

# A Contabilidade Pública e sua relevância social

Menildo Jesus de Sousa Freitas

O artigo 15 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, resultante da vitoriosa Revolução Francesa de 1789, dispunha: "A sociedade tem direito de pedir a todo o agente público a prestação de contas de sua administração." Deu-lhe daí: o que é público deve ser aberto, deve se sujeitar ao controle. No presente trabalho, buscamos descrever, ainda que de forma sucinta, acerca do relevante papel social legado à Contabilidade Pública, cujo ônus é o de desempenhar a função de importante instrumento da necessária transparência da gestão pública, principalmente no que concerne à alocação dos recursos públicos. A Contabilidade Pública tem alcance social muito importante, ainda que muitos o desconheçam, pois sua missão precíua é a de evidenciar a ação estatal, sendo certo que essa deve visar, antes de tudo, o bem-estar social, a manutenção e preservação dos bens públicos, a defesa e a sobreposição do interesse coletivo sobre o privado. Impõe-se-lhe, assim, um pesado ônus, uma grande responsabilidade, uma vez que, em última instância, o seu principal usuário é a sociedade, decorrendo o interesse dessa em razão da condição de contribuinte que lhe é imposta e, conseqüentemente, da condição de principal financiador das ações do Estado.

Primeiramente, cumpre dizer que não nos cabe discutir a denominação que se lhe queira atribuir, Contabilidade Pública, Contabilidade Governamental, Contabilidade das Instituições Públicas ou outra qualquer. Interessa mostrar, no presente trabalho, a sua importância precíua: tornar evidente os atos dos gestores públicos quer seja por meio dos registros necessários de todos os atos que gerem despesas, quer seja pelas efetivas entradas de recursos, e que esses sejam eficazes no sentido de permitir a extração de relatórios, demonstrativos contábeis de emissão obrigatória e outros documentos de análise e de prestação de contas. É sabido que os recursos com que lidam os gestores públicos não lhes pertencem, mas são retirados da população, com uma única e bem definida finalidade, que é seu retorno em forma de bens e serviços, pois não é outro o papel do Estado senão propiciar, aos cidadãos, condições mínimas necessárias para uma existência social digna, conforme preceitua a nossa Constituição, quando define os fundamentos e objetivos do Estado brasileiro, fundamentos da cidadania e da dignidade da pessoa humana; objetivos de construir uma sociedade livre, justa e solidária, de garantir o desenvolvimento nacional, de erradicar a pobreza e a marginalização, de reduzir as desigualdades sociais e regionais e de promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. Ora, cabe à Contabilidade, como importante instrumento de controle, o papel de evidenciar e permitir que se possa mensurar a ação estatal em relação ao cumprimento



das metas e objetivos traçados por meio do orçamento anual e do plano plurianual; assim sendo, introdutoriamente, e de forma mais aprofundada adiante, buscaremos dizer da relevante função social e essencial da Contabilidade no processo administrativo público.

## Histórico

Ao longo da nossa história, vêm sendo empreendidos esforços para que os recursos públicos sejam objeto da melhor aplicação por parte dos nossos gestores públicos, aperfeiçoando-se as normas que regem a matéria. As mudanças são resultantes principalmente da necessidade de se aprimorar o controle, mas decorrem, também, da busca pelo aperfeiçoamento da gestão dos recursos e sua alocação, além da própria evolução da Ciência Contábil. Transcrevemos abaixo, parcialmente e de forma sintética, o histórico da evolução legislativa brasileira mais importante que trata do assunto.

**1808** – dentre o vários Alvarás expedidos por D. João VI, destaca-se o que criou o Erário Régio e o Conselho da Fazenda, buscando a unicidade das operações referentes à arrecadação, distribuição e Administração da Real Fazenda do Brasil. Estabeleceu, ainda, regras de natureza contábil para aplicação nos órgãos governamentais, além da imposição do uso do método das partidas dobradas para registro e controle. A Administração do Tesouro cabia ao Erário Régio, podendo-se dizer que equivale, hoje, ao nosso Ministério da Fazenda. Destaca-se:

Para que o método de escripturação, e formulas de contabilidade da minha Real Fazenda não fique arbitrario, e sujeito a maneira de pensar de cada um dos Contadores Geraes, que sou servido crear para o referido Erário: ordeno que a escripturação seja a mercantil por partidas dobradas, por ser a única seguida pelas Nações mais civilizadas, assim pela sua brevidade para o manejo de grandes sommas, como por ser a mais clara, e a que menos lograda a erros e subterfugios, onde se esconda a malicia e a fraude dos prevaricadores. Portanto haverá em cada uma das Contadarias Geraes um Diário, um Livro Mestre, e um Memorial ou Borrador, além de mais um Livro auxiliar ou de Contas Correntes para cada um dos rendimentos das Estações de Arrecadação, Recebedorias, Thesourarias, Contratos ou Administrações da minha Real Fazenda. E isto para que sem delongas se veja, logo que se precisar, o estado da conta de cada um dos devedores ou exactores das rendas da minha Coroa e fundos públicos. Ordeno que os referidos livros de escripturação sejam inalteraveis, e para ella se não possa augmentar ou diminuir nenhum, sem se me fazer saber, por consulta do Presidente, a necessidade que houver para se diminuir ou acrescentar o seu numero.

A partir daí, a Contabilidade Pública passou a ser importante mecanismo de controle das receitas e despesas:

O alvará de 1808 deu à nossa contabilidade pública uma feição diferente, instituindo o método das partidas dobradas se estabelecendo normas reguladoras na escripturação da contabilidade do Erário Régio, contribuindo para que o aparelho administrativo se adaptasse às novas exigências práticas. (WILKEN, 1959).

**1824** – com a Constituição Imperial, foram inseridos, na legislação pátria, princípios concernentes à Administração Pública, destacando-se a criação de órgão destinado a executar, escripturar e controlar as receitas e as despesas e a instituição do principio da anuidade orçamentária, objetivando limitar o controle periódico das receitas e despesas. É óbvio que, naquele período, a contabilidade era toda ela processada manualmente e não tinha grande complexidade, fato que se dava também em relação à contabilidade governamental brasileira, não se primando pela uniformidade e carecendo de certa coerência lógica nos registros dos atos e fatos praticados pelos agentes governamentais. Em razão da precariedade dos registros contábeis, editou-se lei que dispunha acerca da organiza-

ção do Tesouro Público Nacional e das Tesourarias das províncias, datada de 4 de outubro de 1831, delegando competência ao Contador-Geral para ditar normas referentes à execução da Contabilidade para todas as repartições públicas, além de atribuir-lhe poderes para fiscalizar a observância dos preceitos contábeis quando da escrituração. Competia, ao Contador-Geral do Tesouro, dirigir e inspecionar a revisão, ou exame não só material, mas também legal, de todos os balanços e contas da Fazenda.

**1868** – como toda normatização emanada, até então, não surtira o efeito desejado, em 1868, decretou-se a eliminação da escrituração contábil do órgão central do Império, pois as demonstrações e relatórios contábeis eram apresentados com grande defasagem.

**1922** – em 08 de novembro de 1922, publicou-se o Decreto n.º 15.783, que aprovou o Código de Contabilidade da União, regulando a imensa gama de informações, procedimentos contábeis relacionados aos sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial, organizando o sistema de Contabilidade e o do orçamento público, destacando-se:

O registro das operações de contabilidade far-se-á, excepto nas collectorias, pelo methodo das partidas dobradas, mediante formulas e modelos organizados pela Directoria Central de Contabilidade da Republica. A Contadoria Central da Republica, immediatamente subordinada ao Ministro da Fazenda, compete: manter em evidencia em sua escrituração geral as contas syntheticas da receita e despesa e do patrimonio do Estado, bem como das variações que o alterem ou modifiquem no decurso de cada exercicio financeiro, tanto por effecto da execução dos orçamentos, como por actos de gestão ou de qualquer outra natureza; exercer a suprema administração da contabilidade da União, mantendo uma continua vigilancia sobre todas as Contadorias seccionaes que lhe ficam subordinadas, para que a escrituração de cada uma seja executada com exactidão, perfeitamente em dia e em harmonia completa com a sua escrituração geral centralizadora; propor ao Ministro da Fazenda, para que sejam solicitadas ao Congresso Nacional, as alterações que se fizerem necessarias, relativas à legislação de contabilidade da Republica, no sentido de tornar mais simples e eficiente o mecanismo contábil em todos os órgãos da administração e facilitar o andamento dos processos e organização das tomadas de contas. Nenhum regulamento, em que se cogite do estabelecimento de regras de contabilidade será expedido por qualquer Ministerio ou repartição sem audiencia prévia da Contadoria Central da Republica, para o fim de verificar si taes regras estão conformes com os principios geraes de conta-

bilidade e escrituração: consignados nas instrucções em vigor. A Contadoria Central da Republica, para que possa opportunamente instituir as respectivas normas de contabilidade, será pelo Gabinete do Ministro da Fazenda immediatamente informada da realização de emprestimos internos ou externos, das operações que importem em alienação de bens patrimoniaes, bem como de todas e quaesquer operações de credito que se refiram ao patrimonio administrado. A conta de orçamento que será organizada de conformidade com as instrucções e modelos expedidos pela Directoria Central de Contabilidade da Republica, conterá: a receita orçada, a recolhida aos cofres geraes e a por cobrar, bem como a discriminação da cobrança por Estados e repartições; as despesas fixadas na lei annual ou em créditos especiais, suplementares e extraordinarios e a effectivamente realizada; e o resultado synthetico da execução do orçamento. Em relação tanto à receita como à despesa serão annexadas as tabellas parciais necessarias para esclarecimento das contas.

**1964** – sancão da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, vigente até hoje, pois foi devidamente recepcionada pela Constituição em vigor. Instituíram-se normas de direito financeiro para União, Estados e Municípios; no que se refere à contabilidade, destaca-se:

[...] 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. 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. A escrituração sintética das operações financeiras e patrimoniais efetuar-se-á pelo método das partidas dobradas. Haverá controle contábil dos direitos e obrigações oriundos de ajustes ou contratos em que a administração pública for parte. Os débitos e créditos serão escriturados com individuação do devedor ou do credor e especificação da natureza, importância e data do vencimento, quando fixada. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira patrimonial e industrial. A contabilidade deverá evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, à conta dos mesmos créditos, e as dotações disponíveis. O registro contábil da receita e da despesa far-se-á de acordo com as especificações constantes da Lei de Orçamento e dos créditos adicionais. Todas as operações de que resul-

tem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão também objeto de registro, individualização e controle contábil. Haverá registros analíticos de todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração. A contabilidade manterá registros sintéticos dos bens móveis e imóveis. Para fins orçamentários e determinação dos devedores, ter-se-á o registro contábil das receitas patrimoniais, fiscalizando-se sua efetivação. Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais. Todo aquele que, a qualquer título, tenha a seu cargo serviço de contabilidade da União é pessoalmente responsável pela exatidão das contas e oportuna apresentação dos balancetes, balanços e demonstrações contábeis dos atos relativos à administração financeira e patrimonial do setor sob sua jurisdição. Responderão pelos prejuízos que causarem à Fazenda Pública o ordenador de despesas e o responsável pela guarda de dinheiros, valores e bens. Quem quer que utilize dinheiros públicos terá de justificar seu bom e regular emprego na conformidade das leis, regulamentos e normas emanadas das autoridades administrativas competentes.

**1988** – da Constituição Federal promulgada em 1988, em seu Art. 70, parágrafo único, destaca-se:

[...] prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumia obrigações de natureza pecuniária. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

**2000** – em 05 de maio de 2000, é publicada a Lei complementar n.º 101, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, donde se extrai:

[...] 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. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os

processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos. As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade. (Arts. 48 e 49).

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

- 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; 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;
- 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; as receitas e despesas previdenciárias serão apresentadas em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos;
- 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. (Art. 50)

Dessa resumida exposição de alguns dos importantes diplomas legais que tratam da Contabilidade Pública, percebe-se que sempre lhes foi reservado papel de destaque na evidenciação dos atos dos gestores públicos, assim como sempre teve reconhecida sua relevância no acompanhamento e controle da gestão pública. A princípio, os atos emanados do Rei, e posteriormente do Imperador, tinham como objetivo resguardar o patrimônio que lhes pertencia, ou seja, os recursos eram propriedade do soberano; somente com o advento da república, o enfoque mudou, pois, como o nome está a indicar, passou-se a tratar, a cuidar da *res públicae*.

## O estado e a gestão pública

Há muito que se vem debatendo acerca da função do Estado; seja qual for a teoria e o período, prevalece a importância de participação estatal. Não há como prescindir de sua atuação, que se dá mediante a execução do orçamento, o qual tem funções essenciais na sociedade, seja do ponto de vista

econômico ou social, como muito bem definido, descrito e estudado por Richard Musgrave (1974), citando algumas funções, como a alocativa, a distributiva e estabilizadora.

**Alocativa** – diz-se da função que objetiva promover a alocação de recursos, principalmente nos casos em que o mecanismo de mercado seja ineficiente ou não seja plenamente aplicável. Podemos citar o caso dos bens que são ofertados pela iniciativa privada, comercializados, seus benefícios podem ser mensurados de forma individualizada, como a educação. Mas tais bens, sob determinadas condições sociais, obrigam o Estado a intervir, fornecendo educação, tornando-se bens públicos, pelo interesse social envolvido, quer pela falta de condições de determinada parcela da população em arcar com mais essa despesa, quer pela necessária promoção do crescimento do nível cultural da população. Há, também, o caso dos chamados bens meritórios, em que o interesse público reside na utilidade social atribuída a determinado bem, como é o caso dos subsídios dados ao trigo e ao leite.

**Distributiva** – diz-se da função estatal que visa equacionar ou pelo menos minorar o problema da centralização de renda, que, em nosso país, é muito alta. O Estado age nesse aspecto, por exemplo, quando lança mão de mecanismos fiscais, citando-se a tributação progressiva, em que paga mais tributos quem tem maior renda, cujos recursos arrecadados, dessa forma, serão aplicados em programas sociais, como o Bolsa Escola, moradias populares, programas de alimentação, merenda escolar etc.

**Estabilizadora** – diz-se da função estatal que visa promover os necessários ajustes na manutenção de emprego, estabilidade dos níveis de preço, equilíbrio no balanço de pagamentos e na promoção do crescimento econômico. Os dois primeiros caracterizam melhor a função estabilizadora. Os níveis de emprego e de preços são resultantes dos níveis da demanda agregada, ou seja, resultam da disponibilidade das famílias, dos capitalistas, dos consumidores em gastar. Caso a demanda seja superior à capacidade nominal de produção, refletirá nos preços, aumentando-os; caso contrário, demanda inferior à produção, refletirá no nível de emprego, provocando desemprego. A ação estatal far-se-á sentir sobre a demanda agregada, aumentando-a ou diminuindo-a, conforme seja necessário.

A gestão é a forma de se obter resultados, delimitada e estruturada por meio de um planejamento que possibilite a utilização de recursos materiais e humanos, objetivando, no caso específico da administração pública, a criação das condições necessárias para a promoção do desenvolvimento social e econômico. O processo da gestão pública se caracteriza pelo planejamento, execução e controle. O planejamento é consubstanciado por meio do orçamento anual, em que devem estar consignadas todas as receitas previstas e as despesas fixadas. A execução ocorre ao longo do exercício financeiro



planejado, com a efetiva realização das receitas e execução das despesas e, por fim, o controle, tanto o interno, exercido pelos órgãos de controle interno, como aquele exercido pelo Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas.

## Ação do Estado

A ação do Estado é efetivada por intermédio da despesa, essa representa o dispêndio financeiro realizado com o objetivo de se obter bens e serviços, visando a proporcionar a satisfação das necessidades da comunidade. Baileiro (2000, p. 66) define despesa pública como sendo “a aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro de uma autorização legislativa, visando à execução de determinada atividade a cargo do governo”.

Piscielli *et al.* (1999, p. 144) referem-se à despesa pública como “um dispêndio de recursos do patrimônio público, representando essencialmente uma saída de recursos financeiros – imediata com redução de disponibilidades – ou mediata – com o reconhecimento da obrigação”.

Em suma, gastos públicos podem ser conceituados como a escolha política dos governos no que diz respeito ao fornecimento de bens e serviços que são ofertados à sociedade. Representam, pois, a mensuração do custo da quantidade e da qualidade daqueles bens e serviços.

Os recursos necessários ao financiamento do setor público decorrem, na sua maioria, da contribuição que cada cidadão é obrigado a fazer, sendo concreto o fato de que a carga tributária, como é sabido e sentido por todos, é muito pesada; por

isso mesmo, já não se admite que os recursos sejam desperdiçados, mal-utilizados, desviados. Lado outro, cabe ao gestor público priorizar suas ações de acordo com a arrecadação disponível. Quando utilizada de forma prevista no orçamento, em ações que visem o bem comum, a despesa pública deve ser vista como distribuição de renda, que se apresenta na forma de bens e serviços prestados ou disponibilizados aos cidadãos.

## Sistemas de contas

A Contabilidade Pública no Brasil é estruturada por sistemas que possibilitam identificar a natureza das contas aplicadas quando do registro de atos e fatos praticados pelo administrador público; além disso, permitem a elaboração das demonstrações contábeis e o controle efetivo das execuções orçamentária, financeira e patrimonial.

O sistema orçamentário tem como principal objetivo o controle do orçamento, ao evidenciar a expectativa de arrecadação das receitas, sua pressão e realização, ou seja, os valores efetivamente recolhidos em cotejo com a fixação das despesas, devidamente projetadas com base na receita estimada, bem como a sua execução. É papel da Contabilidade Pública o controle dos recursos públicos, evidenciando as várias fases que envolvem o orçamento público, desde a sanção da lei pelo Chefe do Executivo até a sua execução final.

O sistema financeiro visa evidenciar o fluxo de caixa da gestão pública, demonstrando os recursos disponíveis, valores que já estão comprometidos no curto prazo e as origens e aplicações dos recursos. A realização das receitas e a execução das despesas do sistema orçamentário refletem no sistema financeiro. Em síntese, o sistema financeiro deve evidenciar todos os ingressos e todas as saídas de natureza financeira, sejam elas orçamentárias ou extra-orçamentárias.

O sistema patrimonial visa evidenciar as movimentações ocorridas no ativo permanente, nos bens, direitos e obrigações realizáveis e exigíveis no longo prazo, advindas ou não da execução orçamentária, bem como o patrimônio líquido.

## Sistema de informação contábil

A tecnologia é fundamental em qualquer atividade ou área do conhecimento humano; portanto, a Contabilidade não pode prescindir de mecanismos que possibilitem a modernização dos meios e métodos utilizados no seu mister que é o de fornecer informações, cabendo lembrar que informação é toda idéia ou fato expresso, registrado ou transmitido por qualquer meio disponível, e dados são as partes que compõem a informação. A informação é fundamental para a Contabilidade, já que uma de suas atribuições é tornar explícitas as operações

realizadas pela entidade e a forma pela qual essas operações influíram no seu patrimônio, objetivo esse consubstanciado no processo de evidenciação (*disclosure*).

É notório que hoje há uma disseminação geral de microcomputadores pessoais, além da crescente demanda pela Internet, facilidade de comunicação e de acesso à informação em qualquer lugar do mundo em que se esteja, contribuindo para aumentar o nível de exigência da sociedade, bem mais informada, tomando-se, assim, importante meio de comunicação do Estado na sua relação com a sociedade. Sob esse prisma, faz-se necessário que os gestores públicos tenham consciência de que é preciso incluir digitalmente a população, o que, dentre outros benefícios, possibilitará melhorar a qualidade da prestação de serviços e a própria prestação de contas, como exigido pela Lei Complementar 101/2000:

Art. 51. O Poder Executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, 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.

Dois aspectos fundamentais em qualquer tipo de informação contábil que esteja sendo buscada e, via de consequência, possa vir a ser gerada dizem respeito a:

a) eventuais problemas na obtenção e geração das informações:

- o tempo transcorrido entre a requisição da informação e a sua efetiva disponibilidade. Uma demora acentuada pode trazer graves consequências; dentre elas, pode-se citar a tomada de uma decisão a destempo;

- informações equivocadas, incompletas ou sem documento ou fato concreto a lhes amparar, podendo ocasionar a tomada de decisões erradas;

- a impossibilidade de se extrair os necessários e competentes relacionos etc.

b) qualidade das informações geradas:

- devem ser legíveis e de fácil compreensão - a linguagem das informações apresentadas pelo sistema deve ser acessível a pessoas de conhecimento mediano;

- devem estar em consonância com o que está sendo requerido pelo usuário, nem mais nem menos;

- devem ser relevantes para tomada de decisão;

- devem ser extraídas de fontes fidedignas e apresentarem de forma integral todos os eventos e dados a elas relacionados;

- devem espelhar fielmente os eventos, documentos, fatos e atos que lhes deram origem;

- devem fazer prevalecer a essência sobre a forma, ou seja, deve prevalecer a essência do evento que motivou o processo de geração das informações sobre esta ou aquela forma de evidenciá-lo;

- não devem espelhar posição pessoal de quem as está gerando, exigem neutralidade;
- devem permitir a comparabilidade lógica dos eventos a elas relacionados.

Sistema, segundo consta da enciclopédia e dicionário ilustrado Koogan/Houais, dentre as várias definições ali expostas, uma o retrata como sendo modo, forma, maneira. Entendemos que a definição é aplicável, cabendo-nos apenas ampliá-la para servir ao propósito deste trabalho. Sistema, restringindo a definição ao nosso objetivo, seria modo, forma, maneira de se obter e trabalhar informações, traduzindo-as, tornando-as legíveis e úteis para consecução dos objetivos da organização.

No âmbito do governo federal, em 1987, com a implementação do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, consolidou-se o papel da Contabilidade Pública Federal como sistema de informação útil à tomada de decisão. O sistema proporciona aos órgãos da administração pública:

- a) mecanismos adequados ao controle diário da execução orçamentária, financeira e contábil;
- b) segurança e tempestividade às informações contábeis;
- c) a integração e uniformização das informações no âmbito do governo federal;
- d) a transparência dos gastos públicos;
- e) meios para agilizar a programação financeira, otimizando a utilização dos recursos públicos; e
- f) a efetiva utilização do Caixa Único do Tesouro Nacional.

O SIAFI permite a disponibilização das informações em tempo real, com registros contábeis concomitantes à emissão dos documentos e a emissão a qualquer momento das demonstrações contábeis, no nível de consolidação que o usuário necessitar.

### Controle da gestão

Em Administração Pública, o termo controle é muito abrangente, não estando afeto somente à Contabilidade, muito embora, assim como ocorre na iniciativa privada, a Ciência Contábil seja o principal fornecedor dos instrumentos necessários para a consecução desses objetivos. Em direito administrativo, é costume comparar-se o gestor privado com o gestor do setor público, donde se extrai a máxima que diz: "Ao gestor privado é permitido fazer tudo que não seja contrário à lei, ao passo que, ao gestor público, só lhe é permitido fazer o que for estritamente disciplinado por lei, ou seja, o que a lei lhe atribuir fazer." Isso implica dizer que o controle da gestão pública deve se pautar por alguns princípios ou objetivos básicos, que passam necessariamente pelo cumprimento da lei

profissional, sendo-lhe conferido o poder de improvisar, alterando ou criando, sempre se valendo, claro, do bom senso, da ética e critérios seguros. Já no que se refere à Contabilidade Pública, tudo é rígido, uma vez que são as leis e regulamentos, expedidos pelas autoridades competentes, que regulam a matéria, e são também os orçamentos anuais que constituem os planos de trabalho. Nada se inova de *motu proprio* se não por força de ato legal que disponha a respeito.

O poder público tem a posse, mas não a propriedade do recurso que utiliza, tratando-se de um mero gestor, o que gera a obrigação legal e moral de prestar informação ao seu proprietário: o povo. Cabe ao gestor dizer como e onde os recursos foram utilizados. A prestação das informações se faz ao Poder Legislativo, poder que age em nome do povo, atuando desde a autorização das despesas, por meio da discussão e aprovação da lei orçamentária. O Poder Legislativo, no exercício legal do controle, conta com o auxílio de um órgão técnico que é o Tribunal de Contas. No exercício de sua missão, o controle se utiliza de vários instrumentos, dentre os quais se destacam aqueles advindos da Contabilidade Pública: demonstrações contábeis, financeiras, orçamentárias, patrimoniais.

Em relação ao controle, no que diz respeito à Contabilidade, tem-se que ela é o meio de que se deve valer a administração para proceder aos devidos registros, propiciando o efetivo controle, ao mesmo tempo em que é instrumento para o processo de análise (*feedback*) das várias operações processadas, sejam orçamentárias, financeiras ou patrimoniais. A Contabilidade deve possibilitar a mensuração da ação do gestor em termos financeiros, revestindo-se, por meio dos competentes registros e demonstrativos, em fonte indispensável à tomada de decisões e ao aperfeiçoamento da administração. É por intermédio da Contabilidade que se executam os demais controles que são: controle financeiro, controle orçamentário e o controle patrimonial.

### Contabilidade Pública e o profissional que a exerce

Várias são as denominações que se lhe atribui, como exposto nos prolegômenos, mas todas convergem ou ressaltam sua importância, quando incluem o patrimônio público como seu objeto:

[...] a contabilidade pública é um dos ramos da contabilidade que tem por fim estudar, orientar, controlar e demonstrar a organização dos orçamentos e a sua execução, bem como todos os atos e fatos administrativos referentes à fazenda pública. (WILKEN, 1959, p. 25)

[...] temos que a Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação relativa aos atos e fatos administrativos, e a Contabilidade Governamental é uma especialização

voltada para o estudo e a análise dos fatos administrativos que ocorrem na administração pública. Contabilidade Governamental é, pois, uma especialização da ciência contábil que objetiva fornecer à administração dados sobre:

- organização e execução dos orçamentos;
- normas para o registro das entradas de receita;
- normas para o registro dos desembolsos da despesa;
- registro, controle e acompanhamento das variações do patrimônio do Estado;
- normas para a prestação de contas dos responsáveis por bens e valores;
- normas para a prestação de contas do Governo;
- controle dos custos e eficiência do setor público. (SILVA, 2003, p. 220).

A Contabilidade Pública constitui uma das subdivisões da Contabilidade Aplicada a diferentes tipos de atividades, de entidades. Seu campo de atuação é, assim, o das pessoas jurídicas de Direito Público – União, Estados, Distrito Federal, Municípios e sua autarquias – bem como o de algumas de suas entidades vinculadas – fundações públicas e empresas públicas –, estas pelo menos quando utilizam recursos à conta do Orçamento Público. (PISCITELLI *et al*, 1999, p. 21).

Fica patente a importância e relevância social da Contabilidade Pública, pois cabe a ela dizer acerca dos recursos que são arrecadados da sociedade; essa, como maior interessado, deve receber todas as informações possíveis da forma de alocação dos recursos que lhes foram subtraídos por imposição legal que atribui ao Estado, em nome da coletividade, o poder de tributar. Em suma, são três os tipos de usuários das informações contábeis do setor público: “o cidadão, para quem o governo é principalmente responsável; os membros do Legislativo, que representam os cidadãos; e os investidores e os credores, que emprestam recursos ou que participam no processo de financiamento. (*Governmental Accounting Standards Board (GASB) apud SILVA, 2003, p. 199*).

Como se depreende do trecho que trata dos usuários da informação contábil do setor público, os dois primeiros e mais importantes convergem para um só: o cidadão.

A Contabilidade não se presta a ser somente instrumento essencial de controle, mas sua relevância social decorre, também, do fato de ser, sem a menor sombra de dúvida, o meio que irá prover o gestor público de informações que lhe permitam coordenar, tomar decisões e avaliar desempenhos, considerando-se as metas e planos previamente traçados, gerando relatórios de uso interno, voltados para o planejamento e controle de atividades, gerais ou específicas. Sabe-se que o centro nevrálgico de qualquer processo administrativo é a tomada de decisão, ou seja, o gestor está sempre envolto em processo decisório, decidir acerca de um ponto específico ou

um processo com um todo; para tanto, haverá de dispor de alternativas, que deverão, necessariamente, levar ao fim desejado e/ou esperado (cumprimento dos objetivos), cabendo à Contabilidade o desempenho desse importante papel. Como o interesse do cidadão recai sobre onde e como os recursos estão sendo alocados, é justo, também, que ao gestor público sejam disponibilizados meios que lhe assegurem informações necessárias para que possa imprimir à gestão o rumo seguro na consecução dos objetivos traçados. Dentre os objetivos da Contabilidade Pública, como instrumento de gestão, tem-se:

- a) permitir o acompanhamento da execução orçamentária;
- b) expressar a composição patrimonial do órgão;
- c) possibilitar o levantamento dos balanços gerais, bem como a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros;
- d) possibilitar concluir se houve observância de normas legais, instruções normativas, estatutos e regimentos;
- e) demonstrar se está havendo efetivo controle contábil dos direitos e obrigações oriundos de ajustes ou contratos em que a administração pública for parte;
- f) apurar e demonstrar se débitos e créditos estão devidamente escriturados com indicação do devedor ou do credor e sua natureza, valor e data do vencimento, quando fixada;
- g) explicitar todos os fatos ligados à administração orçamentária, financeira e patrimonial;
- h) evidenciar, por meio de seus competentes registros, todo o montante dos créditos orçamentários em vigor (autorizados por lei), todas as despesas empenhadas e as despesas já efetivamente realizadas à conta desses créditos, além das dotações ainda disponíveis;
- i) trazer de forma clara e precisa os registros contábeis, tanto da receita como da despesa, efetuados em consonância com as especificações constantes da lei de orçamento e dos créditos adicionais;
- j) evidenciar todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, ou seja, que despesas e receitas extra-orçamentárias sejam, também, objeto de registro, classificação e controle contábil;
- k) ter os registros pormenorizados de todos os bens que tenham caráter permanente, permitindo identificar de forma clara tais bens, relacionando-os aos agentes responsáveis pela sua guarda e administração;
- l) evidenciar o levantamento geral dos bens móveis e imóveis, por meio de inventário analítico, relacionando-os por unidades administrativas;
- m) evidenciar as possíveis alterações ocorridas na situação líquida patrimonial, abrangendo os resultados da execução orçamentária e todas as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas;



n) permitir a elaboração dos demonstrativos contábeis, em que devem estar configurados os resultados gerais do exercício, que são: balanço orçamentário, balanço financeiro, balanço patrimonial e da demonstração das variações patrimoniais. No primeiro, demonstrar-se-ão as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas; no segundo, a receita e a despesa orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte; e a Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

O profissional que exerce a Contabilidade Pública tem toda uma especificidade, pois, por meio de seu trabalho, torna-se o agente efetivo que dará suporte e orientação ao gestor público, devendo manter-se constantemente atualizado, de forma a estar sempre apto a lhe fornecer os indicadores necessários. Não é muito lembrar que o exercício de qualquer atividade que requeira a aplicação de conhecimento contábil constitui prerrogativa de contabilista devidamente registrado e com a situação regular no Conselho Regional de Contabilidade. Sobre o contador que exerce a Contabilidade Pública, recai responsabilidade de ordem pública, quando gera e assina as informações, como se pode verificar por meio da leitura do art. 48 da Lei Complementar 101/2000:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso ao 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 da Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

## **Prestação de contas**

A prestação de contas, de forma muito simplista, pode ser definida como o ato do gestor público dizendo à sociedade tomem, vejam quanto recurso foi utilizado, de que forma foi utilizado, qual o saldo ainda existente etc. Não é sem motivo que o ato de controle tem a denominação de prestação de contas. A imposição desse instrumento de controle decorre da Constituição, ao dispor, no seu art. 70, parágrafo único, que "prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos, ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumiu obrigações de natureza pecuniária".

A prestação de contas é dever de todos os gestores ou qualquer um que faça uso de recursos públicos, como bem delineado no dispositivo constitucional, representa nada mais nada menos do que dar satisfação ao verdadeiro proprietário dos recursos, que é a sociedade, dizendo-lhe acerca da forma e do modo como se deu a utilização daqueles recursos. Mas não é qualquer informação ou de qualquer maneira que tais informações devem ser prestadas. Essas informações devem conter todos os elementos exigidos pela lei, é a transparência que se exige do administrador público em qualquer estado democrático de direito. A prestação de contas é imposição da lei, mas, se ainda assim, o gestor público deixar de fazê-lo, terá de se submeter à tomada de contas.

O controle é necessário, seja o exercido diretamente pelo Legislativo ou pelos Tribunais de Contas, não sendo menos importante a participação da imprensa. Apesar das deficiências e dificuldades de ordem econômica e principalmente social, felizmente o cidadão brasileiro está cada vez mais consciente, mais exigente, cobrando cada vez mais transparência no trato da 'coisa pública', de qualquer um dos Poderes, seja em nível municipal, estadual ou federal. Além da participação dos cidadãos, fundamental também é a participação das entidades de classes, empresas etc. A participação da sociedade não deve estar adstrita ao controle, mas deve ser participativa em relação à gestão, seja apresentando sugestões de políticas, diretrizes e medidas, seja monitorando sua evolução. Reconhecendo essa importância da participação dos cidadãos na gestão pública, o legislador, por meio da Lei Complementar 101/2000, dispôs:

Art. 49. As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

Concomitantemente com a imposição de prestar contas, cabe ao Estado promover a educação da sociedade, permitindo aos cidadãos tornarem-se cada vez mais conscientes de seus direitos e deveres. Aos contadores, compete-lhes, nesse processo de democratização da informação e da prestação de contas, tornarem as informações mais simples e legíveis possíveis, de forma que os cidadãos possam:

- compreender a Contabilidade e sua importância social como um todo e na gestão pública;
- conhecer a Contabilidade Pública para exercer a cidadania, fornecendo-lhes as condições mínimas de entender os demonstrativos públicos;
- analisar as contas públicas e o impacto dessas na sociedade, realçando a importância do planejamento por parte dos entes públicos e o papel dele, cidadão, na fiscalização dos recursos públicos;

- entender o que é a Lei de Responsabilidade Fiscal, suas consequências e as obrigações dos administradores públicos; e
- compreender a importância da participação em audiências públicas e o papel do indivíduo na construção da sociedade.

Não basta somente divulgar dados, no que diz respeito à participação popular; os cidadãos necessitam de conhecimentos que os tornem aptos a avaliar a gestão de seu governo, além de conhecer seus direitos em relação à administração pública. Para isso, é necessário conhecer os deveres do Estado e de seus representantes no uso dos recursos públicos, seja para sua manutenção, seja para a execução de serviços públicos. É necessário, ainda, compreensão das contas públicas como forma de controle e cobrança, exigindo responsabilidade fiscal na administração pública. Somente a partir da conscientização da população é que ela terá aguçado o interesse em realizar análises sobre as informações contábeis divulgadas pelos entes públicos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), servindo a conscientização, também, como subsídio à melhoria no processo de participação popular em audiências públicas.

## Conclusão

A palavra-chave na relação entre o Estado e o cidadão deve ser confiança. A confiança só pode ocorrer se houver transparência dos gestores públicos, principalmente em relação aos gastos realizados, além do irrestrito acesso às informações. Tem-se visto a indignação da sociedade ante tantos desmandos e corrupção, sendo pacífico o entendimento de que a informação e sua democratização, se não for o melhor remédio, é a mais importante arma no ataque contra esse inimigo público que é a corrupção. São importantes as ações que assegurem o trâmite das informações entre governo e sociedade, em todos os níveis, principalmente em relação às nossas contas públicas. No âmbito do governo federal, muitos avanços são sentidos, bastando citar, por exemplo, que as informações acerca do orçamento e a execução das despesas da União já estão disponíveis, *on-line*, nos computadores do Congresso Nacional, para os membros de todos os partidos. Os dados extraídos do SIAFI estão disponíveis no sítio da Secretaria do Tesouro Nacional, ou seja, houve muitos progressos nesse campo, existindo hoje, efetivamente, mecanismos que possibilitam grande transparência, ainda que a maioria dos brasileiros não tenha consciência das modificações ocorridas, problema que passa pela chamada exclusão social, exclusão digital, principalmente. Mas avanços tecnológicos na área da gestão pública, como os ocorridos na esfera federal quando da implantação do SIAFI, por exemplo, infelizmente não são acompanhados pelos demais entes federados, principalmente pelos municípios, seja

em razão dos recursos escassos, seja em razão do desinteresse dos gestores municipais.

Não resta a menor dúvida quanto ao papel legado à Contabilidade Pública no controle e apuração dos gastos afetos à administração, com a utilização dos meios por ela fornecidos e que devem ser aplicados de forma constante pelos gestores, além de ser importante instrumento de gestão. A aplicação dos recursos advindos do Tesouro, independentemente de sua fonte, deve ser efetuada dentro do que foi previamente programado, estando, portanto, sujeita ao controle permanente, formal, daí o dever de sua contabilização se pautar na transparência e seguir modelos de padronização voltados para um melhor acompanhamento.

Diante de tudo o que foi exposto, constata-se que o grande desafio para a administração, seja ela federal, estadual ou municipal, resulta da necessidade premente da aplicação eficiente dos recursos por meio de uma gestão otimizada, subsidiada por intermédio de informações precisas e úteis que tornem possível a racionalização de custos, o direcionamento planejado de investimentos que agreguem valor para o Estado e para atendimento aos cidadãos, cabendo à Contabilidade Pública a missão de ser o instrumento necessário à consecução desses objetivos.



**Menildo Jesus de Sousa Freitas** – Mestrando em Ciências Contábeis. Especialista em Controle Externo pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Minas Gerais. Foi Inspetor de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Atualmente é Analista Perito Contador do Ministério Público da União. É Professor do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade Milton Campos.

## REFERÊNCIAS

- BALEIRO, Alomar. Uma introdução à ciência das finanças. Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- BRASIL. Alvará s/n de 28 de junho de 1808. Cria o Estdio, o Conselho da Fazenda e as outras providências.
- \_\_\_\_\_. Lei s/n de 4 de outubro de 1831. Dispõe sobre a organização do Tesouro Público Nacional e Tesourarias das Províncias.
- \_\_\_\_\_. Lei n. 4.328, de 17 de março de 1964. Dispõe sobre normas gerais de direito financeiro, orçamentar e relativo de União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 23 maio 1964.
- \_\_\_\_\_. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado. Promulgada em 5 de outubro de 1988.
- \_\_\_\_\_. Lei n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 5 maio 2000.
- \_\_\_\_\_. Decreto n. 15.755, de 8 de novembro de 1922. Aprova o regulamento para execução do Código de Contabilidade Pública.
- KOOGAN, André; HILKES, Antonio. Enciclopédia e dicionário Koogan/Houaiss. Rio de Janeiro: Seltzer, 1999.
- MESGRAVE, Richard A. Teoria das finanças públicas: um estudo de economia governamental. São Paulo: Atlas, 1974.
- PERCITELLI, Roberto B. et al. Contabilidade governamental: uma abordagem da administração financeira federal. São Paulo: Atlas, 1999.
- SILVA, Lino M. in. Contabilidade governamental: um enfoque administrativo. São Paulo: Atlas, 2001.
- WILKEN, Edgar. Manual de Contabilidade Pública. Rio de Janeiro: Aurora Ltda., 1959.