexto, percebe-se que houve mudanças também nos governos Estaduais e Municipais, que passaram por várias modificações nas duas últimas décadas, no qual trouxeram inovações e transformações para a gestão pública, gerando impactos econômicos e, resultados positivos para a sociedade.

6.1.1 A Reforma da Administração Pública

De acordo com Jund (2006), a Administração Pública é formada por um conjunto de atividades desenvolvidas pelo Estado com o fim de promover o bem público e os interesses coletivos. Envolvendo todos os entes, políticos e administrativos, que têm a missão de executar as ações concretas que viabilizem a necessidade social. Para Kohama (2008), a administração pública é todo o aparelhamento do estado, determinado á realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas.

Nesse contexto, importantes alterações foram realizadas na Gestão Pública, entre elas, a adoção de novas tecnologias gerenciais e a implantação do sistema de custos, para que seus recursos fossem melhor aplicados em prol da população. Com isso, a gestão administrativa foi sendo inserida no âmbito das Organizações Modernas, afirmam Mauss e Souza (2008).

Diante disso, a gestão pública gerencial foi adota no intuito de alcançar os interesses dos cidadãos, oferecendo a sociedade um serviço de qualidade, menos burocrático e com um controle social mais transparente. Já que essa nova gestão tem como objetivo o de praticar uma administração mais gerencial e eficiente, evitando o desperdício dos recursos, os desvios e as corrupções.

Assim, entende-se que esse novo modelo gerencial sugere que os serviços públicos sejam planejados e transparentes, prevenindo riscos e desvios que podem afetar o equilíbrio das

contas públicas. Começando assim uma nova era na gestão pública principalmente relacionado com processo orçamentário.

Neste sentido, de acordo com Castro (2006, p.6), a perspectiva de adoção do modelo gerencial implica numa maior flexibilidade e eficiência da máquina pública, com a adoção de uma gestão gerencial combinada e com resultados. Segundo o autor, o Ministério da Administração Federal considera um parecer sobre o então projeto de Reforma do Estado:

Em suas análises sobre a evolução da Administração Pública brasileira, esse Ministério tem sustentado que o Brasil já superou o patrimonialismo, atravessou a fase burocrática e acha-se pronto para ingressar na administração gerencial. [...]A Administração Pública brasileira evoluiu de forma desigual, com resultados heterogêneos. A proposição que este Ministério faz, de avanço rumo à administração gerencial, sugere ser este o horizonte que norteia a ação. O que não significa que, em muitas áreas da Administração Pública, e sob muitos aspectos, não se deva adotar, neste momento, medidas típicas da administração burocrática.

Com a nova gestão, foi criado pela Emenda Constitucional nº 19/ 1998, o controle das finanças em busca da eficiência gerencial e de uma gestão eficaz. Para Martins (2006) a busca pelo controle esta relacionada com a realidade dos fatos ocorridos, comparando-os com o resultado desejado, identificando as divergências e corrigindo-as, pois só assim poderá obter um bom desempenho.

Nesse sentido, para se obter uma gestão por resultados, é necessário realizar planejamentos capazes de avaliar o desempenho dos serviços prestados. Mauss e Souza (2008, p.73) comentam que:

Planejar é refletir para agir e mudar o rumo do futuro. É sinônimo de conduzir conscientemente. Portanto, ou planejamos ou somos escravos da circunstância. Negar o planejamento é negar a possibilidade de escolher o futuro, é aceitá-lo seja ele qual for. Planejamento e ação devem ser inseparáveis. A ação não planejada é mera improvisação de caráter reativo que visa unicamente atacar os problemas já evidentes. Portanto, de aplicação muito específica e localizada; possui assim um caráter defensivo e ineficaz em termos amplos.

Observa-se que a decisão no setor público deve estar voltada para a prestação de serviços bem planejado, de forma a obter melhores resultados e qualidade dos serviços para com a sociedade. Assim, com a prática contínua de um modelo de gestão, torna-se possível

verificar como está sendo aplicados os recursos públicos, mostrando ainda qual é o retorno obtido na execução dessas atividades.

De acordo com Mauss e Souza (2008), o gestor pode fixar a estratégia que orientará suas ações durante toda a execução dos planos. Assim, em cada exercício, o PPA será formado em planejamentos operacionais através das Leis: Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA). A Figura 1 evidencia um modelo de gestão voltado aos resultados, sob a percepção dos autores.

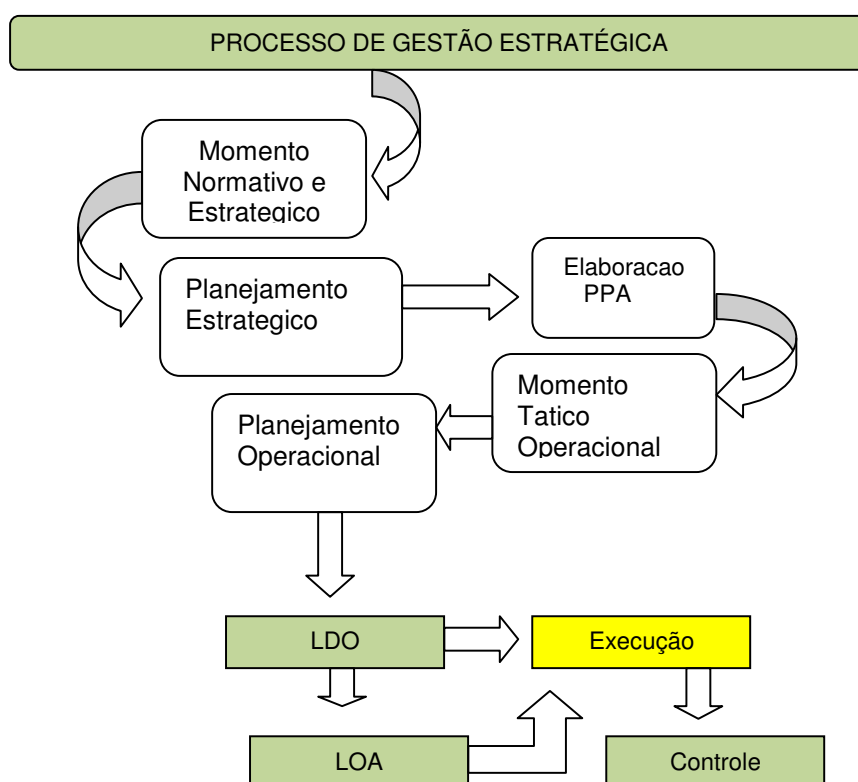


Figura 1 – Estrutura do modelo de gestão pública por Resultado
Fonte: Adaptado de Mauss e Souza (2008, p.76)

Observa-se que a gestão por resultados, inicia-se no momento normativo, depois faz um planejamento estratégico, elaborando o PPA. Logo em seguida vem o momento tático e o planejamento operacional, conforme a LOA e LDO. Por fim, o que foi planejado é executado e com isso, torna-se possível obter um controle sobre o orçamento, com o objetivo de ajudar na tomada de decisões, possibilitando ainda na transparência dos serviços prestados.

6.1.2 Administração Pública Gerencial

Entende-se que a administração pública gerencial é orientada para o cidadão e para a obtenção de resultados. Enquanto a administração pública burocrática se concentra em definir procedimentos para contratação de pessoal e para compra de bens e serviços, a administração pública gerencial orienta-se para resultados.

De acordo com Pereira (2005, p.42):

[...] a administração pública burocrática, que Weber descreveu como uma forma de dominação 'racional-legal', trazia embutida uma contradição intrínseca. A administração burocrática é racional, nos termos da racionalidade instrumental, à medida em que adota os meios mais adequados (eficientes) para atingir os fins visados. É, por outro lado, legal, à medida que define rigidamente os objetivos e os meios para atingi-los na lei. Ora, em um mundo em plena transformação tecnológica e social, é impossível para o administrador ser 136 racionais sem poder adotar decisões, sem usar de seu julgamento discricionário, seguindo cegamente os procedimentos previstos em lei.

A burocracia concentra-se nos processos, sem considerar a alta ineficiência envolvida, porque acredita que este seja o modo mais seguro de evitar o nepotismo e a corrupção, sendo concentrada numa hierarquia. Entende, além disto, que punir os desvios é sempre difícil, sendo mais eficiente preveni-los (PEREIRA, 2005).

Observa-se que o sistema público burocrático é direcionado a uma administração rígida que segue rigorosamente os procedimentos previstos na legislação brasileira. No entanto, com o desenvolvimento social e o avanço da tecnologia, a população sentia a necessidade de obter uma assistência pública voltada mais para atender as exigências do cidadão.

Assim, a administração pública gerencial surgiu na segunda metade do século XX, no intuito de buscar meios capazes de enfrentar a crise fiscal do Estado. Além de criar estratégias para reduzir custos e tornar mais eficiente a administração dos serviços públicos. Segundo Bresser Pereira (1996, p. 272), essa administração possui características como:

(1) descentralização do ponto de vista político, transferindo recursos e atribuições para os níveis políticos regionais e locais; (2) descentralização administrativa, através da delegação de autoridade para os administradores públicos transformados em gerentes crescentemente autônomos; (3) organizações com poucos níveis hierárquicos ao invés de piramidal, (4) pressuposto da confiança limitada e não da desconfiança total; (5) controle por resultados, a posteriori, ao invés do controle rígido, passo a passo, dos processos administrativos; e (6) administração voltada para o atendimento do cidadão, ao invés de auto-referida. insatisfação contra a administração pública burocrática.

Nesse sentido a administração voltada para uma gestão gerencial, foi fundamentada para orientar o cidadão, buscando atender suas necessidades, aplicando corretamente os recursos disponíveis, e com o objetivo de obter resultados. Com uma gestão descentralizada, o que torna possível o incentivo à criatividade e à inovação.

Nesse contexto, para facilitar a gestão pública e, direcioná-la de maneira mais gerencial e transparente, em 2000, foi criada a Lei Complementar nº 101, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Tendo como objetivo o de praticar uma administração mais gerencial e eficiente, com controle e consecução de metas fiscais, além da avaliação e análise dos custos, e a transparência dos gastos públicos. Transparência essa determinada pela CF/88, como pode ser observado no § 3º do artigo nº 165, que: “o Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária”.

Essa lei já estava prevista na Constituição de 1988 (art. 163 que trata das finanças públicas e fiscalização financeira da administração pública direta e indireta), no intuito de obter um controle maior sobre o orçamento público. E, através dela, o governo tenta evitar o desperdício dos recursos, como também os desvios e as corrupções, impondo uma série de regras e limitações que os órgãos devem cumprir, para bem gerir os seus recursos públicos.

No entanto, conforme Fortes (2006) a mesma não substitui e nem revoga a Lei nº 4.320/64, que regulariza as finanças públicas. Mas diferentemente desta, a Lei Complementar n. 101, veio dispor sobre as normas de finanças voltadas a responsabilidade fiscal e aplicada à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios. Conforme seu art. 48:

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

Assim, as entidades públicas são obrigadas a apurar o seu resultado econômico e disponibilizar essas informações, buscando eficiência e eficácia em suas atividades dentro dos programas governamentais. Devendo se apoiar em quatro pontos: o planejamento, o controle, a transparência e a responsabilização, como regras básicas que devem ser executadas na sua administração. Executando também ações em que se previnam riscos e corrijam os desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

6.2 A Contabilidade e a Administração Pública

De acordo com Fortes (2006), o processo de organização da contabilidade ocorreu por volta de 1808, com a chegada de D. João VI no Brasil. E, sua utilização tinha como objetivo o de obter um maior controle na cobrança dos impostos nos portos, como também, fornecê-los à Inglaterra, por causa das exigências contratuais para a concessão de empréstimos solicitados por D. João. Naquela época foi adotado o método de partidas dobradas e os livros: diário, razão e contas-correntes.

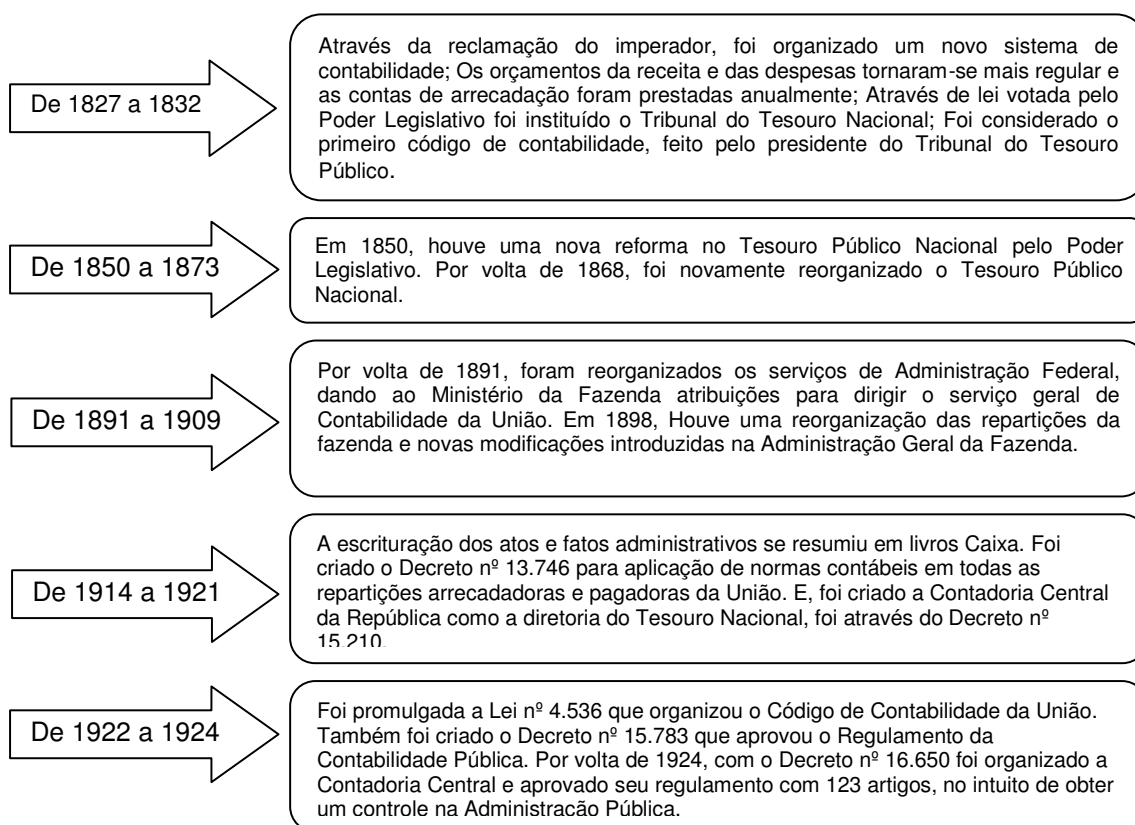


Figura 2 - Fatos e Normas da Reforma na Administração Pública
Fonte: Adaptado de Fortes (2006).

Desde então, ocorreram vários fatos e normas na reforma administrativa que se destacaram no decorrer dos anos e, evoluíram junto com a contabilidade, no intuito de obter um melhor controle sobre os recursos públicos, além da possibilidade de se evidenciar as informações com transparência (como pode ser observado na Figura 2).

Observa-se que os fatos e normas na reforma administrativa foram evoluindo no decorrer das décadas, com acontecimentos como o novo sistema da contabilidade, por volta de 1828. Sendo criado, em 1832, o novo código da contabilidade pelo Tribunal do Tesouro Público. Em 1891, foi reorganizado os serviços administrativos federais e, com isso, a contabilidade pública passou a ser comandada pelo Ministério da Fazenda, entre outros acontecimentos.

Só por volta de 1914, os atos e fatos contábeis se resumiram em Livros Caixa, sendo aplicado o código contábil em todas as repartições arrecadoras e pagadoras da União. Sendo constituída ainda a Contadoria Geral da República com direção do Tesouro Nacional.

Houve outras inovações relacionadas ao controle de execução orçamentária e financeira, originadas com a Constituição de 1988. Entre essas inovações, se destaca: a unificação dos orçamentos; a implantação da conta única; um controle interno em cada poder e um externo para ser executado pelo poder Legislativo; a necessidade de transparência dos gastos públicos; e uma Lei Complementar para definir a responsabilidade na gestão fiscal que trata da LRF.

Nesse sentido, as repartições governamentais viram-se na obrigação de ajustarem suas respectivas organizações contábeis tendo uma forma de sistema de controle. Com ações planejadas e transparentes, que possibilitam o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência de limites e condições estabelecidos pela legislação brasileira.

6.2.1 A Evidenciação Contábil no Setor Público

A evidenciação é um processo de comunicar a informação contábil com transparência, assim, a sua divulgação não deve se limitar as demonstrações financeiras. E, sim buscar abranger dados úteis para que os usuários possam utilizá-los na tomada de decisão, sendo

que as informações obtidas pela contabilidade devem ser clara e eficiente, principalmente sobre os recursos financeiros disponíveis na organização.

Hendriksen e Breda (1999) asseguram que fornecer informações para a tomada de decisão é o principal objetivo da divulgação. Segundo Dantas, Zendersky e Niyama (2004, *apud* Macedo e Klann, 2012) a evidenciação “não significa apenas divulgar, mas divulgar com qualidade, oportunidade e clareza”. Pois só assim poderá alcançar a transparência desejada, devendo divulgar informações qualitativas e quantitativas, que possibilitem aos usuários a compreensão das atividades desenvolvidas.

Assim, entende-se que a evidenciação está relacionada com a divulgação correta e objetiva das informações, de forma que possibilitem aos usuários interessados uma clareza nos instrumentos em análise, podendo os mesmos acompanhar e comparar o desempenho da empresa, além de identificar através dessas informações divulgadas a real situação econômica, financeira e patrimonial da mesma.

Nesse contexto, o setor público, representado pelos órgãos governamentais, tem a obrigatoriedade de ajustar suas respectivas demonstrações contábeis direcionando-as a um sistema de controle. Através de ações planejadas e evidenciações transparentes, no intuito de cumprir as metas e as condições estabelecidas pela lei.

No Brasil, a evidenciação contábil na área pública está regida pela Lei nº 101/2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabelece nos artigos 48, 49, 50, 51 e 67, incisos III e IV, aspectos ligados à transparência e à divulgação de informações, a fim de proporcionar o acesso à informação e garantir a participação popular.

Observando o artigo 50 da referida lei, quanto as diretrizes da escrituração contábil, verifica-se que:

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

I - a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;

II - a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;

III - as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou

entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente;

IV - as receitas e despesas previdenciárias serão apresentadas em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos;

V - as operações de crédito, as inscrições em Restos a Pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros, deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor;

VI - a demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos.

Nesse sentido, verifica-se que a LRF não se restringe apenas à determinação de limites relacionados aos gastos e ao endividamento do setor público, isso se dá porque essa lei também considera as normas para o registro das informações financeiras. No entanto, ela estabelece diretrizes para a elaboração, execução, avaliação e divulgação dos relatórios contábeis para o público em geral (SOUZA *et al*, 2008).

Quanto a transparências das informações contábeis, verifica-se no artigo 51 da mesma lei que a União solicitará a “consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público”. De acordo com § 2º o não cumprimento dos prazos estabelecidos para cada ente federativo impedirá que o mesmo receba transferências voluntárias e contrate operações de crédito, até que a situação seja regularizada.

Com relação às demonstrações contábeis que devem ser publicados nesse setor, incluindo as exigidas pela Lei 4.320/64, são: Balanço Patrimonial (BP); Balanço Orçamentário (BO); Balanço Financeiro (BF); Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP); Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC); Demonstração do Resultado Econômico (DRE); e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL).

A União, os Estados e os Municípios possuem Demonstrações Contábeis e Sistemas de informação e gerenciamento Financeiro próprios, o qual dificulta uma consolidação de dados, e isso faz com que os Municípios tenham que preencher muitos outros relatórios como SITN, SIOP, SIOPS, para que se possa realizar uma consolidação das informações (FERREIRA; MARCHESINI, 2011).

Quanto aos sistemas contábeis, a Resolução do CFC Nº 1.268/09 que aprova a NBC T 16.2., estabelece a estrutura do Sistema Contábil do Setor Público, dividindo em cinco subsistemas de informação, que são: Orçamentário, Patrimonial, Custos e Compensação.

Conforme a resolução o sistema contábil representa a estrutura de informações relacionadas com a mensuração, a avaliação, o registro, o controle e a evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar no processo decisório além de obter um controle social.

Assim, Resolução CFC Nº 1.268/09, que alterou a Resolução CFC Nº. 1.129/08 excluiu o subsistema financeiro e alterou o subsistema patrimonial. Com isso, esses subsistemas estão relacionados ao planejamento, patrimônio público, aos bens e serviços oferecidos a população, bem como ao controle de suas atividades. Como pode ser observado em cada um deles:

- Orçamentário – registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;
- Patrimonial – registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público;
- Custos – registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública;
- Compensação – registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

Entende-se, de acordo com essa resolução, que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público é organizada na forma de sistema de informações, divididos em subsistemas que devem ser integrados entre si de modo a auxiliar a administração pública no seu desempenho contábil, como também na avaliação dos resultados obtidos na execução dos programas de trabalho.

6.2.2 Os Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público

As novas demandas sociais vêm exigindo do setor governamental um novo padrão de informações de modo a facilitar uma adequada interpretação dos fenômenos patrimoniais do setor público, na busca de acompanhar o processo orçamentário e o fluxo financeiro.

Os princípios de contabilidade, enunciados na Resolução 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade, foram interpretados através da Resolução 1.111/2007 do Conselho Federal

de Contabilidade, trazendo sua aplicação ao setor público e revogando o Princípio da Atualização Monetária. Assim, foram evidenciados os demais princípios no Quadro 1.

Quadro 1 – Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público

Princípios	Característica Contábil	Perspectivas Setor Público
Entidade	Reconhece o patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial.	A autonomia patrimonial tem origem na destinação social do patrimônio e a responsabilidade pela obrigatoriedade da prestação de contas pelos agentes públicos.
Continuidade	A continuidade ou não da Entidade, bem como a sua vida definida devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das alterações patrimoniais.	Na entidade pública, a continuidade está vinculada ao estrito cumprimento da destinação social do seu patrimônio, ou seja, refere-se a tempestividade se dá enquanto persistir sua finalidade.
Oportunidade	Refere-se a tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e suas alterações, que seja feito de imediato, independente das causas que as originaram.	Para este setor, torna-se base indispensável à integridade e a fidedignidade dos registros, atos ou fatos contábeis que possam afetar o patrimônio da entidade.
Registro pelo Valor Original	Os componentes devem ser registrados pelos valores originais das transações, expresso a valor presente na moeda do País.	Os registros dos atos e fatos serão considerados o valor original dos componentes patrimoniais, não confundindo o seu custo histórico.
Competência	As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrem, independente do recebimento ou pagamento.	Nesse setor, deve reconhecer as transações e os eventos na ocorrência dos fatos geradores, devendo ser contabilizados por competência, com efeitos evidenciados nas demonstrações financeiras.
Prudência	A adoção do menor valor para os componentes do Ativo e do maior valor para o Passivo, sempre que apresentem alternativas igualmente válidas.	Não deve levar a excessos ou a situações classificáveis como manipulação dos resultados, ocultação do passivo, super ou subavaliação de ativos.

Fonte: Portal do CFC - **Resolução CFC 1.111/2007**.

Com isso, verifica-se que os princípios contábeis aplicados ao setor privado foram fundamentados sob as perspectivas do setor público. Podendo observa-se entre esses princípios, o da Oportunidade que para este setor, torna-se base indispensável à integridade e a fidedignidade dos registros, atos ou fatos contábeis que possam afetar o patrimônio da entidade.

6.2.3 As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – (NBCASPs) e as Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS)

No Brasil, a contabilidade na área pública é regida pela Lei nº 4.320/1964, que por sua vez está relacionada com as normas, os procedimentos e a forma de divulgação dos balanços e demonstrações contábeis para o setor público. Estabelecendo normas gerais de direito

financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

De acordo Ferreira e Marchesini (2011), a data para divulgação, de modo obrigatório, das normas contábeis deveria coincidir com o ano base de 2010. No entanto, conforme a Portaria do STN nº 751/2009, seria válido de forma facultativa a partir de 2010 e obrigatoriamente em 2012 para a União, Estados e Distrito Federal, só em 2013 é que se torna obrigatória para os Municípios.

Segundo Melo (2008, p. 6):

A necessidade premente de confluência dos padrões contábeis brasileiros às normas internacionais, a procura por contadores públicos e as crescentes exigências da sociedade, inevitavelmente, fez-se imprimir o cenário de edição das normas de contabilidade para o setor público, no mesmo ritmo e padrões daqueles reclamados para o setor privado.

No âmbito do setor público, as Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS) foram elaboradas pela *International Federation of Automatic Control* (IFAC), tomando como referência os padrões aplicados ao setor empresarial. No qual, buscam a convergência dos critérios de reconhecimento de receitas e despesas, ativos e passivos, bem como da forma de evidenciação da situação financeira, resultados do exercício, mutações da posição financeira e mutações no patrimônio líquido no âmbito do setor público (MELO, 2008).

Conforme o autor, as NBCASP apresentam uma exposição conceitual de qualidade, enquanto que os IPSAS estão relacionados a um conteúdo mais focado em procedimentos operacionais.

Para Zeff (2007, Sousa et al, 2012, p4), existem alguns obstáculos relacionados a convergências das normas brasileiras com as internacionais, entre eles está à comparabilidade das informações financeiras direcionadas a cultura de negócios existente em cada país, o autor ainda explica que:

[...] existem diferenças entre os países com relação à forma de condução dos negócios; a cultura contábil, pois a influência de normas e procedimentos tributários que impactam a contabilidade são diferentes entre os países, bem como a diferença de nível de complexidade dos relatórios entre os diferentes níveis de governo; cultura da auditoria, pois existem visões distintas no que diz respeito à comparabilidade que vão desde o

entendimento sobre uniformidade ao entendimento sobre flexibilidade; [...] No que diz respeito à convergência das demonstrações contábeis, em nível global, [...] destaca como principais obstáculos os problemas de interpretação que interferem na efetiva aplicação da norma no plano operacional, [...] e os problemas de terminologia, tendo em vista que alguns termos podem ser definidos e interpretados de formas diferentes entre os países.

Diante disso, pode-se afirmar que os obstáculos entre as normas NBCASP e IPSAS está diretamente relacionado a cultura do país, como também a sua terminologia, já que determinados conceitos podem ter significados diferentes em cada localidade e, isso pode interferir na evidência e no entendimento dos demonstrativos contábeis, deixando-os de ter uma linguagem universal, além de não tornar possível uma comparabilidade de acordo com as normas.

Verifica-se na legislação brasileira diversas normas de norteia a contabilidade no setor público, o Quadro 2 evidencia essas normas e algumas delas são conceituadas por diversos autores. Entre elas destaca-se a NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis e a NBC TG 37, que trata da adoção inicial das Normas Internacionais de Contabilidade. Verifica-se ainda a existência das normas NCBC T 16.10 e NBCT 16.8, que estão relacionadas a avaliação patrimonial e o controle interno, respectivamente.

A NCBC T 16.10, sob a percepção de Macedo e Kalnn (2012), corresponde à atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes em consenso entre as partes e que traduza, a evidência dos atos e dos fatos administrativos. Já a NBCT 16.8, evidencia que o controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, compreendendo: a preservação do patrimônio público; o controle da execução das ações que integram os programas; a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas.

Quadro 2 – Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público

NBCASP	Características
<u>Decreto 6.976, de 07.10.2009</u>	Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Revoga o <u>Decreto 3.589, de 06.09.2000</u> .
Resolução 750 CFC, de 29.12.1993	Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC) e estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade. Atualizada e Consolidada pela <u>Res. 1328/2011</u> .
<u>Resolução 1.299 CFC, de 21.09.2010</u>	Das Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Digital.
<u>Resolução 1.179 CFC, de 04.08.2009</u> -	Aprova a NBC TG 23 - Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativas e Retificação de Erro.
<u>Resolução 1.111 CFC, de 29.11.2007</u>	Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.
<u>Resolução 1.374 CFC, de 16.11.2011</u> -	Nova Redação da Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Revoga a <u>Resolução 1.121, de 01.04.2008</u> .
<u>Resolução 1.129 CFC, de 21.11.2008</u>	Aprova a NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis.
<u>Resolução 1.131 CFC, de 21.11.2008</u> -	Aprova a NBC T 16.4 - Transações no Setor Público.
<u>Resolução 1.132 CFC, de 21.11.2008</u>	Aprova a NBC T 16.5 - Registro Contábil.
<u>Resolução 1.133 CFC, de 21.11.2008</u>	Aprova a NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis. Incluindo a publicação da demonstração dos fluxos de caixa e da demonstração do resultado econômico.
<u>Resolução 1.134 CFC, de 21.11.2008</u>	Aprova a NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis.
<u>Resolução 1.159 CFC, de 13.02.2009</u> -	Aprova o Comunicado Técnico CT 01 que aborda como os ajustes das novas práticas contábeis adotadas no Brasil trazidas pela Lei nº. 11.638-07 e MP nº. 449-08 devem ser tratados.
Resolução 1.185 CFC, de 28.08.200	Aprova a NBC T 19.27 - Apresentação das Demonstrações Contábeis.

Fonte: Normas Gerais (2011, www.3icfex.eb.mil.br); Sousa *et al* (2012); Macedo e Kalnn (2012).

Os autores ainda mencionam que a NCBC T 16.10 estabelece referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.

Quadro 3 – Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público

IPSAS	Características	Observações
PSAS 1	Apresentação das Demonstrações Financeiras.	Aspectos relacionados à finalidade, à estrutura, ao conteúdo e à responsabilidade pelas saídas de informações dos sistemas contábeis por meio da apresentação das demonstrações financeiras, com base no regime de competência, compreendendo as seguintes demonstrações: Demonstração da Posição Financeira (DPF), Demonstração do Desempenho/ Resultado Financeiro (DDF), Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (DMPL).
IPSAS 2	Demonstração do Fluxo de Caixa.	Evidencia as fontes de entradas de caixa, os itens de caixa que foram gastos durante o período e o saldo de caixa, na data de encerramento do exercício
IPSAS 22	Divulgação de Informação Contábil sobre o Setor Governamental.	Estabelece a forma de divulgação a ser utilizada pelos governos que apresentam informações sobre o Setor Governo Geral nas demonstrações financeiras
IPSAS 23	Receita de Transações sem Contraprestação (Tributos e Transferências).	Considera que os impostos são os benefícios econômicos ou serviços potenciais obrigatoriamente pagos ou a pagar às entidades do setor público, em conformidade com as legislações e os regulamentos estabelecidos para fornecer receita para o governo.
IPSAS 24	Apresentação das Informações Orçamentárias nas Demonstrações Financeiras.	Estabelece uma comparação dos valores do orçamento e os reais montantes resultantes da execução do orçamento que devem ser incluídos nas demonstrações financeiras.

Fonte: IPSASB (2010, apud Sousa *et al*, 2012).

Observa-se no Quadro 3 algumas das Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS), destacando entre elas a IPSAS 1 relacionada a apresentação dos demonstrativos financeiros e a IPSAS 22 que trata da divulgação contábil relacionada ao setor governamental.

Foram evidenciados até o momento algumas normas brasileiras e outras internacionais. Sendo possível verificar os pontos de convergências como também de igualdade entre as demais normas, que na visão de Sousa *et al* (2012), pode ser identificado:

- NBC T 16.1 – relacionada ao conceito, o objeto e o campo de aplicação da contabilidade aplicada ao setor público, podendo ser comparada com a IPSAS 1 por convergirem nas características das informações à compreensibilidade, utilidade, bem como no conceito de controle de recursos vinculados ao controle social; entre outros;
- NBC T 16.2 - relaciona-se conceitualmente com os procedimentos descritos na IPSAS 7, sendo convergentes na definição do conceito de circulante, não circulante,

convertibilidade, exigibilidade e unidade contábil; na classificação e conceituação dos elementos patrimoniais dos grupos do ativo, do passivo e do patrimônio líquido;

- NBC T 16.3 – está relacionada a IPSAS 24, por evidenciar conceitos associados ao planejamento sob o enfoque contábil e são convergentes sobre a avaliação de desempenho e o planejamento das entidades do setor público; a avaliação do comparativo de metas programadas e metas realizadas, com as diferenças divulgadas em notas explicativas ou em outros demonstrativos complementares;
- NBC T 16.4 - compara-se com a IPSAS 3, pois apresenta conceitos relacionados às transações no setor público e convergem quanto à avaliação de eventos que promovam alterações qualitativas e quantitativas no patrimônio da entidade do setor público;
- NBC T 16.5 - comparam-se conceitualmente com a IPSAS 17 na apresentação de conceitos associados ao registro contábil;
- NBC T 16.6 - que aborda sobre as demonstrações contábeis, compara-se conceitualmente com a IPSAS 1 e com a IPSAS 2, que aborda a apresentação das demonstrações financeiras e a apresentação da Demonstração dos Fluxo de Caixa, respectivamente. Comparando-se ainda com a IPSAS 9, relacionada com receitas originárias e com o conteúdo apresentado na Demonstração do Resultado Econômico; Além de obter comparabilidade com a IPSAS 23, que trata da apresentação das receitas derivadas e de transferências, também relacionadas com o conteúdo apresentado na Demonstração do Resultado Econômico.

Diante desse contexto, pode-se afirmar que entre as vantagens da convergência das normas contábeis está a compreensão de relatórios, como também na ampliação de investidores e na expansão do mercado. No entanto, conforme Sousa *et al* (2012), deve-se respeitar os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente, e no acompanhamento contínuo das normas contábeis do setor público, de modo a garantir a orientação determinada pelos Princípios de Contabilidade no âmbito do setor público.

7 – ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo serão apresentados, segundo a literatura, os principais instrumentos de evidenciação sugeridos para a Contabilidade Pública. Segundo Seraphim (2011, p. 54), os instrumentos legais de que contemplam os dispositivos de evidenciação na contabilidade pública são:

- a) A Lei 4.320/64;
- b) A Lei de Responsabilidade Fiscal 101/2000 – LRF, e
- c) NBC T. 16.6/2008.

O quadro a seguir apresenta, de forma resumida, todos os dispositivos de evidenciação determinadas pelos três instrumentos acima citados. Observando que os relatórios exigidos pela LRF estão destacados de azul, já os relatórios destacados na cor verde são exigidos tanto pela NBC 16.6 como pela LRF. Verifica-se ainda tanto a Lei 4.320/64 como a NBC 16.6 e a LRF exigem a realização e divulgação dos relatórios e demonstrativos que se destacam no Quadro 4 na cor laranja.

Quadro 4 – Instrumentos de Evidenciação e Transparência da Gestão Pública

Instrumentos de Evidenciação e Transparência da Gestão Pública	Lei 4.320/1964	NBC T. 16.6/2008	LRF 101/2000
Instrumentos de Planejamento Público: Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual			
Relatório dos Tribunais de Contas			
Relatório das Comissões Parlamentares			
Relatório de Conselho Comunitário			
Relatório Resumido da Execução Orçamentária			
Relatório de Gestão Fiscal			
Notas Explicativas			
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)			
Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)			
Demonstração das Variações Patrimoniais			
Balanço Financeiro			
Balanço Patrimonial			
Balanço Orçamentário			

Fonte: Seraphim (2011, p. 54)

Através da obtenção dos dados na Prefeitura Municipal do Lastro-PB, pode-se apontar quais recursos foram utilizados e quais os critérios adotados para evidenciar toda a execução realizada no contexto orçamentário, no anos de 2011 e 2012, de acordo com a legislação vigente do Brasil (Quadro 5).

Quadro 5 – Evidenciação e Transparência da Gestão Pública Municipal da cidade do Lastro-PB

Instrumentos de Evidenciação e Transparência da Gestão Pública	LEI 4.320/64				NBC T. 16.6/2008				LRF 101/2000			
	cumpriu		não cumpriu		cumpriu		não cumpriu		cumpriu		não cumpriu	
	2011	2012	2011	2012	2011	2012	2011	2012	2011	2012	2011	2012
Instrumentos de Planejamento Público: PPA; LDO e LOA									x	x		
Relatório dos Tribunais de Contas											x	x
Relatório das Comissões Parlamentares											x	x
Relatório de Conselhos Comunitário											x	x
Relatório Resumido da Execução Orçamentária									x	x		
Relatório de Gestão Fiscal									x	x		
Notas Explicativas					x			x	x			
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)							x	x			x	x
Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)							x	x			x	x
Demonstração das variações Patrimoniais	x	x			x	x			x	x		
Balanco Financeiro	x	x			x	x			x	x		
Balanco Patrimonial	x	x			x	x			x	x		
Balanco Orçamentário	x	x			x	x			x	x		

Fonte: Elaboração própria com base em Seraphim (2011, p. 54)

7. 1 Descrição dos dados levantados no período de 2011 a 2012

7.1.1 Instrumentos de Planejamento Público: PPA, LDO e LOA

A Lei 4.320/64 estabelece em seu art. 2 que a Lei Orçamentária conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira, sendo mensurada com base nos princípios de unidade universalidade e anualidade.

Conforme Ramos e Conceição (2006), orçamento público é o instrumento de gestão de grande relevância para a administração pública. É o instrumento que o governo utiliza para a organização dos recursos financeiros. Dessa forma, o processo orçamentário é constituído pelo Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei do Orçamento Anual (LOA).

Silva (2002, *apud* SOUZA, 2008) explica que a LOA está relacionada com a programação das ações a serem executadas, visando a viabilização das diretrizes, objetivos e metas programadas no PPA, em consonância com as diretrizes contidas na LDO.

Assim, conforme a Lei Complementar 101/00 (LRF), art. 5º, a LOA é elaborada de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar. Já a LDO, em seu art. 4º, atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição Federal de 1988, devendo dispor: finanças públicas; dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo Poder Público; concessão de garantias pelas entidades públicas; emissão e resgate de títulos da dívida pública; entre outros.

Diante do exposto, observa-se que a entidade em estudo, em todos os anos pesquisados, elaborou e apresentou o PPA, a LDO e a LOA.

7.1.2 Relatório dos Tribunais de Contas

A Prefeitura do Lastro, pela pesquisa realizada, não apresentou relatório de contas nos anos analisados.

7.1.3 Relatório das Comissões Parlamentares

A entidade pesquisada, pela pesquisa realizada, não apresentou relatório de comissões parlamentares nos anos analisados.

7.1.4 Relatório de Conselhos Comunitários

O Município do Lastro, pela pesquisa realizada, não apresentou relatório de conselho comunitário nos anos analisados.

7.1.5 Relatório Resumido de Execução Orçamentária

Segundo a LRF, em seu art. 53, acompanhará o Relatório Resumido demonstrativos relativos a:

- I - apuração da receita corrente líquida, na forma definida no inciso IV do art. 2º, sua evolução, assim como a previsão de seu desempenho até o final do exercício;
- II - receitas e despesas previdenciárias a que se refere o inciso IV do art. 50;
- III - resultados nominal e primário;
- IV - despesas com juros, na forma do inciso II do art. 4º;
- V - Restos a Pagar, detalhando, por Poder e órgão referido no art. 20, os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar.

Observa-se na análise que o Município do Lastro cumpriu com suas obrigações elaborando e publicando esse relatório nos anos de 2011 e 2012.

7.1.6 Relatório de Gestão Fiscal

De acordo com LRF, em seu art. 55 o relatório conterá:

- I - comparativo com os limites de que trata esta Lei Complementar, dos seguintes montantes:
 - a) despesa total com pessoal, distinguindo a com inativos e pensionistas;
 - b) dívidas consolidada e mobiliária;
 - c) concessão de garantias;
 - d) operações de crédito, inclusive por antecipação de receita;
 - e) despesas de que trata o inciso II do art. 4º;
- II - indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites;
- III - demonstrativos, no último quadrimestre:
 - a) do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro;
 - b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:
 - 1) liquidadas;
 - 2) empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41
 - 3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;
 - 4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;

Observa-se na análise que o Município do Lastro cumpriu com suas obrigações elaborando e publicando esse relatório nos anos de 2011 e 2012.

7.1.7 Notas Explicativas

Conforme NBC T 16.6 (CFC, 2008), as Notas Explicativas incluem os critérios utilizados na elaboração das Demonstrações Contábeis, das informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho, bem como eventos subseqüentes ao encerramento do período a que se refere.

Nesse caso, a prefeitura municipal do Lastro só apresentou as Notas Explicativas referente ao ano de 2011.

7.1.8 DMPL

A entidade pesquisada, pelo estudo realizado, não apresentou a DMPL nos anos analisados.

7.1.9 DFC

A entidade pesquisada, pelo estudo realizado, não apresentou a DFC nos anos analisados.

7.1.10 Demonstração das Variações Patrimoniais

A Lei 4.320/64 estabelece em seu art. 104 que essa Demonstração “evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício”.

A entidade em estudo, em todos os anos pesquisados, elaborou e apresentou a Demonstração das Variações Patrimoniais 2011 e 2012.

7.1.11 Balanço Financeiro

Conforme NBC T 16.6 (CFC, 2008), o Balanço Financeiro demonstra a movimentação de disponibilidades da entidade no período a que se refere, evidenciando: - a receita orçamentária arrecadada; - a despesa orçamentária paga; os recebimentos e os pagamentos extra orçamentário; o saldo inicial e o saldo final das disponibilidades.

Observa-se na análise que o Município do Lastro cumpriu com suas obrigações elaborando e publicando o Balanço Financeiro nos anos de 2011 e 2012.

7.1.12 Balanço Patrimonial

No art. 105, da Lei 4.320/64, observa-se que no Balanço Patrimonial deverá ser evidenciado:

- 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.

A NBC T 16.6 (CFC, 2008) comenta que o Balanço Patrimonial deve ser estruturado em Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, buscando evidenciar qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública. No qual, a classificação dos elementos patrimoniais deverá considerar a segregação em circulante e não-circulante, baseando-se nos atributos de conversibilidade, exigibilidade e interesse social.

Nesse sentido, verifica-se que o Município do Lastro cumpriu com suas obrigações elaborando e publicando o Balanço Patrimonial nos anos de 2011 e 2012.

7.1.13 Balanço Orçamentário

Quanto ao Balanço Orçamentário, de acordo com a NBC T 16.6 (CFC, 2008) é estruturado de forma a evidenciar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária. Com o objetivo evidenciar o orçamento inicial, suas alterações, incorporação de superávit e suas reestimativas, confrontando-os, de forma individual, com a execução da receita e da despesa.

Sendo este balanço elaborado e publicando pelo setor contábil do município do Lastro, nos anos de 2011 e 2012.

8 – DESCRIÇÃO DOS RESULTADOS

A contabilidade pública cumpre um papel importante ao proporcionar à sociedade civil informações sobre as formas como os recursos são obtidos e aplicados em benefício do bem estar da coletividade. Assim esse estudo identificou os aspectos relevantes da qualidade de evidenciação contábil da prefeitura municipal do Lastro-PB.

De forma que, nos dados analisados observa-se que a qualidade da evidenciação dessa prefeitura não é completa por não publicar todas as informações necessárias e exigidas pela legislação, tais como: a DMPL, a DFC e as Notas Explicativas de 2011 (determinadas pelas NBCPs). Além dos relatórios exigidos pela LRF: Relatório dos Tribunais de Contas, Relatório de Comissões Parlamentares, Relatório Conselhos Comunitário.

Verifica-se ainda na análise que foi realizado e publicado os Balanços: Orçamentário, Financeiro e Patrimonial, estabelecidos pela NBC T 16.6 como também pela lei 4.320/64. Foi divulgado também a Demonstração das Variações Patrimoniais, conforme a lei 4.320/64 que estabelece no seu art. 104. A prefeitura também divulga relatórios do PPA, LDO e LOA, bem como os Relatórios de Gestão Fiscal e o Resumido da Execução Orçamentária, conforme determinado na Lei Complementar 101/00 – LRF.

Diante do exposto, entende-se que a prefeitura contribui apenas com algumas informações contábeis para a transparência pública, deixando de realizar e publicar relatórios importantes como o do Tribunal de Contas. Percebendo com isso, a necessidade de revisão e melhoria nas práticas contábeis dessa instituição, buscando novas estruturas e formas de evidenciação, deixando tais informações transparentes ao público. Nesse sentido, entende-se que gerir informações contábeis úteis aos usuários, a contabilidade pública pode também auxiliar no processo decisório e beneficiar esse setor por possibilitar uma melhor aplicação dos recursos disponíveis.

9 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A administração pública brasileira, nas últimas décadas tem passado por um processo de transformação, principalmente com a descentralização dos governos estaduais e municipais, o que tem favorecido a transferência de poder, dos recursos aplicados e das atribuições para os governos locais, com isso promovendo o desenvolvimento econômico do país.

Dessa forma, a decisão do gestor deve recair nas alternativas que demandem uma quantidade menor de recursos e realizem um benefício maior e com qualidade, obtendo melhores resultados e favorecendo a ênfase nos aspectos de planejamento e controle. Assim a evidenciação contábil torna-se necessária, por contribuir para o seu desenvolvimento, já que é através das informações evidenciadas que se obtém um controle na aplicação correta dos recursos.

Nesse contexto, esse estudo teve como objetivo realizar um levantamento dos aspectos relevantes com relação à qualidade da evidenciação contábil no município do Lastro-PB à luz da NBC T. 16.6/2008 e das leis 4.320/64 e 101/2000 (LRF).

Assim, um dos objetivos específicos atingidos foi o de identificar os métodos na evidenciação contábil sugerido pelas NBCASP (NBC T 16.6) e pela Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/00). Sabendo que pelas normas brasileiras o município deve evidenciar: balanço patrimonial, balanço orçamentário, balanço financeiro, demonstrativos das variações patrimoniais, demonstrativo dos fluxos de caixa, demonstrativo das mutações do patrimônio líquido e as notas explicativas. Já a LRF exigida maior transparência na evidenciação municipal, através da publicação de relatórios como: relatório da gestão fiscal, relatório resumido da execução orçamentária, relatório dos tribunais de contas, das comissões parlamentares, relatório de conselhos comunitários.

Com isso, foi possível levantar a evidenciação contábil entre os anos de 2011 e 2012, publicados pelo município do Lastro-PB, e depois compará-la com os ditames dos dispositivos de evidenciação contemplados pelas leis 4.320/64 e 101/2000 e pela NBC T. 16.6/2008.

No qual, foi realizado e publicado todos os balanços: patrimonial, financeiro e orçamentário. Bem como a demonstração das variações patrimoniais, em todos os

anos. As notas explicativas foram publicadas só em 2011. Sendo publicado ainda, os relatórios de gestão fiscal e de resumo da execução orçamentária, bem como o PPA, LDO, LOA, em ambos os anos.

Diante do exposto, entende-se que a prefeitura não evidencia todas as informações contábeis, deixando de realizar e publicar relatórios importante como o do Tribunal de Contas. Percebendo com isso, a necessidade de revisão e melhoria nas práticas contábeis dessa instituição, buscando novas estruturas e formas de evidenciação, deixando tais informações transparentes ao público.

REFERENCIAS

ALMEIDA, André Graf de; ALBERTON, Luiz. **Gestão de custos na administração pública: aplicação em secretarias municipais de saúde**. Anais IX Congresso Internacional de Custos - Florianópolis, SC – 2005.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/ anotada/2484922/art-163-da-constituicao-federal-de-88>. Acesso em: 16/03/2013.

_____. **Lei de Responsabilidade Fiscal - Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000**. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/ anotada/2605103/art-48-da-lei-de-responsabilidade-fiscal-lc-101-00>. Acesso em: 16/03/2013.

_____. **Lei N.º 4.320, DE 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos “e balanços da União, dos Estados”, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Legislacao/Leis/640317_lei_4320_atualizada.pdf. Acesso em: 16/03/2013.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. **Da Administração Pública Burocrática à Gerencial**. Revista do Serviço Público, 47(1) janeiro-abril 1996. Disponível em: <http://bresserpereira.org.br/papers/1996/95.AdmPublicaBurocraticaAGerencial.pdf>. Acesso em: 18/03/2013.

CASELLA, Daniel Marcelo Alves. **Administração Pública**. 2008. Disponível em: <http://www.webartigos.com/articles/7063/1/Administracao-Publica/>. Acesso em: 30/01/2013.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. **Sistema de controle interno: uma perspectiva do modelo de gestão Pública Gerencial**. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC Nº. 1.111/07**. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios de Contabilidade. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.367/11). Disponível em: www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1111.doc. Acesso em: 21/03/2013.

_____. **Resolução CFC Nº. 1.268/09**. Altera, inclui e exclui itens das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público e dá outras providências.. Disponível em: www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1268.doc. Acesso em: 20/03/2013.

_____. **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 05/04/2013.

FERREIRA, Adilson Bicas; Camila de França, MARCHESINI. **A Contabilidade Pública em Face da Padronização Contábil.** 2011. Disponível em: <http://www.semanaacademica.org.br/sites/semanaacademica.org.br/files/acontabilidadeepublicaemfacedapadronizacaocontabil.pdf>. Acesso em: 18/03/2013.

FORTES, João. **Contabilidade Pública: orçamento público e lei de responsabilidade fiscal. Teoria e Prática.** 9ª Ed. Revisada, Atualizada e Ampliada. Brasília: Franco e Fortes, 2006.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GONSALVES, Elisa Pereira. **Iniciação a Pesquisa Científica.** 4ª Edição. Revisada e Ampliada. Campinas/SP: Alínea, 2007.

HENDRIKSEN, E. S., VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade.** 5a ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade.** 9 Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

JUND, Sérgio. **Administração, Orçamento e Contabilidade e Pública.** 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LONGO; Francisco. **A consolidação institucional do cargo de dirigente público.** Revista do Serviço Público, ano 54, n. 2, abr-jun. Brasília: ENAP, 2003.

MAGALHÃES, Renata Luciana dos Reis; MÁRIO, Pouri do Carmo; COLARES, Ana Carolina Vasconcelos. **Contribuição da Evidenciação Contábil para o Destaque da Responsabilidade Ambiental de Instituições Públicas:** Estudo no Município de Belo Horizonte. VIII Congresso Nacional De Excelência Em Gestão, 8 e 9 de junho de 2012. Disponível em: http://www.excelenciaemgestao.org/Portals/2/documents/cneg8/anais/T12_0499_2423.pdf . Acesso em: 20/03/2013.

MACÊDO, Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro; KLANN, Roberto Carlos. **Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP): Um Estudo nas Unidades da Federação do Brasil.** 2012. Disponível em: http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnAPG/enapg_2012/2012_EnAPG398.pdf. Acesso em: 20/03/2013.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9ª Ed. São Paulo: Editora Ferreira, 2006.

MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antônio de. **Gestão de Custos Aplicada ao setor Público: Modelo para Mensuração e Análise da Eficiência e Eficácia Governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.

MELO, Rogerio Araújo de. **Análise da Aplicação dos Limites Constitucionais de Saúde e Educação na Gestão de Alguns Municípios da Micro-Região de Sousa-PB**. Universidade Federal De Campina Grande, Sousa-PB, Dezembro-2008. Disponível em: http://www.ccjs.ufcg.edu.br/monografias_uacc/contabilidade_publica/TC-Rogerio_Araujo.pdf. Acesso em: 19/03/2013.

MENEZES, Anelise Florencio de; PETER, Maria da Glória Arrais. **Evidenciação das Demonstrações Contábeis: Estudo sob a óptica do Processo de Convergência das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. 2001. Disponível em: website.acep.org.br/2011/wp.../08/http___webmail.acep_.org_.pdf. Acesso em: 19/03/2013.

MONTEIRO, Augusto de Oliveira. **Responsabilidade fiscal, modernização gerencial e transparência na administração financeira do estado da Bahia: o projeto "Prestando Contas ao Cidadão"**. X Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Santiago, Chile, 18 - 21 Oct. 2005. Disponível em: http://www.gestaopublicaemfoco.com.br/files/responsabilidade_fiscal_modernizacao.pdf. Acesso em: 18/03/2013.

MOTTA, Paulo Roberto; BANDEIRA, Mariana Lima. **Responsabilidade pública: os reflexos da diversidade ética na gestão pública**. VIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Panamá, 28-31 Oct. 2003. Disponível em: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/>. Acesso em: 25/02/2011.

NORMAS GERAIS. **Sistema de Controle Interno e Externo**. 2011 Disponível em: http://www.3icfex.eb.mil.br/index.php?content=legislacao&subcontent=normas&desc_subcontent=Normas&option=controle&desc_option=Sistemas%20de%20Controle%20Interno%20e%20Externo. Acesso em: 20/03/2013.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Instituições, Bom, Estado, e Reforma da Gestão Pública**. Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado – REFE. Salvador. Instituto de Direito Público da Bahia, nº 1, março, 2005. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br>. Acesso em: 05/04/2011.

PORTAL DA CIDADANIA – SAGRES. **Tribunal de Contas do Estado da Paraíba**. Disponível em: <http://portal.tce.pb.gov.br/aplicativos/sagres/>. Acesso em: 12/03/2013.

SERAPHIM, Paulo Rogério. **Contabilidade Pública: a evidenciação em notas explicativas das informações contábeis provenientes do reconhecimento dos bens de uso comum nos municípios da região metropolitana de São Paulo.** Mestrado em Ciências Contábeis. Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo, 2011.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SOUZA, Antonio Carlos de; FIALHO, Francisco Antonio Pereira; OTANI, Nilo. **TCC Métodos e Técnicas.** Florianópolis: Visual Books, 2007.

SOUZA, Antônio Artur de. *et al.* **Evidenciação Contábil nos Municípios Mineiros: Atendimento ao Artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal.** 2008. Disponível em: http://congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/486.pdf. Acesso em: 21/03/2013.

SOUZA, Heloisa Viana. *et al.* **Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público: Um Ensaio Teórico.** XV SEMEAD outubro de 2012. Disponível em: <http://www.ead.fea.usp.br/semead/15semead/resultado/trabalhosPDF/373.pdf>. Acesso em: 21/03/2013.