

**FACULDADE DOCTUM DE JOÃO MONLEVADE
INSTITUTO ENSINAR BRASIL – REDE DOCTUM DE ENSINO**

**A CONTABILIDADE PÚBLICA E O SEU PAPEL NA INSTITUIÇÃO E EXECUÇÃO
ORÇAMENTÁRIA PARA O ACOMPANHAMENTO DA GESTÃO MUNICIPAL**

João Vitor Dos Santos Miranda*
Randolpho Pereira Batalha Gomes**

RESUMO

Este artigo tem como o tema a contabilidade pública e a sua relação com a gestão Municipal, pois diante desta temática, percebem-se claras dificuldades dos gestores para gerir os recursos públicos, já que os mesmos são limitados e escassos, ora também devido ao amplo ordenamento jurídico pertinente a matéria. Tornando-se uma atividade complexa de ser exercida, neste contexto o objetivo deste estudo é analisar a importância da contabilidade pública no desempenho de suas funções, evidenciando e explanando os princípios previstos em bases legais, auxiliando o gestor a alcançar o melhor desempenho em suas ações, atingimento de seus objetivos e alcance da coletividade, a metodologia utilizada foi a pesquisa, qualitativa exploratória e bibliográfica, principalmente feita através de livros, revistas, legislação específica e artigos da internet, com o intuito de fundamentar o pesquisador. Portanto, diante da matéria pertinente a ser observada pela administração e as vezes negligenciada pela mesma e a dificuldade de se cumprir prazos e metas pré estabelecidos, quando estes realmente são respeitados, a necessidade da contabilidade pública se tornou mais evidente e claramente notada, o que a torna um importante instrumento de auxílio para os gestores, de controle para a fiscalização e

* Graduando em Ciências Contábeis na Faculdade Doctum de João Monlevade

** Bacharel em Direito, docente em Direito especialista na área Tributária

de informação para a sociedade, fazendo com que a apreciação deste artigo em potencial propicie ou agregue informações, aos seus leitores em geral sem qualquer discriminação.

Palavras-chave: Contabilidade pública. Gestão Municipal. Princípios

1 INTRODUÇÃO

A principal ferramenta da administração pública é o orçamento público que é a expressão física, econômica e financeira do planejamento governamental, o atual modelo orçamentário brasileiro é chamado orçamento programa, que possui uma vinculação direta com o planejamento, com o intuito de identificar os programas, os projetos, as atividades que o governo pretende realizar, dividindo o orçamento em fases de elaboração, aprovação, execução e prestação de contas.

Tanto o orçamento público como o patrimônio público é objeto de estudo da contabilidade pública, ramo da contabilidade que visa fornecer dados e informações úteis e confiáveis à administração pública, ajudando a mesma a alcançar uma gestão eficiente, eficaz e efetiva da máquina pública, observando aplicando os conceitos e as premissas legais, objetivando sempre a satisfação das necessidades em comum da sociedade.

Além de auxiliar na gestão pública, o contador público tem o dever de elaborar demonstrações contábeis nos prazos já legalmente pré-definidos, atualizadas e exatas buscando maior transparência, com objetivo também de fornecer informações para a apreciação do órgão fiscalizador, ou seja, o poder legislativo, que conta com o auxílio do tribunal de contas, que possui a incumbência de examinar e emitir parecer ao final do exercício financeiro, relativos aos atos praticados pela administração pública aprovando ou rejeitando as contas do chefe do executivo. Logo para obter um parecer favorável do tribunal de contas e a aprovação das contas mediante ao poder legislativo, a administração pública tem a obrigatoriedade da obediência das exigências legais dispostas no âmbito jurídico nacional.

Este estudo visa entender: Como o contador pode contribuir através do desempenho de suas funções para o alcance e realização dos fundamentos e princípios da administração pública e as implicações deste ato? Com ênfase no planejamento e execução orçamentária, tendo como base as principais exigências no ordenamento jurídico nacional, a lei Federal 4320 (BRASIL, 1964), que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, a lei Complementar 101 (BRASIL, 2000) lei de responsabilidade fiscal, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal dos gestores públicos, a Constituição Federal (BRASIL, 1988), que estabelece normas constitucionais sobre orçamentos no seu art. 165 ao art. 169 e outras normas pertinentes, que são de observância obrigatória para a administração pública, onde estão elencados os seus pressupostos e princípios básicos do planejamento, controle, responsabilização e transparência em consonância com as normas e práticas contábeis que serão tratadas neste estudo.

Desta forma este estudo se justifica como tentativa de elucidar sobre os atos em potencias dos gestores, capazes de afetar de forma sutil ou contundente a rotina da sociedade em geral, evidenciando as principais peças legais, e a atuação da contabilidade como uma das matérias disciplinadoras do grau de arbítrio dos chefes de Estado.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste tópico são apresentadas informações com embasamento bibliográficos e documentais, sobre a matéria tratada e analisada, com o objetivo de fundamentar a pesquisa, da forma que se resulte em um texto coerente.

2.1 O CONCEITO DA CONTABILIDADE PÚBLICA E AS FUNÇÕES DO CONTADOR

Segundo Bezerra Filho (2014) a contabilidade pública é definida como ramo da contabilidade geral, que registra e evidencia os atos e fatos capazes de afetar o patrimônio e o orçamento público. A contabilidade pública, tendo como seu representante o contador público tem como objetivo registrar, analisar e controlar as informações contábeis de forma que se tornem úteis para a administração pública, apresentando informações fidedignas dos atos e fatos praticados, auxiliando os gestores nas suas tomadas de decisões. Para Angélico (2009) a Contabilidade Pública é a disciplina que pratica na administração pública procedimentos, registros e apurações contábeis em observância as normas gerais do Direito Financeiro.

O contador exerce suas funções elaborando demonstrações contábeis que contribuem para a gestão administrativa e o controle social, com intuito de proporcionar maior transparência sobre as contas públicas, um controle interno e externo mais eficiente sobre a forma de atuação governamental. Seu objeto de estudo é o patrimônio público devendo todos os atos e fatos modificativos do patrimônio serem mensurados de forma fidedigna. Nessa definição nota-se que profissional da contabilidade não só tem que possuir um amplo domínio contábil, como também um bom conhecimento em gestão administrativa, requer ainda uma boa capacidade de análise de situações diferentes e hipotéticas, assim como um grande senso do que é responsabilidade social.

É importante ressaltar, que anteriormente os contadores não registravam os considerados bens de domínio público dos entes. Contudo com o advento da NBCT 16.10 Resolução 1.137 (BRASIL, 2008) o registro tornou-se obrigatório, pelo menos, para os bens que absorveram ou absorvem recursos públicos, o que mostra uma constante evolução da contabilidade e sua preocupação em evidenciar o fato, íntegro, neutro, e livre de erro, o patrimônio de acordo com sua realidade. Legalmente seu campo de aplicação se restringe aos órgãos governamentais, entidades e fundos da administração direta e indireta salvo as empresas estatais não dependentes, destaca-se ainda que com a promulgação da NBCT 16.1 as entidades não governamentais de personalidade jurídica de direito privado passarão a fazer deste rol, desde que elas, recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou

apliquem dinheiros, bens e valores públicos, na execução de suas atividades, ficando obrigadas a aplicarem regras da contabilidade pública, integralmente ou apenas para suas prestações de contas.

O Profissional contábil deverá ater suas funções a obediência dos princípios contábeis os registros do controle e variações atenderão a todos os princípios contábeis sem exceção, nesse caso, o reconhecimento das receitas e despesas respeitará o princípio da competência. Registrando alterações no ativo ou no passivo resultando na variação quantitativa ou qualitativa do patrimônio, como consequência da observância do princípio da oportunidade (BEZERRA FILHO, 2014).

Seguindo os dispositivos legais e afirmações anteriores mencionados. Podemos definir a contabilidade pública como matéria primordial à administração, que zela pela responsabilidade e transparência de seus atos, capaz de influenciá-la, através do fornecimento de informações úteis e fidedignas, registrando, controlando e evidenciando integralmente os atos e fatos relacionados à gestão, sejam eles patrimoniais ou puramente administrativos.

2.2 RECEITAS E DESPESAS, SEMELHANÇAS E DIFERENÇAS DO ÂMBITO PRIVADO AO PÚBLICO

A contabilidade como regra entende como receita, sendo, todas as entradas de recursos provenientes da venda de mercadorias, prestações de serviços ou outras ações como recebimentos de alugueis, rendimentos de aplicações financeiras, juros entre outras capazes de aumentar o patrimônio da entidade. O pronunciamento técnico CPC 30 traz ainda em seu texto a seguinte definição “Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade, que resultam no aumento do seu patrimônio líquido”. Ressalta-se que essa definição corresponde às normas aplicáveis as empresas privadas. Já no âmbito público: Receita pública é o recurso arrecadado pelo Estado, durante um determinado período financeiro utilizado para custear as despesas públicas (PALUDO, 2013).

Conceito de despesa, deliberação 539 da Comissão de Valores Mobiliários (BRASIL, 2013) “as despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante

o período contábil sob a forma de saída de recursos, redução de ativos ou incremento em passivos” conceito este pertencente às entidades consideradas privadas, não se aplicando em sua totalidade as operações efetuadas no âmbito público. A despesa pública consiste nos gastos previstos no orçamento, destinados a atenderem as demandas econômicas e sociais mediante a aplicação de recursos públicos (PALUDO, 2013).

As similaridades e as diferenças entre receitas e despesas, tornam-se mais evidentes quando se trata de seu reconhecimento. Observamos o disposto no art. 35 da lei Federal 4320 (BRASIL, 1964) “Pertencem ao exercício financeiro: as receitas nele arrecadadas, e as despesas nele legalmente empenhadas”. Dessa forma consolidou-se o método de competência para as despesas e de caixa para as receitas, enfoque orçamentário, algo que jamais poderia ser adotado em entidades privadas, que obedecem somente ao princípio da competência para elaboração de suas demonstrações. É importante enfatizar que o princípio da competência é aplicado em sua integralidade ao âmbito público.

Receita efetiva, aquela que quando reconhecida provoca aumento no patrimônio líquido da entidade. Despesa efetiva no momento de sua realização reduz a situação líquida patrimonial da entidade. Receita não efetiva, aquela que no momento de seu reconhecimento não altera a situação líquida patrimonial, característica permutativa, despesa não efetiva não alteram o patrimônio da entidade na sua realização. Diante deste exposto, outra notável diferença é relacionada às modificações das situações líquidas patrimoniais das entidades, pois, se ela for pública serão aplicadas as premissas das receitas e despesas efetivas e não efetivas em sua integralidade, fundamentadas em preceitos legais e subsidiadas em métodos contábeis pacíficos, algo que seria impensável ao âmbito privado, porque somente são tratadas e reconhecidas como receitas e despesas, aquelas que alterem quantitativamente a situação líquida patrimonial da entidade, ou seja, as efetivas ou comumente chamada de contábeis, respeitando as premissas legais já consolidadas em todo ambiente contábil.

Em linhas gerais, os conceitos mencionados por vezes, recebem tratamento equivocado, pode ser devido à tendência dos cursos superiores em não aprofundar nas matérias relacionadas ao âmbito público ou as várias aplicações da contabilidade no cenário atual, onde o profissional é predominantemente enraizado nas conhecidas contabilidades societária ou financeira, trazendo consigo noções e

práticas consolidadas nas mesmas, mas que nem sempre deverão ser utilizadas na contabilidade pública o que a torna uma matéria extremamente peculiar.

2.3 ORÇAMENTO E O PATRIMÔNIO

O orçamento é um método de planejamento governamental, que contém programas de trabalhos do Poder Executivo, onde estarão inseridos os planos de investimentos, obtenções de recursos, inversões e transferências durante um período financeiro com o intuito de estabelecer um elo entre o planejamento e a execução sob a égide da eficiência, eficácia e efetividade. A constituição federal de 1988 contempla uma seção exclusiva para tratar deste assunto tamanho a sua importância para o Estado do art. 165 ao 169. O orçamento público é um método de planejamento e organização para a aplicação dos recursos esperados, em programas de custeios (ANGÉLICO, 2009).

Atualmente o modelo orçamentário adotado no Brasil é o orçamento-programa, que é definido como instrumento de planejamento governamental onde nele terão que constar os programas, as atividades, os projetos, além dos objetivos, metas e resultados esperados. Em determinadas empresas privadas o orçamento é visto como o ato de planejar, estabelecendo metas e objetivos acompanhando sua evolução ao longo do período e facilitando possíveis correções de desvios, conceito este similar ao aplicado no âmbito público. Destaca-se ainda, que o orçamento é uma peça evolutiva, não estática, acompanha a transição e a necessidade de um determinado Estado ao longo de seu progresso. O mesmo já foi chamado de orçamento clássico ou tradicional sendo definido como aquele que enfatizava os insumos e aquisições sem a devida atenção ao resultado, passando ainda pelo orçamento de desempenho ou realizações, focalizando o resultado e descuidando-se dos métodos utilizados para alcança-los, pois se entendia que os fins justificavam-se os meios. Culminando assim no instrumento de planejamento que hoje conhecemos como orçamento programa. Segundo Pascoal (2008, p. 20) “a palavra programa revela característica, uma qualidade do orçamento moderno”.

Em sua estrutura o orçamento-programa deverá conter no mínimo as seguintes variáveis.

- a) Diretrizes, conjunto de critérios para orientar o plano de governo.
- b) Programas, instrumentos de organização governamental.
- c) Objetivos, resultado que se pretende alcançar.
- d) Ações, operações para resultar em produtos.

No cenário atual onde existe uma perceptível dificuldade para a elaboração de um planejamento, que possa ao menos ser considerado responsável e às vezes devido até certa relutância por parte dos gestores. A administração pública deverá fazer uso de três instrumentos de planejamento. Previstos no art. 165 ao 169, da CF/88, que são o Plano Plurianual, Lei Diretrizes Orçamentárias e a lei Orçamentária anual, visto que o art. 165 parágrafo 1º da Constituição Federal (BRASIL, 1988) versa sobre o PPA, “ A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal”. Plano para constituição de um resumo do planejamento da administração pública serve como base para os demais planos e programas de governo (GIACOMONI, 2010).

O PPA vigora por quatro anos, sendo do segundo ano de mandato da administração pública até o primeiro ano de mandato subsequente, justamente para haver continuidade de programas e projetos em prol da sociedade, contendo ainda as despesas de capital, e outras dela decorrentes, inclusive aquelas referentes aos programas de duração continuada. É importante ressaltar que não existe ainda regras de padrões mínimos a serem observadas para a elaboração do Plano Plurianual. Toda via existe uma posição incontestada e consolidada pelos estudiosos da matéria, de que este instrumento de planejamento deve ter como essência as seguintes variáveis.

- a) Identificação dos problemas
- b) Estabelecer as Diretrizes
- c) Estabelecer os Objetivos
- d) Levantar os Programas
- e) Ações e Produtos gerados
- f) Metas Físicas

g) Estimativas de custos

Sobre a LDO, em seu art. 165 parágrafo 2º da referida lei, dispõe que “a lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente”. Essa lei é responsável por direcionar a elaboração da LOA, dispor sobre as possíveis alterações na legislação tributária e definir política de aplicação para agências de fomento, além de selecionar as diretrizes previstas no PPA que deverão ser mencionadas com suas devidas dotações na lei orçamentária anual, podendo se materializar em lei ordinária de iniciativa do poder executivo. Norteia a consecução dos gastos públicos, bem como os padrões a serem seguidos na elaboração da LOA estabelecendo um elo entre o PPA e a LOA (PALUDO, 2013). A sua elaboração respeitando as premissas legais auxilia no controle e transparência da gestão. As exigências para a sua elaboração previstas na CF/88 contribuiu positivamente para o aumento da participação do poder legislativo regulando e fiscalizando os atos da gestão (GIACOMONI, 2010).

A LOA é um instrumento de planejamento de curto prazo onde constarão as previsões da receita e a fixação das despesas a serem realizadas no exercício no exercício financeiro. É o processo final do planejamento constitui documento legal que enfatiza a gestão anual dos recursos públicos (PALUDO, 2013). É conhecida também como a “lei dos meios”, pois através dela que se definem os meios para a execução orçamentaria e conseqüentemente a realização dos programas, objetivos e metas descritos no PPA e na LDO, em seu texto compreenderá o orçamento fiscal, orçamento de investimento e orçamento da seguridade social conforme disposto no art.165. Parágrafo 5º da CF/88. O orçamento ao percorrer o processo legislativo: discussão, votação e aprovação. Sancionamento e promulgação por parte do poder executivo, ele se torna lei orçamentária e as dotações orçamentárias nela contidas configuram-se autorizadas podendo ser executadas mediante a disponibilidade de recursos pelo ordenador de despesa da administração pública.

Vimos até então a importância do orçamento, peça do planejamento governamental, porém a contabilidade assume tal grandeza perante a área pública, o que faz com que ela não trate unicamente do orçamento, mas também do patrimônio público, pelo fato de sua gestão estar diretamente envolvida nos atos em potencias da administração pública. O estudo do patrimônio público com foco

gerencial é algo novo para administração, este recentemente adquiriu grande importância por não ser mais considerado um conjunto de bens físicos dos órgãos, passando a ser visto como um conjunto de todos os ativos deste órgão, incluindo os intangíveis. Os usuários que estão acostumados ao analisar as demonstrações de uma entidade privada, identificar possíveis oportunidades, ao verificar alterações quantitativas no seu patrimônio, lucro ou prejuízo, teria certa dificuldade caso se tratasse de uma entidade pública, pois algo assim seria irrelevante no âmbito público, pois o foco é a gestão dos recursos públicos independente de suas alterações no patrimônio. Segundo Bezerra Filho (2014) Para uma correta análise do patrimônio público deve ser levado em conta o aspecto qualitativo referente as funções e não o aspecto monetário, quantitativo. O que dispõe a Resolução 1128 (BRASIL, 2008), do Conselho Federal de Contabilidade define patrimônio publico como: “o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público”.

As variações do patrimônio público devem ser acompanhadas através de um sistema que registre e produza informações integras e tempestivas capazes de influenciar os gestores na tomada de decisão (BEZERRA FILHO, 2014). Seguindo a mesma linha. A contabilidade passou a ser melhor explorada por causa das transformações econômicas e sociais surgidas no século XXI ,se tornando importante ao processo decisório dos gestores públicos e também às prestações de contas dos mesmos (PLATT NETO, 2012).

Visando aperfeiçoar e cumprir as necessidades de acordo com as normas internacionais, a legislação vigente no país e buscando um tratamento contábil padronizado, exigência trazida com a promulgação da LRF, todos esses fatores culminaram com a elaboração de um plano de contas de abrangência nacional, nasceu assim, editado pela STN o conhecido PCASP, plano de contas aplicado ao setor público método de consolidação das contas nacionais. Instrumento de modernização da contabilidade facilita a aplicabilidade dos princípios e proporciona maior eficiência na tomada de decisão além de padronizar as contas públicas (BEZERRA FILHO, 2014). É preciso destacar que o principal motivo da mudança do plano de contas, foi a mudança da contabilidade pública deixando de ser prioritariamente orçamentária para também enfatizar o patrimônio público, visto que antes da edição do PCASP não havia consenso sobre a metodologia, estrutura,

regra e conceito para registro e evidenciação dos atos administrativos. As informações careciam de qualidade dificultando a interpretação por parte dos usuários interessados, governo, sociedade ou investidores, proporcionando um ambiente cético, visto que desconheciam a real situação das entidades públicas. Outro ponto importante a ser mencionado é sobre o seu alcance, que é de utilização obrigatória para todos os órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive seus fundos autarquias, fundações e empresas estatais dependentes.

Entrando em sua estrutura, o PCASP dividiu as contas em grandes grupos estruturando o de acordo com a natureza das informações contábeis:

- a) Natureza de Informação Orçamentária: registra, processa, e evidencia os atos e fatos relacionados ao planejamento e execução orçamentária.
- b) Natureza de Informação Patrimonial: registra, processa e evidencia os atos e fatos financeiros e não financeiros.
- c) Natureza de informação de controle: 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.

Segundo a NBC 16.2, a contabilidade aplicada ao setor público deve ser organizada em um único sistema de informações, dividindo-se em subsistemas:

- a) Subsistema Orçamentário
- b) Subsistema Patrimonial
- c) Subsistema de controle
- d) Subsistema de custos

Esses subsistemas elencados relacionam-se com as naturezas específicas das informações contábeis previstas logo acima, salvo o subsistema de custos que não é mencionado no PCASP devido a sua característica gerencial e não transacional. Nota-se a importância da inclusão do subsistema de custos pela NBC 16.2, pois a aplicação do mesmo resulta na identificação dos recursos consumidos facilitando avaliação da gestão pública quanto a sua eficiência e economicidade, serviços prestados menos recursos consumidos. De acordo com Bezerra Filho (2014) O sistema contábil composto de seus subsistemas de informações, fornecem

produtos diferentes de acordo com cada particularidade, mas que trabalham em prol de uma finalidade específica, a informação sobre o patrimônio público.

Com a evolução do plano de contas mediante as exigências da legislação vigente e a necessidade de padronização dos registros, as demonstrações contábeis sofreram determinadas transformações. Em um cenário regido pela lei 4320/64 onde eram exigidos aos entes públicos elaborar ao final do exercício, Balanço Orçamentário, Balanço Patrimonial, Balanço Financeiro e Demonstrações das Variações Patrimoniais. Relatórios que deveriam ser preparados com intuito de favorecer a transparência na execução orçamentária, financeira e patrimonial.

Portanto, com a já citada mudança passando da contabilidade orçamentária para a patrimonial. A Secretaria do Tesouro Nacional por meio da portaria 437 (BRASIL, 2012) trouxe alterações e atualizações nas estruturas das referidas demonstrações e introduziram novos demonstrativos estabelecidos na NBC T 16.6: Demonstrativos dos Fluxos de Caixa (DFC) e Demonstrativo das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) esta, obrigatória somente para os entes que possui estatais dependentes, todas acompanhadas de Notas Explicativas. As demonstrações possui um grande papel nas composições e nas saídas de informações geradas pelo setor público, auxiliando o desempenho do controle externo e controle social. Promovendo a transparência dos resultados orçamentários, patrimoniais e financeiros. Em resumo, com o advento da portaria citada, a elaboração e divulgação dos relatórios contábeis descritos acima, passaram a ter obrigatoriedade para as entidades definidas no campo de aplicação da contabilidade do setor público.

Salientamos ainda, que as alterações e atualizações efetuadas pela Secretaria do Tesouro Nacional por meio da portaria 437 (BRASIL, 2012) na Lei Federal 4320 (BRASIL, 1964) possui respaldo legal na própria lei, no seu art. 113.

Para fiel e uniforme aplicação das presentes normas, o Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda atenderá a consultas, coligirá elementos, promoverá o intercâmbio de dados informativos, expedirá recomendações técnicas, quando solicitadas, e atualizará sempre que julgar conveniente, os anexos que integram a presente lei.

Em linhas gerais conclui-se que as variações dos métodos utilizados como forma de registro e evidenciação são aceitáveis, desde que a sua essência seja respeitada, ou seja, expor as informações como de fato ela é, apresentando-as com o propósito de ser relevante ao usuário.

3 METODOLOGIA

Este trabalho científico constitui-se de pesquisa qualitativa, exploratória e bibliográfica, onde inicialmente foram pesquisadas fontes bibliográficas diretamente ligadas à matéria tratada e complementadas com fontes indiretas correlacionadas a matéria.

Para Odília Fachin (2003, pág. 123), “A pesquisa é um procedimento intelectual em que o pesquisador tem como objetivo adquirir conhecimento por meio da investigação de uma realidade e da busca de novas verdades sobre um fato (objeto, problema)”.

Tendo como base a pesquisa bibliográfica que consiste na exploração de conteúdo fixado em documentos já escritos segundo Gil (2002), “a principal vantagem da pesquisa bibliográfica está no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente”.

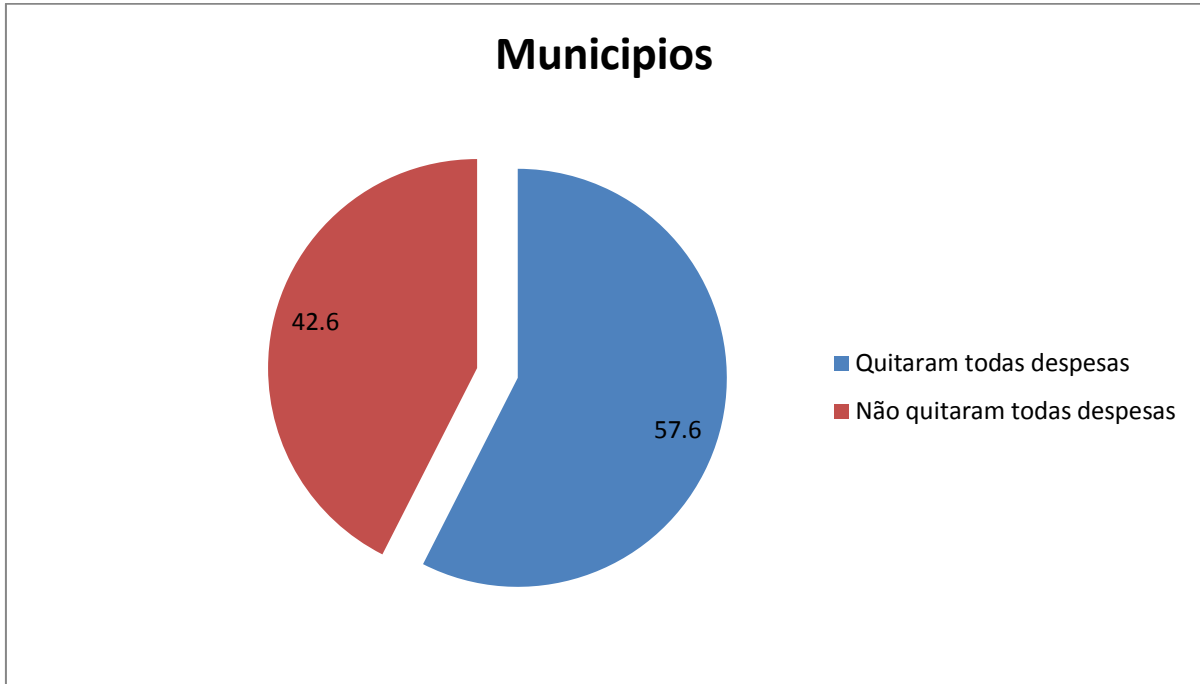
A pesquisa bibliográfica foi feita através de livros, revistas, legislação específica e artigos da internet, com o intuito de fundamentar o pesquisador sobre a determinada matéria, explorando o conteúdo das seguintes áreas de consulta, contábil, administração e direito, permitindo um melhor embasamento teórico através dessa pesquisa documental, de forma exploratória proporcionando uma melhor criação e articulação das ideias, assim como a reprodução e coerência das informações coletadas, levando assim a análise das informações e hipóteses levantadas visando a resolução dos problemas descritos neste artigo.

4 PESQUISAS E ANÁLISE DADOS

O presente estudo trata da capacidade de gestão pública municipal aliada a prática contábil, para um melhor e maior atendimento a necessidade em comum da sociedade. É perceptível que os municípios enfrentam claras dificuldades de gestão

de seus recursos públicos, uma pesquisa feita pela CNM (Confederação Nacional dos Municípios) evidencia essas dificuldades.

Gráfico 1. Nível de endividamento dos municípios brasileiros



Fonte: CNM, 2015

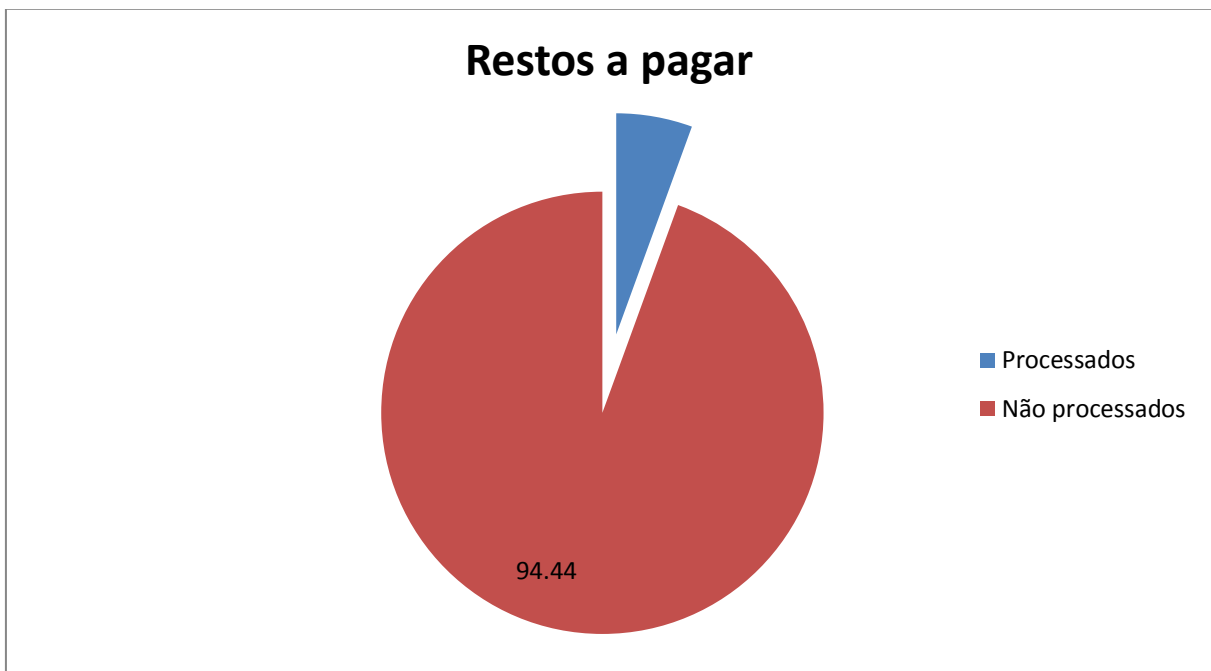
Esta pesquisa foi aplicada em 4080 municípios em território brasileiro no ano de 2015, nota-se que em 42,6% do total dos municípios fecharam as suas contas no vermelho no respectivo ano e estima-se que esse número passe de 42,6% para 60% no ano de 2016, ou seja, mais da metade dos municípios brasileiros. A contabilidade auxilia para a solução desse desafio, através do acompanhamento da arrecadação das receitas em face de realização das despesas. Um controle interno bem estruturado para avaliar o cumprimento das metas previstas e a execução dos programas de governo.

Outro desafio da gestão municipal é comum à maioria dos Municípios Brasileiros que enfrentam sérios problemas com os chamados restos a pagar, que são dívidas de exercícios anteriores às quais os municípios não conseguem quitar até o término do exercício financeiro, resultando em números significativos de obrigações não cumpridas.

Os Restos a pagar processados são despesas legalmente empenhadas, autorizadas, pelo ordenador de despesa cuja fase de liquidação já foi concluída, porém não houve o pagamento antes do fim do exercício financeiro, já restos a pagar não processados são despesas legalmente empenhadas, que não foram liquidadas e nem pagas até o fim do exercício financeiro.

Sobre os restos a pagar a Confederação Nacional dos Municípios fez um levantamento evidenciando números bem expressivos.

Gráfico 2. Restos a pagar processados e não processados



Fonte: CNM, 2015

Num total de Restos a pagar de 42,8 bilhões, referentes a 4080 municípios. Destes 2,4 bilhões processados e 40,4 bilhões não processados como mostra o gráfico acima.

Ainda sobre os restos a pagar podem ser classificados como inscritos, que são aqueles provenientes somente do ano anterior e reinscritos que são os referentes aos últimos anos da administração pública.

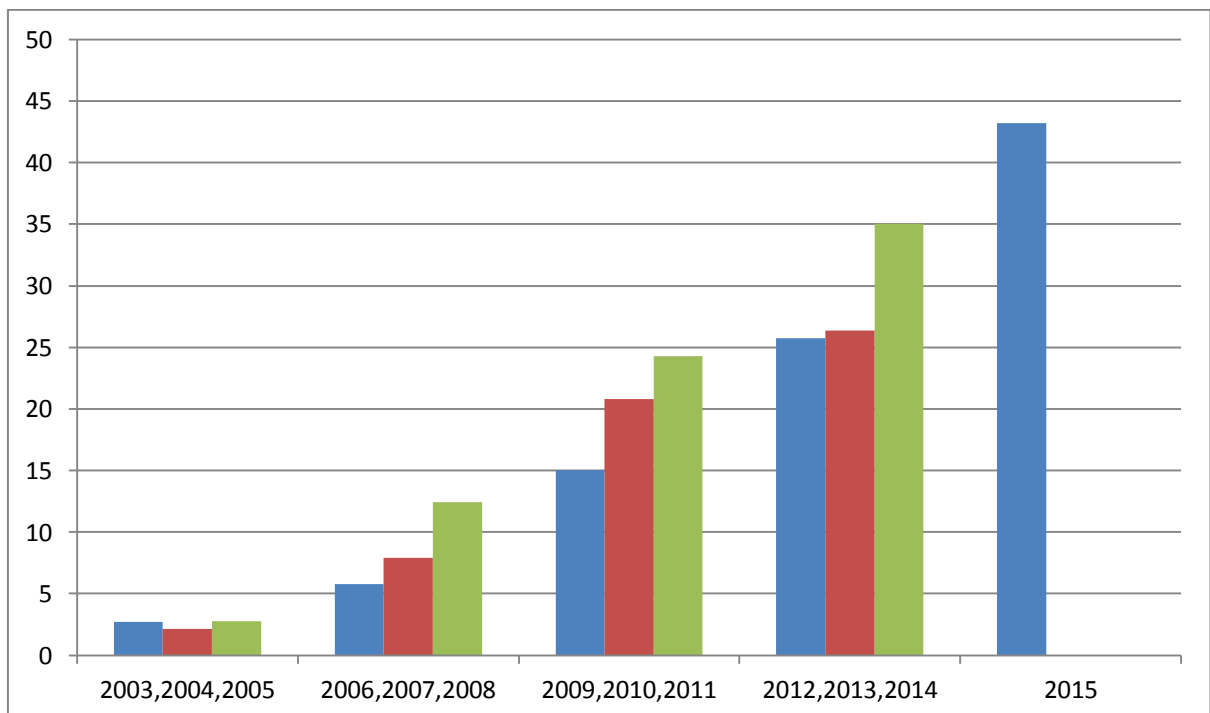
Gráfico 3. Restos a pagar inscritos e reinscritos



Fonte: CNM 2015

Tendo como referência um total de 43,1 bilhões, sendo que 18,2 bilhões são restos a pagar inscritos e 24,9 bilhões são reinscritos.

Gráfico 3. Evolução dos restos a pagar



Fonte: SIAFI, 2016

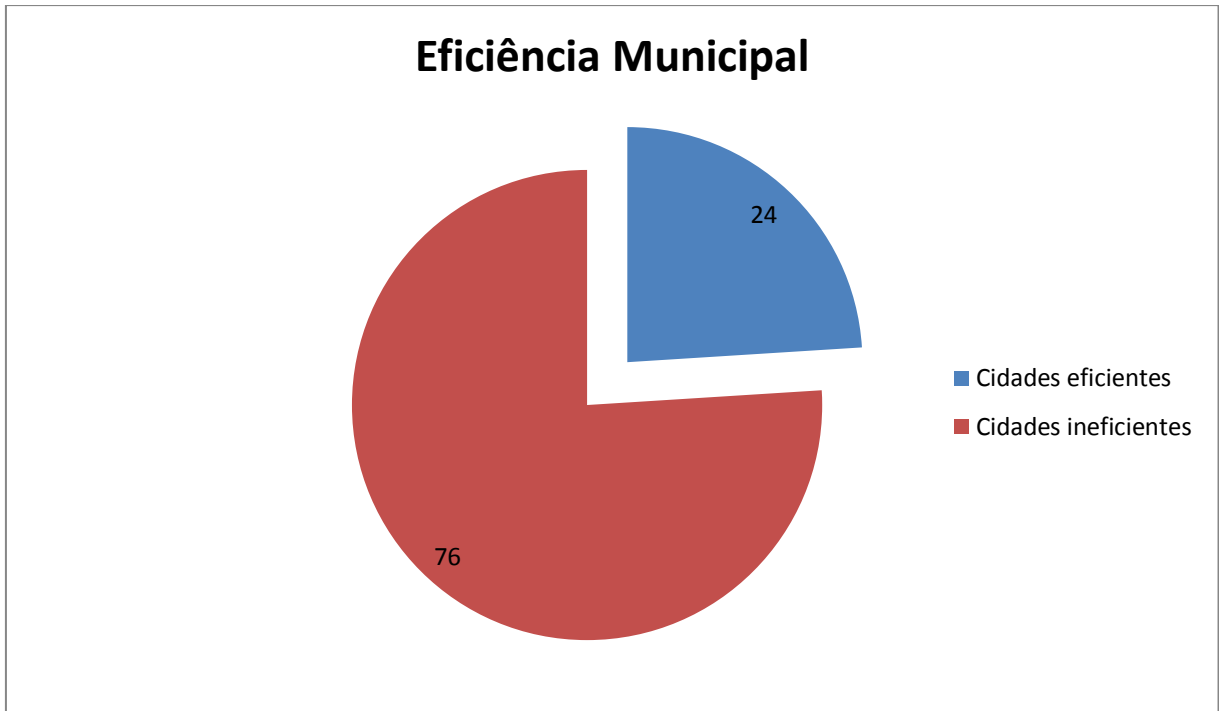
Com os dados coletados ao longo de 12 anos percebe-se a evolução dos restos a pagar referentes aos municípios brasileiros, o que provoca uma situação crítica jamais vivenciada pela administração pública, o contador nas suas funções exerce o controle das operações de crédito, avais e garantias. Além da elaboração do demonstrativo da programação Financeira e orçamentária e o cronograma de execução mensal de desembolso subsidiando as decisões dos gestores no intuito de cumprimento das metas previstas no exercício financeiro. Vale ressaltar sobre momento em que a administração se encontra no último período de mandato, pois a LRF exige que uma série de providências sejam tomadas durante esse período. Destaca-se a elaboração do Relatório de Gestão fiscal, Relatório Resumido de execução orçamentaria, Prestação de contas de transferências voluntárias, encaminhamento das contas atuais ao Governo, dentre outras.

A citada Lei estabelece ainda penalidades e sanções para os chefes do executivo que, nos últimos dois quadrimestres do ultimo ano da legislatura, assumir obrigação cuja despesa não pode ser paga no mesmo exercício, a menos que, tenha disponibilidade de caixa suficiente para quitá-la.

É importante ressaltar, que de acordo com a lei de crimes fiscais tal transgressão à LRF pode ser punida com reclusão de um a quatro anos.

Sabe-se que o objetivo principal deste artigo é a importância da contabilidade em prol de uma gestão pública municipal mais eficiente. Assim os dados mais significativos para este trabalho serão representados pela medição da eficiência municipal. Pesquisa efetuada pela Folha de São Paulo medindo quais municípios fornecem mais serviços básicos à sociedade empregando menor volume de recursos.

Gráfico 4. Nível de Eficiência Municipal

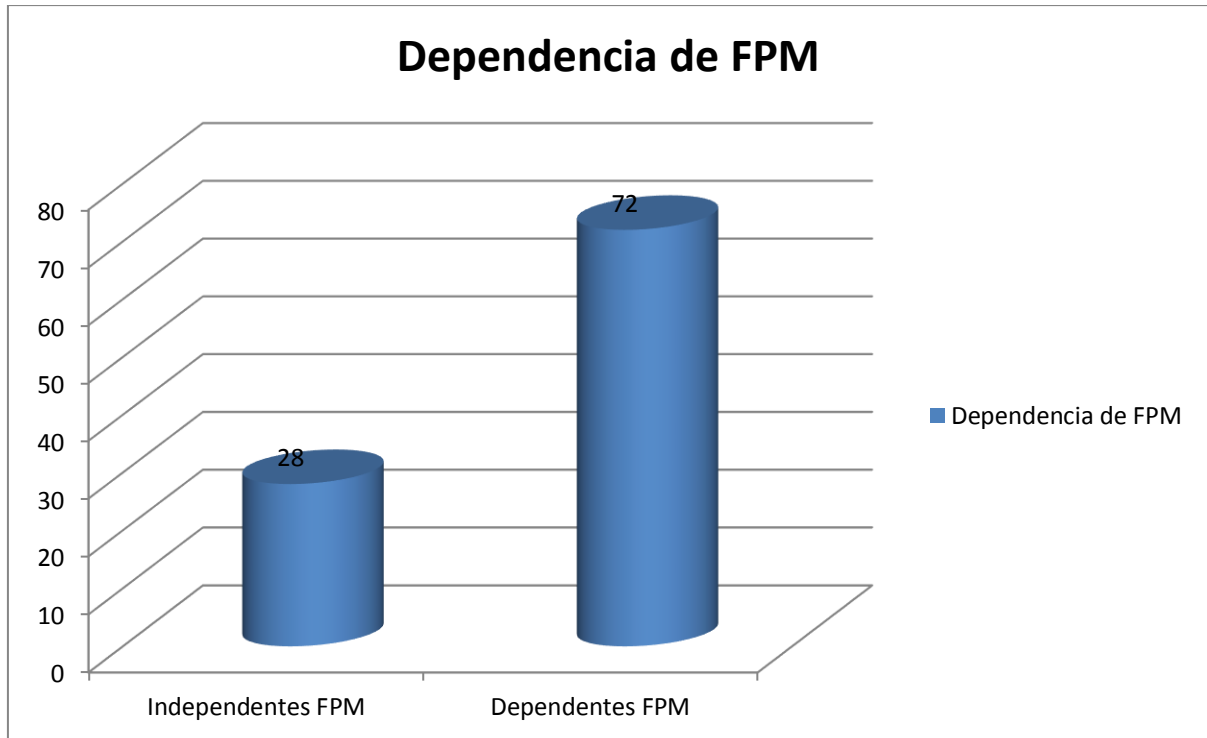


Fonte: Folha de São Paulo, 2016

Ao analisar o gráfico acima é possível observar que 76% dos 5281 Municípios pesquisados fornecem serviços básicos aquém do esperado e somente 26% podem ser considerados eficientes, ou seja, prestam serviços de qualidade em face de um menor volume de recursos. Outra questão interessante é que, são mais eficazes os municípios onde o segmento predominante é a indústria ou serviço, situação oposta daqueles que dependem mais da agricultura ou da administração pública. A NBCT 16.2 orienta o contador no registro dos custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública. Ato que resulta na medição da eficiência municipal, pois a eficiência mede-se através dos custos utilizados.

Verifica-se ainda que existe uma forte dependência da maioria das cidades pelo Fundo de Participação dos Municípios, que é a transferência de recursos efetuados pelo Estado e União aos Municípios, correspondente a 24,5% da arrecadação líquida do IR e do IPI arrecadados pela União, 25% do ICMS e 50% do IPVA pelo Estado.

Gráfico 5. Nível de dependência do FPM



Fonte: Folha de São Paulo, 2016

Através do gráfico e dados obtidos foi observado que cerca de 3777 municípios, ou seja 72% necessitam em mais de 80% do valor desse repasse para custear despesas básicas com saúde, educação e saneamento, reflexo de uma diminuição de arrecadação com base em serviços industriais nestes municípios. Além disso, nessas cidades em que as atividades industriais são mais escassas verifica-se um índice de escolarização menor, uma possível justificativa seria devido ao fato de muitas vezes a atividade predominante ser em volta da agricultura segmento o qual tradicionalmente exige um nível de escolaridade e treinamento menor do que as indústrias.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilidade como matéria disciplinadora e direcionadora da gestão pública se tornou uma grande aliada para todas as entidades que detenham, utilizem, guardem ou gerenciem recursos públicos, além ainda da sua importância

perante a necessidade de se evidenciar atos e fatos patrimoniais, financeiros e orçamentários com características de relevância e fidedignidade, servindo assim de objeto confiável de consulta para todos os usuários interessados.

Além de auxiliar e fornecer subsídio no processo decisório a contabilidade ajuda na observância e zelo pela a execução da legislação pertinente à administração pública, que no cumprimento de suas funções estará designada a seguir princípios norteadores seja referente a qualquer um dos poderes União, Estados, Distrito Federal e Municípios, observando e cumprindo os princípios da legalidade, Impessoalidade, moralidade, publicidade, e eficiência.

Com a observância destes princípios e dando a devida importância aos mesmos, o contador através de seus registros numéricos de transações econômicas e financeiras, faz com que seja possível o acompanhamento da situação patrimonial do ente federativo, efetuando um controle eficaz e permitindo com que possíveis desvios de conduta, sejam notados, resultando assim em uma constante auto avaliação e auto correção dos mesmos.

Este estudo é de suma importância para elucidar a sociedade sobre as atividades praticadas pelo gestor dos recursos públicos e seus desafios, auxiliando na compreensão dessas atividades e os métodos utilizados para sua execução, controle e fiscalização, enfatiza-se que há um interesse crescente sobre tal assunto.

Considera-se alcançado o objetivo deste artigo já que era demonstrar de forma coerente e com clareza a importância do contador para a administração pública no cumprimento de suas funções. Através das elaborações das demonstrações contábeis, um controle interno mais eficiente e subsídio nas elaborações e execuções orçamentárias, auxiliando na administração dos recursos públicos visto que existe uma notável dificuldade no gerenciamento eficiente e eficaz dos mesmos.

A limitação deste estudo se encontra no fato dele analisar e evidenciar a situação dos municípios perante a gestão de recursos disponíveis e como o profissional contábil auxilia nessa tarefa, sem registrar evidências sobre o momento vivenciado pelos Estados e União uma vez que em uma república federativa todos os entes federados possuem autonomia, mas também exercem influência uns em outros.

É notável que a tarefa pertencente à administração pública não é uma das mais fáceis de serem executadas, pois envolve um conjunto articulado de ações

complexas, prazos determinados, estrutura dinâmica e flexível, cronogramas de programação financeira e orçamentária com ações claramente específicas, divulgação de informações precisas, observância ao ordenamento jurídico pertinente entre outros. Diante desta notável dificuldade em administrar recursos públicos e essa árdua tarefa praticada pelos nossos representantes.

Conclui-se que essa ciência é uma grande aliada para a administração pública, fazendo com que a contabilidade através do contador possa ser considerada como o melhor instrumento para o alcance dos objetivos da administração pública, eficiência, eficácia e efetividade, fazendo desse profissional figura essencial em todos os níveis de governo.

PUBLIC ACCOUNTING AND ITS ROLE IN THE BUDGETARY INSTITUTION AND IMPLEMENTATION FOR MONITORING MUNICIPAL MANAGEMENT

ABSTRACT

This article has the theme of public accounting and its relationship with count management, because in face of this theme, there are clear difficulties for managers to manage public resources, since they are limited and scarce, and also due to the wide In this context, the objective of this study is to analyze the importance of public accounting in the performance of its functions, evidencing and explaining the principles foreseen in legal bases, helping the manager to achieve The best performance in its actions, the achievement of its objectives and the reach of the collectivity, the methodology used was qualitative exploratory and bibliographical research, initially made through books, journals, specific legislation and articles of the internet, with the purpose of substantiating the researcher . Therefore, in view of the pertinent matters to be observed by the administration and the times neglected by it, and the difficulty of meeting predetermined deadlines and targets, when these are actually respected, the need for public accounting became more evident and clearly noticed, which Makes it an important instrument of assistance for managers, control for inspection and information for society, making the appreciation of this article

potentially provides or adds information to its readers in general without any discrimination.

Keywords: Public accounting. Count Management.Principles

REFERÊNCIAS

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8. Ed. São Paulo: Atlas SA, 2009

BEZZERRA FILHO, João Eudes. **Orçamento Aplicado Ao Setor Público: Abordagem Simples e Objetiva**. 2. Ed. São Paulo: Atlas SA, 2013.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Abordagem Simples e Objetiva**. São Paulo: Atlas SA, 2014

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

CAZIAN, Fernando; SOARES, Marcelo. **Ranking de eficiência dos Municípios**. 2016. Folha de São Paulo. Disponível em: <http://temas.folha.uol.com.br/remf/ranking-de-eficiencia-dos-municipios-folha/>. Acesso em: 18 out. 2016

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICIPIOS – CNM. **O Dossiê da crise**, 2016. Disponível em < <http://novoportal.amm-mg.org.br/wp-content/uploads/Estudo-O-dossi%C3%AA-da-crise.pdf>> Acesso em: 15 Out.2016

BRASIL. DELIBERAÇÃO N. 539, DE 13 DE NOVEMBRO DE 2013. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/inst/inst539.html>> Acesso em: 20 Out. 2011.

GIACOMONI, James – **Orçamento Público** – 15. Ed. São Paulo: Atlas SA, 2010

FACHIN, Odília. **Fundamentos de Metodologia**. 4.Ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

GIL, Antônio Carlos .**Como elaborar projetos de pesquisas**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2002

BRASIL. LEI COMPLEMENTAR Nº. 101 DE 04 DE MAIO DE 2000. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/>> Acesso em: 11 Out. 2016

BRASIL. LEI FEDERAL N. 4320, DE 17 DE MARÇO DE 1964. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/orcamento/documentos/legislacao/lei-no-4320/>> Acesso em: 13 Out. 2016

PALLUDO, Augustinho Vicente. **Orçamento Público, AFO e LRF: Teoria e questões**. 5. Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013

PASCOAL, Valdecir Fernandes. **Direito financeiro e controle externo: Teoria jurisprudência e 400 questões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008

PLATT NETO, Orion Augusto. **Contabilidade Pública II**. 7. Ed. Florianópolis: Edição do autor, 2012

BRASIL. PORTARIA N. 437, 12 DE JULHO DE 2012. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_437_MCASP.pdf> Acesso em: 21 Out. 2016

BRASIL. RESOLUÇÃO N. 1128, DE 25 DE NOVEMBRO DE 2008. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128> Acesso em: 20 Out. 2016

BRASIL. RESOLUÇÃO N. 1137, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2008. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/11/setor_publico> Acesso em: 19 Out. 2016

BRASIL. RESOLUÇÃO N. 1114, DE 19 DE OUTUBRO DE 2012. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/DocumentosEmitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=61>> Acesso em: 19 Out. 2016

Tesouro da fazenda, **MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO**. 6. Ed. 2016 - Disponível em <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6ª edição](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6ª%20edição)> Acesso em: 24 Out. 2016