

# A contabilidade aplicada ao setor público

A Lei 4.320/64 representa um marco histórico para a contabilidade aplicada ao setor público, sendo este instrumento legal o ponto de partida para o presente estudo.

## A contabilidade aplicada ao setor público à luz dos princípios de contabilidade

A contabilidade aplicada ao setor público é um ramo da ciência contábil e, por consequência, tem que observar os preceitos emanados da ciência.

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.

Contudo, através da Resolução CFC 1.282/2010 a Resolução CFC 750/93 sofreu profundas alterações, sem que fosse alterada a Resolução CFC 1.111/2007 até o momento. Diante deste cenário, serão apresentados os Princípios de Contabilidade segundo a Resolução CFC 750/93 e concomitantemente será apresentada a interpretação dada ao respectivo princípio pela Resolução CFC 1.111/2007.

### Princípio da entidade

Resolução CFC 750/93:

Art. 4.º O Princípio da entidade reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único – O patrimônio pertence à entidade, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova entidade, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

## Resolução CFC 1.111/2007,

Art. 4.º [...]

### Perspectivas do Setor Público

O Princípio da Entidade se afirma, para o ente público, pela autonomia e responsabilização do patrimônio a ele pertencente. A autonomia patrimonial tem origem na destinação social do patrimônio e a responsabilização pela obrigatoriedade da prestação de contas pelos agentes públicos.

## Princípio da continuidade

### Resolução CFC 750/93,

Art. 5.º O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.

### Resolução CFC 1.111/2007,

Art. 5.º [...]

### Perspectivas do Setor Público

No âmbito da entidade pública, a continuidade está vinculada ao estrito cumprimento da destinação social do seu patrimônio, ou seja, a continuidade da entidade se dá enquanto perdurar sua finalidade.

## Princípio da oportunidade

### Resolução CFC 750/93,

Art. 6.º O Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.

Parágrafo único. A falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação.

### Resolução CFC 1.111/2007,

Art. 6.º [...]

### Perspectivas do Setor Público

O Princípio da Oportunidade é base indispensável à integridade e à fidedignidade dos registros contábeis dos atos e dos fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade pública, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público.

A integridade e a fidedignidade dizem respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, independentemente do cumprimento das formalidades legais para sua ocorrência, visando ao completo atendimento da essência sobre a forma.

## Princípio do registro pelo valor original

### Resolução CFC 750/93,

Art. 7.º O Princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional.

§1.º As seguintes bases de mensuração devem ser utilizadas em graus distintos e combinadas, ao longo do tempo, de diferentes formas:

I - custo histórico. Os ativos são registrados pelos valores pagos ou a serem pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos que são entregues para adquiri-los na data da aquisição. Os passivos são registrados pelos valores dos recursos que foram recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias, pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações; e

II - variação do custo histórico. Uma vez integrado ao patrimônio, os componentes patrimoniais, ativos e passivos, podem sofrer variações decorrentes dos seguintes fatores:

a) custo corrente. Os ativos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais teriam de ser pagos se esses ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data ou no período das demonstrações contábeis. Os passivos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que seriam necessários para liquidar a obrigação na data ou no período das demonstrações contábeis;

b) valor realizável. Os ativos são mantidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais poderiam ser obtidos pela venda em uma forma ordenada. Os passivos são mantidos pelos valores em caixa e equivalentes de caixa, não descontados, que se espera seriam pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normal das operações da Entidade;

c) valor presente. Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de entrada líquida de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso normal das operações da Entidade. Os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de saída líquida de caixa que se espera seja necessário para liquidar o passivo no curso normal das operações da Entidade;

d) valor justo. É o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras, dispostas a isso, em uma transação sem favorecimentos; e

e) atualização monetária. Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis mediante o ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

§2.º São resultantes da adoção da atualização monetária:

I - a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;

II - para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais, é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do Patrimônio Líquido; e

III - a atualização monetária não representa nova avaliação, mas tão somente o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período.

## Resolução CFC 1.111/2007,

Art. 7.º [...]

### Perspectivas do Setor Público

Nos registros dos atos e fatos contábeis será considerado o valor original dos componentes patrimoniais.

Valor Original, que ao longo do tempo não se confunde com o custo histórico, corresponde ao valor resultante de consensos de mensuração com agentes internos ou externos, com base em valores de entrada – a exemplo de custo histórico, custo histórico corrigido e custo corrente; ou valores de saída – a exemplo de valor de liquidação, valor de realização, valor presente do fluxo de benefício do ativo e valor justo.

## Princípio da competência

### Resolução CFC 750/93,

Art. 9.º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.

### Resolução CFC 1.111/2007,

Art. 9.º [...]

### Perspectivas do Setor Público

O Princípio da Competência é aquele que reconhece as transações e os eventos na ocorrência dos respectivos fatos geradores, independentemente do seu pagamento ou recebimento, aplicando-se integralmente ao Setor Público.

Os atos e os fatos que afetam o patrimônio público devem ser contabilizados por competência, e os seus efeitos devem ser evidenciados nas Demonstrações Contábeis do exercício financeiro com o qual se relacionam, complementarmente ao registro orçamentário das receitas e das despesas públicas.

## Princípio da prudência

### Resolução CFC 750/93,

Art. 10. O Princípio da prudência determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os do passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

Parágrafo único. O Princípio da Prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais.

Resolução CFC 1.111/2007,

Art. 10 [...]

Perspectivas do Setor Público

As estimativas de valores que afetam o patrimônio devem refletir a aplicação de procedimentos de mensuração que prefiram montantes, menores para ativos, entre alternativas igualmente válidas, e valores maiores para passivos.

A prudência deve ser observada quando, existindo um ativo ou um passivo já escriturado por determinados valores, segundo os Princípios do Valor Original e da Atualização Monetária, surgirem possibilidades de novas mensurações.

A aplicação do Princípio da Prudência não deve levar a excessos ou a situações classificáveis como manipulação do resultado, ocultação de passivos, super ou subavaliação de ativos. Pelo contrário, em consonância com os Princípios Constitucionais da Administração Pública, deve constituir garantia de inexistência de valores fictícios, de interesses de grupos ou pessoas, especialmente gestores, ordenadores e controladores.

Importante destacar que a Resolução CFC 1.282/2010 que alterou a Resolução CFC 750/93 retirou do rol de Princípios Contábeis o Princípio da Atualização Monetária, motivo pelo qual o mesmo não foi citado.

## Conceito de contabilidade aplicada ao setor público

O entendimento acerca do papel da contabilidade aplicada ao setor público vem evoluindo com o passar dos tempos. Nesse sentido, serão apresentadas algumas definições, retiradas da legislação Pátria, como forma de subsidiar o entendimento acerca do conceito de contabilidade aplicada ao setor público:

Decreto-Lei 200/67, Art 78. O acompanhamento da execução orçamentária será feito pelos órgãos de contabilização.

No Artigo 79 do referido Decreto-Lei temos:

Art. 79. A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.

Já a Lei 4.320/64 cita ainda, em seu artigo 83 que:

Art. 83. 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.

Atualmente, a contabilidade, como ramo da ciência contábil, é definida como sendo aquele “ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público”. (NBC T 16.1, aprovada pela Resolução 1.128/2008 do CFC).

Analisando o posicionamento emitido pelo CFC em relação à definição da contabilidade aplicada ao setor público, temos a nítida visão que trata-se de um “braço” da ciência contábil, devendo, portanto, obedecer aos Princípios de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade.

A Resolução 1.128/2008 que aprova a NBC T 16.1 – conceituação, objeto e campo de aplicação, emanada do Conselho Federal de Contabilidade traz ainda a visão clara de qual é a função social da contabilidade aplicada ao setor público:

A função social da Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve refletir, sistematicamente, o ciclo da administração pública para evidenciar informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social.

Conforme citado, a NBC T 16.1 fala da função social da contabilidade aplicada ao setor público, na medida em que contribui sobremaneira para a transparência da gestão pública e para o controle social, fornecendo informações que permitem um melhor controle do gasto do dinheiro que pertence, em última instância, a todos os cidadãos.

## Objetivo e objeto da contabilidade aplicada ao setor público

Nesta mesma esteira, o objeto da contabilidade aplicada ao setor público é justamente o patrimônio das entidades públicas, nos termos do contido na Resolução 1.128/2008 que aprovou a NBC T 16.1.

É necessário destacar que o orçamento é de grande importância para a contabilidade aplicada ao setor público, pois as peças orçamentárias são as que têm maior influência sobre o patrimônio das entidades públicas. Porém, o objeto de estudos da contabilidade aplicada ao setor público é o patrimônio das entidades públicas, sendo o orçamento público parte integrante deste objeto de estudos.

No entanto, devemos dar a importância devida ao orçamento público, sem torná-lo único e exclusivo objeto de estudo da contabilidade aplicada ao setor público, como era visto anteriormente.

A visão que devemos ter da contabilidade aplicada ao setor público é aquela da contabilidade voltada para a contabilidade, isto é, a contabilidade cumprindo o seu papel de estudar, interpretar e controlar o patrimônio das entidades públicas.

A figura a seguir ilustra de forma clara e inequívoca a forma de atuação da contabilidade aplicada ao setor público.



Figura 1 – Relacionamento da Contabilidade Aplicada ao Setor Público com as demais áreas da administração pública.

Já o objetivo da contabilidade aplicada ao setor público está intimamente ligado ao seu objeto de estudo, isto é, o patrimônio e tudo aquilo de informações que podem ser extraídas desse objeto de estudo.

Portanto, nos termos da NBC T 16.1, temos os objetivos da contabilidade aplicada ao setor público:

4. 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.

Dadas as suas características, e sendo uma fonte inesgotável de informações, pois tudo que acontece nas entidades é registrado pela contabilidade, esta se torna a principal ferramenta de fornecimento de informações, tanto para o gestor como para a sociedade, sem deixar de lado o controle externo.

Observe que a contabilidade tem como premissa básica o fornecimento de informações úteis a quem possa interessar e a quem tenha direito de obter essas informações.

## **Campo de aplicação da contabilidade aplicada ao setor público**

O campo de atuação da contabilidade aplicada ao setor público é definido pela Resolução 1.128/2008 que aprovou a NBC T 16.1, conforme segue:

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

8. 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.

Dessa maneira, acabam os problemas de definição de quais ou qual entidade deverá adotar os procedimentos de contabilidade aplicada ao setor público, pois de acordo com a norma citada, toda entidade do setor público está sob a égide, no caso atualmente da Lei 4.320/64, sendo que esta regra aplica-se parcialmente às demais entidades que recebem recursos públicos, como por exemplo as entidades sociais privadas, que, apesar de serem privadas, devem prestar contas dos recursos recebidos da administração pública, como forma de garantir a transparência na aplicação dos recursos públicos.

Por fim, a Resolução 1.128/2008 que aprovou a NBC T 16.1 indica de forma clara e inequívoca a classificação a ser dada para a unidade contábil:

10. Unidade Contábil é classificada em:

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



# Regime contábil para apuração dos resultados

No Brasil, existe certa confusão em relação ao regime adotado para a apuração dos resultados.

Se formos olhar as receitas e despesas públicas sob o enfoque orçamentário, isto é, aquelas receitas e despesas que vêm única e exclusivamente da execução do orçamento público e sua finalidade é dar consecução às políticas, diretrizes e metas estabelecidas nos orçamentos públicos, devemos adotar como critério o contido do artigo 35 da Lei Federal 4.320/64, que traz: o regime de caixa para as receitas e o regime de competência para as despesas.

Conforme o artigo 35 da Lei 4.320/64,

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadadas;

II - as despesas nele legalmente empenhadas.

O regime de caixa diz respeito ao registro das receitas no momento que essas efetivamente ingressam nos cofres públicos. Já o regime de competência aplicado às despesas diz respeito ao registro das despesas no momento da sua ocorrência, independentemente de serem pagas ou não.

Contudo, se formos observar as receitas e despesas sob o enfoque patrimonial, isto é, em relação às alterações que produzem na riqueza patrimonial, devemos observar o contido no artigo 85 da própria Lei Federal 4.320/64:

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem 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.

Da análise do artigo 85 da Lei 4.320/64 temos que a contabilidade deverá evidenciar a composição do patrimônio das entidades públicas. Portanto, faz-se necessário, para melhor evidenciar essas alterações, que os registros das receitas e despesas sejam processados de acordo com o regime de competência.

## Exercício financeiro na Administração Pública

O exercício financeiro compreende o período de tempo durante o qual será executado o orçamento público, ou seja, é o período onde ocorre a arrecadação das receitas e a execução da despesa pública.

Na contabilidade pública, o exercício financeiro é determinado pelo artigo 34 da Lei 4.320/64, conforme segue:

DO EXERCÍCIO FINANCEIRO

Art. 34. O exercício financeiro coincidirá com o ano civil.

Portanto, o exercício financeiro, invariavelmente, coincidirá com o ano civil, isto é, inicia em 1.º de janeiro e encerra em 31 de dezembro do mesmo ano.

## Legislação aplicada à contabilidade aplicada ao setor público

Atualmente, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), em conjunto com outros organismos, entre eles os Tribunais de Contas Estaduais e Municipais, tem desenvolvido um brilhante trabalho no sentido de normatizar as ações da contabilidade aplicada ao setor público.

É importante salientar o papel preponderante do Conselho Federal de Contabilidade, que aprovou e publicou as primeiras 10 Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, conforme segue:

### Tabela 1– Conselho Federal de Contabilidade: resoluções, ementas e normas do CFC

N.º RES.	N.º NBC T	CONTEÚDO
1.128	NBCT 16.1	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação.
1.129	NBCT 16.2	Patrimônio e Sistemas Contábeis.
1.130	NBCT 16.3	Planejamento e seus Instrumentos sob Enfoque Contábil.
1.131	NBCT 16.4	Transações no Setor Público.
1.132	NBCT 16.5	Registro Contábil.
1.133	NBCT 16.6	Demonstrações Contábeis.
1.134	NBCT 16.7	Consolidação das Demonstrações Contábeis.

(Conselho Federal de Contabilidade – CFC. Adaptado.)

N.º RES.	N.º NBC T	CONTEÚDO
1.135	NBCT 16.8	Controle Interno.
1.136	NBCT 16.9	Depreciação, Amortização e Exaustão.
1.137	NBCT 16.10	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

O Conselho Federal de Contabilidade constituiu um grupo de estudos que está trabalhando no sentido de realizar a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade às Normas Internacionais de Contabilidade (IPSAS – International Public Sector Accounting Standards).

Não é possível deixar de citar neste processo a Lei Federal 4.320/64, que apesar de ser do ano de 1964 se mostra muito atual, estando ainda em vigência.

Além da Lei 4.320/64 outro importante instrumento que impulsionou a melhoria nos padrões da contabilidade aplicada ao setor público foi a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000), pois, na medida em que organizou as finanças de nosso país, exigiu informações mais rápidas e precisas, fazendo com que a contabilidade evoluísse para dar atendimento aos padrões de qualidade exigidos.

Por fim, é importante citar a Portaria 184/2008, do Ministério da Fazenda, que

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.

## Ampliando seus conhecimentos

### A importância da contabilidade pública

(SANTOS; REIS, 2005. Adaptado.)

O escopo deste trabalho é destacar a importância da contabilidade pública como uma ferramenta fundamental para a boa administração pública no desempenho de sua função de atender os interesses da sociedade, como instrumento gerencial que proporcione maior transparência e controle. Se uma instituição pública não possui controle das suas decisões, fundamentadas em informações corretas, essa pode obter déficit em vez de superávit, trazendo assim um sério

prejuízo à nossa sociedade, que muitas vezes desconhece o uso dos recursos públicos. A contabilidade pública constitui hoje um dos ramos mais complexos da contabilidade, mas de menor divulgação, da mesma forma que é reduzido o número de profissionais especializados na área.

## **Introdução**

A contabilidade pública é tão importante quanto a contabilidade que é aplicada nas empresas privadas. Ela não deve limitar-se tão somente a prestar contas aos cofres públicos, através de dispositivos legais e constitucionais, mas buscar transparência nos demonstrativos financeiros. Isso permitiria que todos os cidadãos pudessem compreender as ações dos governantes e fizessem uma análise crítica, verificando, assim, a atuação dos vários órgãos no que diz respeito à subtração de parte do patrimônio público por meio de tributos.

A contabilidade pública, no exercício de suas funções, tem que ser um instrumento de alcance e manutenção dos interesses públicos, os quais devem estar sempre voltados ao atendimento à sociedade.

A contabilidade pública é um instrumento que proporciona à administração pública as informações e controles necessários para uma melhor condução dos negócios públicos. Ela deve abastecer de informações todo o processo de planejamento, orçamento (elaboração, estudo e aprovação, execução e avaliação dos resultados), controle e o processo de divulgação da gestão realizada.

O objetivo deste trabalho é demonstrar a importância da contabilidade pública, abordando os procedimentos exigidos pelo governo, tão necessários para a sociedade, e cooperando para melhor manuseio dos recursos públicos.

## **Materiais e métodos**

Este trabalho é uma pesquisa bibliográfica, desenvolvida a partir de material já elaborado, principalmente de livros e artigos científicos. O método foi a análise das diferentes obras e compará-los, até obter-se um contexto harmônico e sensato para o desenvolvimento deste artigo.

## Conceito e definição de contabilidade pública

A contabilidade pública é um ramo da contabilidade regido pela Lei 4.320/64. Seu objetivo é o controle sistemático dos recursos econômico-financeiros do Estado, através das ações administrativas de seus agentes – União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Segundo a Lei 4.320, podemos definir a contabilidade pública como a parte da contabilidade que coleta, registra, controla e analisa os atos e os fatos da Fazenda Pública; ela reflete o patrimônio público e suas variações, bem como acompanha e demonstra a execução do orçamento; diferindo das demais contabilidades porque os seus procedimentos estão ligados diretamente à administração pública, cuja ordenação se faz através de leis e regulamentos.

Cabe destacar que na empresa privada tudo é possível, se não contrariar a lei, enquanto no setor público só é possível com autorização legal.

## Campo de atuação

Segundo Silva (2004), “a Contabilidade pública está intimamente ligada ao regime democrático adotado pelos Estados Modernos, pois quando exerce o poder, se exerce em nome do povo, e todos os aspectos da contabilidade encontram-se em um ambiente propício para suas elaborações teóricas e para suas aplicações práticas. Assim todo avanço da autocracia do despotismo implica retrocesso da contabilidade como integrante do sistema de informações do Governo”.

A contabilidade pública é restrita à administração nos seus quatro níveis de governo: Federal, Estadual, Municipal e Distrito Federal, bem como as suas Autarquias e Fundações. Em seu título X, a Lei 4.320/64 trata das autarquias e outras entidades, que compreendem-nas com autonomia financeira e administrativa, cujo capital pertença integralmente ao poder público.

Dessa forma, a estrutura da Administração Pública atendida pela contabilidade seria:

**Administração Direta:** encontramos o núcleo central constituído dos seguintes órgãos máximos dos três poderes e seus subordinados, sendo eles o **Poder Legislativo** e o **Poder Executivo** – ambos no âmbito Federal, Estadual e Municipal e o **Poder Judiciário** – no âmbito Federal e Estadual.

Conforme Silva (2004), “na administração direta, encontramos ainda o órgão de controle interno responsável pela Contabilidade Pública a quem incumbe, além dos registros contábeis, a vigilância sobre desvios e desperdícios, bem como a delimitação da responsabilidade dos agentes públicos”.

**Administração Indireta:** corresponde à organização administrativa das pessoas jurídicas vinculadas, que são criadas pelo Estado para com ele comporem a Administração Pública, auxiliando-o no exercício da atividade administrativa.

Integram a Administração Indireta as seguintes entidades vinculadas:

**Tabela 1 – Administração Indireta\***

Autarquias	Institucionais	Prestam serviços autônomos personalizados.
	Corporativas	Representadas por órgãos fiscalizadores de profissões (CRC, CREP, CREA, CRTA etc.).
Fundações		
Sociedades de Economia Mista		
Empresas Públicas		

\* Somente aquelas sujeitas ao Orçamento Fiscal e de Seguridade Social.

## Principais usuários das informações contábeis

Ao estudar o campo de aplicação da contabilidade pública, é preciso levar em conta, além das regras pragmáticas da Fazenda Pública relativas ao estudo do orçamento, administração financeira ou tesouraria e crédito público, o processo do negócio público e os grupos de interesse nos negócios públicos e nas informações contábeis elaboradas pelo governo.

Em trabalho divulgado em outubro de 1985 pela *Governmental Accounting Standards Boards*, são reconhecidos três tipos de usuário das informações contábeis do setor público:

- O cidadão, para quem o governo é o principal responsável;
- Os membros do Legislativo, que representam os cidadãos;
- Os investigadores e os credores que emprestam recursos ou que participam no processo de financiamento.

O referido estudo não inclui os gerentes, executivos e administradores por serem os responsáveis pela elaboração dos relatórios; embora façam uso deles, não são considerados usuários primários dos relatórios contábeis.

Sem dúvida, conhecer e estudar os tipos de usuário é uma obrigação das instituições públicas e dos responsáveis pelo sistema contábil do governo, pois o contribuinte tem o direito de conhecer a realidade, principalmente a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece a transparência como uma das premissas básicas da gestão responsável e instrumento para melhor interação entre o Estado e o cidadão.

Entretanto, todos os órgãos de controle e auditoria do setor público devem ter sempre presente que para garantir a transparência é necessário que os relatórios contábeis e financeiros permitam avaliar as responsabilidades, seja pelo enfoque do Legislativo e do Tribunal de Contas, seja pelo enfoque do cidadão na qualidade de usuário dos serviços públicos:

**Tabela 2 – Grupos e tipos de usuário**

Grupos de usuários	Tipos de usuário	
Cidadãos	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Contribuintes</li> <li>- Eleitores</li> <li>- Usuário dos serviços</li> <li>- Mídia (rádio, televisão, jornal)</li> <li>- Associações e grupos de defesa do cidadão</li> <li>- Estudiosos de finanças públicas</li> </ul>	
Poder Executivo	Federal	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Câmara Federal</li> <li>- Senado</li> <li>- Tribunal de Contas da União</li> </ul>
	Estadual	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Assembleias Legislativas</li> <li>- Tribunais de Contas</li> </ul>
	Municipal	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Câmaras dos Vereadores</li> <li>- Tribunais de Contas</li> <li>- Conselhos de Contas</li> </ul>
Investidores e credores	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Investidores institucionais</li> <li>- Fornecedores e prestadores de serviço</li> <li>- Agência de classificação de risco</li> <li>- Instituições financeiras</li> </ul>	

Os grupos dos cidadãos estão interessados nas demonstrações contábeis com o objetivo de avaliar as condições financeiras e a probabilidade de aumento de impostos ou taxa de serviço.

Nesse grupo de usuário encontramos diversas associações de defesa do cidadão com interesse nos relatórios para exigir o aumento da aplicação em determinadas funções, como por exemplo: educação, saúde, saneamento etc.

Os membros do legislativo precisam avaliar a condição financeira global, inclusive a estrutura da dívida e os recursos disponíveis, calculando a dívida consolidada líquida. O objetivo desse grupo de usuários é monitorar o resultado nominal e o resultado primário para assegurar o cumprimento da “regra de ouro”, que proíbe operações de crédito (empréstimos) com o objetivo de dar cobertura a despesas correntes. Preocupa-se ainda com o nível de fontes de recursos e o nível e tipo de gastos, principalmente nas funções em que se estabelece aplicação mínima, como educação e saúde.

Os investidores e credores precisam da informação sobre recursos financeiros disponíveis, pois se preocupam com a avaliação das responsabilidades atuais e contingentes, bem como com a posição da dívida consolidada do governo. Seu objetivo é identificar a habilidade do poder público para continuar arrecadando e comprometendo recursos principalmente em relação à continuidade de certos gastos. Para isso, precisam conhecer os resultados operacionais e dados de fluxo monetários (anual e futuro), para analisar as tendências e identificar pontos fortes e fracos na geração de recursos, principalmente na amortização da dívida.

## Conclusão

Considerando as peculiaridades de suas atividades, a Contabilidade Pública precisa ser estudada mais a fundo, para que se torne um instrumento de perfeita eficácia no cumprimento de sua missão e trazer, assim, a transparência e a clareza de sua execução perante a sociedade.

A ocorrência de déficits elevadíssimos em todos os níveis de Governo pode ser encarada como um forte indício de que persistem falhas em termos de observância da Lei 4.320/64, quanto aos controles da execução orçamentária e contábil. Há que ser melhor observado o sistema de controle estabelecido na legislação pertinente.



## Atividades de aplicação

1. O exercício financeiro coincidirá com o:
  - a) ano fiscal.
  - b) ano estabelecido no PPA.
  - c) ano fiscal de 1.º de julho a 31 de dezembro.
  - d) de acordo com o calendário estabelecido pelo governo federal.
  - e) ano civil.
  
2. De acordo com o que dispõe o artigo 85 da Lei 4.320/64, os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem:
  - I. O conhecimento da composição do patrimônio.
  - II. Acompanhar a execução orçamentária.
  - III. Análise e interpretação dos resultados econômicos.
  - IV. Determinar os custos dos serviços industriais.
  - V. Evidenciar a arrecadação tributária líquida.Das afirmativas acima estão corretas somente:
  - a) I, III, IV e V.
  - b) I, II, III e IV.
  - c) I, II, IV e V.
  - d) I, II, III e V.
  - e) I, II e V.
  
3. De acordo com o que dispõe o artigo 35 da Lei 4.320/64, conclui-se que o regime contábil adotado para registro das receitas orçamentárias, é:
  - a) misto, sendo de caixa para as receitas e de competência para as despesas.
  - b) de competência, para receitas e despesas.

- c) misto, sendo de competência para as receitas e de caixa para as receitas.
- d) de caixa, para receitas e despesas.
- e) misto, sendo de caixa para as receitas e despesas correntes, e de competência para as receitas e despesas de capital.

---

## Gabarito

- 1. E
- 2. B
- 3. A

---

## Referências

BRASIL. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/)>. Acesso em: 24 ago. 2010.

BRASIL. Decreto-Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/](http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/)>. Acesso em: 24 ago. 2010.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

BRASIL. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Novo Código Civil**. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/)>. Acesso em: 24 ago. 2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria 184, de 25 de agosto de 2008. Disponível em: <[www.fazenda.gov.br/portugues/legislacao/portarias/](http://www.fazenda.gov.br/portugues/legislacao/portarias/)>. Acesso em: 27 set. 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC 750/93. Disponível em: <[www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_750.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc)>. Acesso em: 24 ago. 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC 1.111/2007. Disponível em: <[www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1111.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1111.doc)>. Acesso em: 24 ago. 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC 1.128/2008 que aprova a NBCT 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <[www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1128.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1128.doc)>. Acesso em: 24 ago. 2010.

KOHAMA, Helio. **Contabilidade Pública**: teoria e prática. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Atlas, 2001.

SANTOS, Angelucci Rodrigues dos; REIS, Jorge Augusto Gonçalves. **A Importância da Contabilidade Pública**. Disponível em: <<http://biblioteca.univap.br/dados/>>. Acesso em: 13 out. 2010.

