



**FACULDADE DO MÉDIO PARNAÍBA – FAMEP**

**CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ANTONIA GLEICIANY NUNES DE LIMA OLIVEIRA**

**A INFLUÊNCIA DO CONTROLE EXTERNO NA CONTABILIDADE  
PÚBLICA**

**TERESINA (PI)  
2014**

**ANTONIA GLEICIANY NUNES DE LIMA OLIVEIRA**

**A INFLUÊNCIA DO CONTROLE EXTERNO NA CONTABILIDADE  
PÚBLICA**

Monografia apresentada à Faculdade do Médio Parnaíba – FAMEP, como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de bacharel em de Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof. Lidiana Fonseca

**TERESINA (PI)  
2014**

**ANTONIA GLEICIANY NUNES DE LIMA OLIVEIRA**

**A INFLUÊNCIA DO CONTROLE EXTERNO NA CONTABILIDADE  
PÚBLICA**

Monografia apresentada à Faculdade do Médio Parnaíba – FAMEP, como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof. Lidiana Fonseca

Aprovada em \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_.

Banca Examinadora

---

Prof. Orientadora: Lidiana Fonseca de Sousa Melo  
FAMEP

---

Prof. Cristiane Osório  
FATEPI

---

Prof. Thatyana Tataia Lins de Melo  
ESPECIALISTA EM CONTABILIDADE GERAL E DOCÊNCIA DO ENSINO SUPERIOR

À minha querida mãe, Rosa Inês, pelo amor que sempre me dedicou, pela educação que me deu, pela paciência que teve e, sobretudo por ter acreditado em mim.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, por ter me concedido a vida e por nunca me deixar sozinha.

Aos meus pais, Rosa Inês e Valdomilto, pelo amor incondicional, pelo apoio e incentivo que sempre me deram.

Aos meus irmãos Gleydson e Glória, pelo carinho e por estarem sempre dispostos a me ajudar.

Ao meu esposo Rafael, pela compreensão dos dias que estive ausente, pelo incentivo e paciência que sempre teve comigo.

Aos meus avós, pelo amor e por estarem torcendo por mim.

A Prof<sup>a</sup>. Lidiana Fonseca, pela orientação deste trabalho.

A todos os professores que contribuíram para minha formação e em especial ao Prof. Severiano Marques por seus ensinamentos.

A FAMEP, pela oportunidade de uma formação universitária.

Ninguém conhece as suas próprias  
capacidades enquanto não as colocar à prova.

*Públio Siro*

## RESUMO

O controle é uma atividade de fiscalização que deve ser exercida em todos os níveis e órgãos da administração com o intuito de afastar a ocorrência de fraudes ou irregularidades na gestão pública. Neste trabalho foram mencionados vários tipos de controle, mas em destaque o “externo”, que é o mais relevante para o estudo em questão. O controle externo é aquele realizado por um órgão estranho à administração, ou seja, que não faça parte dela. Ele é realizado pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas da União, órgão técnico ao qual a Constituição Federal conferiu uma série de competências e funções, além de dotá-lo de diversos mecanismos e instrumentos de fiscalização da aplicação e gestão dos recursos públicos federais. Esse controle também pode ser exercido de forma indireta pela sociedade, através do controle social. Nesse contexto, o presente estudo buscou mostrar a influência que o controle externo exerce sobre a contabilidade pública, que, tendo o patrimônio público como seu objeto, estuda e controla os bens, direitos e obrigações vinculados à entidade pública, tendo assim ligação direta com os recursos e gastos da mesma. Destacou-se também a contribuição da sociedade no processo de controle e a importância da transparência na gestão. Para tanto, realizou-se uma pesquisa descritiva, onde foram considerados os principais conceitos relacionados aos controles da administração e à Contabilidade Pública, bem como outros tópicos diretamente relacionados ao estudo, como a própria administração pública e a *accountability*, que é o dever de prestar contas. Utilizou-se também a pesquisa bibliográfica, com o objetivo de se conhecer várias bases científicas sobre o referido assunto. Como resultado, percebe-se que o controle externo utiliza a Contabilidade Pública para fazer o levantamento de informações e para a criação de trilhas para a auditoria e prestação de informações ao memo. Esse controle influencia a Contabilidade Pública à medida que incentiva a mesma à aplicação e melhoria das normas e ainda contribui para a boa gestão dos recursos públicos.

Palavras-chave: Controles da administração, Controle externo, Contabilidade Pública.

## ABSTRACT

The control is an activity that supervision should be implemented at all levels and the authorities in order to overcome the occurrence of fraud and irregularities in public management. In this work various types of control were mentioned, but the emphasis on the "external", which is the most relevant to the study. External control is that performed by a strange agency to the administration, ie, not part of it. It is accomplished by Congress with the help of the Court of Account of Union, a technical body to which the Federal Constitution confers a number of powers and functions, and provide it with various instruments and mechanisms for monitoring the implementation and management of public resources federal. This control can also be exercised indirectly by society, through social control. In this context, the present study aimed to show the influence that external control exerts on the public accounts, which, being public property as its object, studies and monitors the assets, rights and obligations related to public entity, thus having direct link with the resources and expenditures of the same. Also stood out the contribution of society in the monitoring process and the importance of transparency in management. To do so, we performed a descriptive, where they were considered the main concepts related to government controls and the Public Accounting as well as other topics directly related to the study, as government itself, and *accountability*, which is the duty to provide accounts. We also used the bibliographic research in order to know various scientific bases upon such matter. As a result, realizes that the external control uses the Public Accounts to make collecting information and creating audit trails and reporting to the memo. This control acts on the Public Accounts encouraging the application and improvement of standards and also contributes to the good management of public resources.

Keywords: Administration controls, External Control, Public Accounting.



## **LISTA DE ABREVIATURAS**

FBC – Fundação Brasileira de Contabilidade

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

TCU – Tribunal de Contas da União

TCE – Tribunal de Contas do Estado

IFAC – *International Federation of Accountants* (Federação Internacional de Contadores)

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade

NBCASP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

CASP - Contabilidade Aplicada ao Setor Público

SICSP – Sistema de Informação de Custos no Setor Público

IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards* (Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público)

## SUMÁRIO

1	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	10
2	<b>A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA</b> .....	12
2.1	<b>Conceito</b> .....	12
2.2	<b>O Controle da Administração Pública</b> .....	13
2.2.1	Conceito e Classificação de Controle .....	15
2.2.2	O Controle Externo .....	17
3	<b>O TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO</b> .....	20
4	<b>A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA</b> .....	25
4.1	<b>As Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público</b> .....	25
4.2	<b>Contabilidade Aplicada ao Setor Público</b> .....	27
4.2.1	Conceito .....	27
4.2.2	Campo de Aplicação .....	27
4.2.3	Objeto .....	28
4.2.4	Objetivo .....	28
5	<b>PRINCÍPIOS DA CONTABILIDADE</b> .....	29
5.1	<b>Princípio da Entidade</b> .....	30
5.2	<b>Princípio da Continuidade</b> .....	30
5.3	<b>Princípio da Oportunidade</b> .....	31
5.4	<b>Princípio do Registro Pelo Valor Original</b> .....	31
5.5	<b>Princípio da Competência</b> .....	32
5.6	<b>Princípio da Prudência</b> .....	33
6	<b>ACCOUNTABILITY</b> .....	34
7	<b>CONTROLE SOCIAL</b> .....	36
8	<b>ANÁLISE DE RESULTADOS</b> .....	37
9	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	39
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	41

## 1 INTRODUÇÃO

O Poder Público é detentor dos recursos públicos. Ele arrecada e administra o dinheiro do povo e se compromete a devolvê-lo sob a forma de serviços que atendam às necessidades da população. Os administradores por sua vez têm o dever de informar à sociedade a maneira como empregou esses recursos, devendo fazer isto de acordo com os objetivos planejados.

Nos últimos anos, é cada vez mais frequente a ocorrência de fraudes e corrupção. Isso acontece devido à má gestão, à falta de comprometimento e respeito para com a população. Tendo em vista essas práticas, é essencial que hajam eficientes sistemas de controle para atuar nessa fiscalização. O controle da administração pública surge então como uma forma de garantir que as necessidades da sociedade sejam supridas, e que seus direitos e interesses sejam preservados.

O controle que trataremos neste trabalho, com mais enfoque, é o externo. Este é exercido pelos tribunais de contas em auxílio ao Poder Legislativo na fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas. A Contabilidade Pública por sua vez, tem a missão de registrar todos os atos e fatos da gestão orçamentária, patrimonial e financeira das entidades pública nas três esferas do governo, produzindo assim informações para a tomada de decisões pela administração e acompanhamento pelos órgãos de controle e outros setores da sociedade, afirma Albuquerque et al. (2006) *apud* Nascimento (2010).

Os Tribunais de Contas têm papel essencial para o controle da administração Pública. Eles devem identificar e impedir práticas que prejudiquem o interesse público, como a má gestão, a corrupção e a ineficiência. Neste processo, a participação da sociedade é fundamental, pois sua colaboração na fiscalização do correto uso dos recursos públicos é uma forma de exercer a cidadania e o controle social.

Sendo assim, o problema de pesquisa deste trabalho será: De que forma o controle externo influencia a atuação da Contabilidade Pública?

Sabendo-se que a Contabilidade Pública tem ligação direta com os recursos e gastos da entidade pública e considerando o problema citado a cima, o objetivo geral deste trabalho é analisar a influência que o controle externo exerce sobre a Contabilidade Pública. Entender à relevância do mesmo como ferramenta de uma boa gestão pública, detectar a maneira pela

qual esse controle age no combate à corrupção e compreender a importância do controle social para o controle externo, são os objetivos específicos.

Desta forma, a elaboração do presente trabalho justifica-se pela necessidade de se conhecer a importância do controle externo para a Contabilidade Pública, visto que esta é a principal responsável pela elaboração das informações que serão analisadas. E ainda compreender a forma como esse controle é realizado, os instrumentos que utiliza e sua finalidade.

Quanto à metodologia, o método de pesquisa aplicado no referido trabalho foi a pesquisa descritiva. Este foi utilizado com o objetivo de descrever as características do controle externo e a influência que ele exerce sobre a Contabilidade Pública. Segundo os ensinamentos de Ferrão (2003, p. 80), a “pesquisa descritiva promove estudo, análise, registro e interpretação dos fatos do mundo físico, sem a interferência do pesquisador”.

Realizou-se também pesquisa bibliográfica e exploratória. Esta, feita com a finalidade de se conhecer as diferentes formas de contribuições científicas que se realizam a respeito do referido assunto, utilizando para isso materiais publicados em livros, revistas e materiais disponibilizados na internet. Aquela, utilizada com o objetivo de proporcionar maiores informações sobre a questão exposta, o que facilitou a delimitação do tema de trabalho e definição dos objetivos.

Esta monografia está estruturada em nove capítulos: O primeiro é a introdução do trabalho. O segundo fala sobre a Administração Pública, conceitos, tipos de controle e controle externo. Já o terceiro refere-se ao Tribunal de Contas da União, principal órgão de controle externo. O quarto fala sobre a nova Contabilidade Pública, conceito, campo de aplicação, objeto e objetivo. O quinto trata dos princípios da Contabilidade. O sexto fala sobre a *accountability*, que o dever de prestar contas. O sétimo refere-se ao Controle Social. O oitavo e nono tratam respectivamente da análise de resultados e das considerações finais.

## 2 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

### 2.1 Conceito

A administração é o conjunto de órgãos designados para a realização dos objetivos do governo. Sendo assim, a administração pública é tanto a titular como a executora do serviço público (MEIRELLES, 1995 *apud* SILVA, 2013. p.3).

A Fundação Brasileira de Contabilidade (2011, p.72) descreve Administração Pública como “a prestação de serviços em favor dos interesses do povo, ou seja, a responsabilidade de executar os serviços públicos indispensáveis ao funcionamento e ao bem-estar da sociedade”. A referida instituição nos diz ainda que a Administração Pública também pode ser chamada de Gestão Pública, pois, além de servir e executar, envolve a ideia de direção ou gestão, tendo assim a presença da relação de subordinação e hierarquia.

Já nas palavras de Meirelles (1993, p. 61), Administração Pública “é todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”.

Moraes (1997) *apud* FBC (2011, p.72) conceitua Administração pública como “a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve para assegurar os interesses coletivos e subjetivamente como o conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a Lei atribui o exercício da função administrativa do Estado”.

Cada autor tem seu conceito no que se refere à administração pública, mas percebe-se que entre eles há algo em comum. Todas as definições atentam para o fato de que administração pública é todo o aparelhamento que o governo dispõe para a consecução de seus objetivos, com a mesma finalidade: atender as necessidades da coletividade.

A administração pública é dividida em administração direta e indireta, conforme é demonstrado a seguir:

*Administração direta ou centralizada:* É o conjunto dos órgãos integrados na estrutura administrativa dos entes da federação, a União, os Estados, o Distrito federal e os Municípios, abrangendo os Ministérios e demais órgão auxiliares previstos em lei.

*Administração indireta ou descentralizada:* É o conjunto de pessoas administrativas que, vinculadas à respectiva Administração Direta, têm o objetivo de desempenhar atividades administrativas de forma descentralizada, ou seja, fazer a transferência de serviços de uma para outra pessoa jurídica. São elas as Entidades Autárquicas, as Fundações Públicas, os Fundos Públicos e as Entidades Paraestatais (Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista) (SILVA, 2013, p.4-5).

Silva (2013) diz ainda que além da administração direta e indireta, devemos também considerar as concessionárias, permissionárias e autorizatárias, que apesar de não fazerem parte da Administração Pública, trabalham lado a lado do Estado de forma descentralizada.

A atividade administrativa deve sempre estar baseada nos princípios que norteiam a administração pública. E independente de ser direta ou indireta deve buscar continuamente o bem estar da sociedade. Esta, por sua vez, tem o papel de entender o funcionamento dessa administração, para que desta forma possa fiscalizar os abusos cometidos pelo Poder Público.

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2011) os administradores devem agir de acordo com os princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. O **Princípio da Legalidade** diz que toda atividade administrativa depende de lei que o autorize, e ainda que o administrador só pode realizar o que a lei permite. Já o **Princípio da Impessoalidade** visa garantir igualdade de tratamento a todos, de maneira geral, e em especial, aquele que se encontrem, do ponto de vista jurídico, em igual situação. O **Princípio da Moralidade** discorre sobre a indispensabilidade da obediência aos preceitos éticos aplicáveis à administração pública, devendo o administrador distinguir o que é correto e o que é incorreto. O **Princípio da Publicidade** visa à transparência, impondo que os atos da administração pública tenham a mais ampla divulgação possível. Por fim, tem-se o **Princípio da Eficiência**, que se refere a compatibilidade do ato administrativo com as necessidades da administração e a defesa dos interesses públicos (grifos nossos).

## 2.2 O Controle da Administração Pública

A cada dia, com o advento da globalização e os avanços tecnológicos as pessoas estão vendo o mundo de forma diferente. A maior parte delas conhece seus deveres e direitos como cidadãos. Quando percebem que estes não estão sendo respeitados tratam logo de saber o que está acontecendo e exigem medidas de correção. Na Administração Pública não é diferente. As pessoas elegem seus representantes na esperança que eles administrem os recursos públicos de forma correta e esperam ainda que prestem contas de tudo o que foi feito.

Toda administração para ser bem feita necessita de um planejamento, e este deve ser seguido observando sempre os objetivos, as metas e as normas aplicáveis, de acordo a legislação. Para que tudo isso aconteça corretamente existem as atividades de controle, que fazem a fiscalização dessas atividades. Esse controle pode ser feito de forma interna, pela

própria administração, e externa, pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas da União. E ainda pela própria sociedade através do controle social.

De acordo com Jund (2008, p.659), “O controle é um dos princípios básicos da administração, seja ela pública ou privada”. Defende ainda que seu objetivo é avaliar e corrigir a atuação da organização dentro da estrutura de padrões externos e internos.

Camargo Junior (2007, p.18) diz que o termo controle está diretamente relacionado com a fiscalização, com o poder e com a administração:

A função de controle está, por natureza, inseparavelmente ligada ao poder e à administração, sendo de vital importância para o funcionamento do aparato do Estado. Para que haja Estado de Direito é indispensável que haja instituições e mecanismos hábeis para garantir a submissão à lei.

“O controle é um processo de redução do poder, entendida essa expressão no sentido da imposição da vontade e do interesse de um sujeito sobre outrem” (JUSTEN FILHO, 2006, p.745).

O controle, em se tratando da Administração Pública é a capacidade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro. Seu objetivo é garantir que a atuação dessa administração esteja de acordo com a legislação vigente e que suas atividades estejam satisfazendo às necessidades da sociedade.

A respeito do controle da Administração Pública Paludo (2013, p.417) faz a seguinte afirmação:

O controle da Administração Pública é composto por um conjunto de instrumentos legais que permitem a fiscalização, orientação e revisão da atuação administrativa. A Administração Pública está sujeita a controles, porque ela não é titular da coisa pública – a titularidade pertence ao povo - , portanto, o gestor da Administração Pública está gerindo coisa alheia e, por isso, deve prestar contas de sua atuação aos órgãos competentes e a sociedade.

De acordo com o Instituto AVM (2010), o controle acompanha e avalia as atividades e os resultados alcançados pela administração, e julga se estes foram feitos como planejados. Sua função é indispensável ao acompanhamento dos programas e à detecção de falhas e desvios, servindo ainda para constatar a veracidade das operações realizadas e a correta aplicação das normas e princípios.

Para Santana (2014), o controle da Administração Pública é de grande importância para qualquer organização, não devendo estar limitado apenas aos aspectos financeiros e administrativos, mas ser entendido de forma ampla. Afirma ainda que esse controle deve ser

compreendido como um conjunto de ações e métodos que devem ser implementados dentro de um determinado ente administrativo, gerando nele uma verdadeira cultura de diafaneidade, permitindo, assim, que se façam comparações entre os resultados previstos e os efetivamente realizados sempre tendo em vista o seu fim precípua: o interesse público.

O controle é de suma importância na Administração Pública, pois através dele é possível fazer uma certificação de que todos os atos foram realizados com legitimidade, ou seja, que todas as ações executadas são válidas perante a lei, e, além disso, verificar se estão em consonância ao interesse coletivo.

Para Jund (2008), o controle, como qualquer atividade administrativa, deve ser planejado. Diz ainda que para esse controle seja realizado em toda a sua plenitude é necessário que todos os integrantes da organização estejam conscientes da sua importância para a realização das metas e objetivos.

### 2.2.1 Conceito e Classificação de Controle

Segundo Ferreira (2001, p. 183), uma das definições de controle é “a fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos, etc., para que não se desviem das normas preestabelecidas”. Mas para que esse controle seja realizado de forma correta é necessário observar um padrão de comportamento para que se possa fazer uma comparação do que foi feito, ou seja, é preciso saber a regra aplicável ao determinado caso, para depois conferir se a ação realizada está de acordo com o que foi estabelecido.

A função controle é fundamental para acompanhar a realização de programas, detectar falhas e desvios, zelar pela adequada utilização, manutenção e guarda dos bens patrimoniais, verificar se as operações realizadas são verídicas e se os princípios e normas contábeis estão sendo aplicados de forma correta na produção de informações para o controle e avaliação de desempenho dos programas governamentais (JUND, 2008).

De acordo com Paludo (2013) o controle pode ser classificado de acordo com sua origem, momento do exercício, aspecto controlado, amplitude e órgãos:

Quanto à origem pode ser interno, externo e social: **controle interno**, quando realizado pela própria administração sobre os atos por ela praticados; **controle externo**, quando realizado por órgão alheio à administração, ou seja, que não façam parte dela; e **social**, realizado pela sociedade através de mecanismos de controle que a mesma dispõe para fiscalizar a atuação do estado.



Quanto ao momento pode ser prévio, concomitante ou subsequente: **controle prévio ou preventivo**, quando realizado antes da execução do ato como requisito para sua eficácia. **controle concomitante ou sucessivo**, quando realizado no momento da execução do ato com o objetivo de verificar a regularidade de seu desenvolvimento; e **controle subsequente ou corretivo**, quando realizado após a conclusão do ato com o objetivo de corrigir possíveis defeitos, proceder sua anulação ou provar sua eficácia.

Quanto ao aspecto controlado pode ser de legalidade ou de mérito. **controle de legalidade** verifica a conformidade do ato ou procedimento administrativo com as normas vigentes no ordenamento jurídico; **controle de mérito** analisa a conveniência e a oportunidade da prática do ato administrativo, e tem como finalidade comprovar a eficiência e o resultado do ato controlado.

Quanto à Amplitude pode ser hierárquico e finalístico: **controle hierárquico** decorre da hierarquia administrativa, em que os órgãos e agentes inferiores são subordinados aos órgãos e agentes superiores; **controle finalístico** é exercido pelos órgãos da administração direta sobre a indireta.

Quanto aos órgãos podem ser administrativos, legislativos ou judiciais: **controle administrativo** (também denominado autotutela ou autocontrole): “É o poder de fiscalização e correção que Administração Pública (em sentido amplo) exerce sobre a sua própria atuação, sob os aspectos de legalidade e mérito, por iniciativa própria ou mediante provocação” (DI PIETRO, 2010 *apud* PALUDO, 2013 p. 425); **controle legislativo**: “É o controle que o poder Legislativo exerce sobre alguns atos praticados pela Administração pública” (PALUDO, 2013, p. 429). Esse controle também pode ser dividido em político e financeiro; e **controle judicial**: “É o controle exercido pelo poder Judiciário sobre os atos e atividades administrativas dos três poderes” (PALUDO, 2013, p.433, grifos nossos).

O controle é classificado de maneira diferente por diversos autores, mas todos dizem praticamente a mesma coisa, o que muda, na maioria das vezes é a questão de nomenclatura. As classificações citadas acima foram feitas com base nos pensamentos de Paludo (2013), que trata do assunto de maneira mais abrangente.

### 2.2.2 O controle externo

Como vimos nas palavras de Paludo (2013), quanto à origem o controle da administração pública pode ser classificado em interno e externo. O interno é feito dentro de cada poder sobre as atividades realizadas por ele, tendo como objetivo a verificação da legalidade, da oportunidade e da eficiência da ação administrativa. Verifica também se o dinheiro público está sendo utilizado de forma correta, e ainda auxilia o Tribunal de Contas. Já o controle externo é realizado pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas da União. Esse controle se refere atividade de fiscalização da aplicação do dinheiro público. Ele deve ser realizado por um órgão alheio à administração, ou seja, que não faça parte dela. Sua missão é garantir, através de orientação, fiscalização e avaliação de resultados, uma boa gestão dos recursos públicos, para que desta forma a sociedade seja contemplada com serviços de qualidade.

O controle interno também é considerado condição necessária para a eficiência do controle externo. Eles se complementam, e quando bem articulados promovem a realização do bem público, atingindo resultados máximos com o mínimo de recursos e evitando desvios e desperdícios.

Nas palavras de Meirelles (2005, p. 661), controle externo:

É o que se realiza por um Poder ou órgão constitucional independente funcionalmente sobre a atividade administrativa de outro Poder estranho à Administração responsável pelo ato controlado, como p. ex., a apreciação das contas do Executivo e do Judiciário pelo Legislativo; a auditoria do Tribunal de Contas sobre a efetivação de determinada despesa do Executivo; a anulação de um ato do Executivo por decisão do Judiciário; [...].

As atribuições do controle externo são definidas pela Lei 4.320/1964 nos seguintes artigos:

Art.81. O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento.

Art. 82. O Poder Executivo, anualmente, prestará contas ao Poder Legislativo, no prazo estabelecido nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos Municípios.

§ 1º. As contas do Poder Executivo serão submetidas ao Poder Legislativo, com Parecer prévio do Tribunal de Contas ou órgão equivalente. (...)

Art. 84. Ressalvada a competência do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a Câmara de Vereadores poderá designar peritos contadores para verificarem as contas do prefeito e sobre elas emitirem parecer (JUND, 2008 p.667).

Para Lima (2011) *apud* Paludo (2013, p.420), “o objeto de controle externo são os atos administrativos em todos os poderes constituídos nas três esferas de governo e os atos de gestão de bens e valores públicos”.

A Administração Pública, que compreende os órgãos que desempenham função administrativa nos três poderes da República, sujeita-se ao controle do Judiciário, Ministério Público, Legislativo e da sociedade civil, controles esses feitos de forma externa.

O controle feito pelo Poder Judiciário é um controle de legalidade, que consiste em verificar a conformidade do ato praticado com os princípios e normas vigentes no ordenamento jurídico. É exercido sobre os atos e atividades administrativas dos três poderes (PALUDO, 2013). O autor afirma ainda que:

O Poder Judiciário pode analisar também o aspecto da **moralidade**, e, excepcionalmente, poderá analisar a questão do mérito administrativo, se sob o aspecto de mérito estiver oculta alguma ilegalidade, ou mediante análise do **princípio da “razoabilidade”**. No entanto, **jamais poderá ser analisado pelo Poder Judiciário a “conveniência e oportunidade” do ato praticado**, visto que esta análise compete exclusivamente ao gestor público (PALUDO, 2013, p.433, grifos do autor).

O Ministério Público é um órgão singular que atua no combate à corrupção. Sua atuação visa garantir que a administração atue de acordo com as normas, respeite o direito do governados, e que haja prestação de contas dos recursos utilizados. Para isso, utiliza instrumentos como o inquérito civil, a ação civil pública e ação de improbidade administrativa. Ele exercer o controle externo sobre a administração pública no que se refere a “denúncias de crimes cometidos por autoridades públicas; improbidade administrativa; e defesa dos interesses coletivos e difusos (PALUDO, 2013, p.418).

O controle legislativo é definido por Jund (2008) como aquele exercido pelo Poder Legislativo (Congresso Nacional, Senado Federal, Câmara dos Deputados, Assembleia Legislativa e Câmara dos Vereadores) ou por comissões parlamentares sobre determinados atos do executivo na dupla linha da legalidade e da conveniência pública, caracterizando-o como um controle eminentemente político.

O controle legislativo pode ser dividido em político e financeiro. Di Pietro (2007) define o controle externo como de competência exclusiva do parlamento e o caracteriza como aquele que “abrange aspectos ora de legalidade, ora de mérito, apresentando-se, por isso mesmo, como de natureza política, já que vai apreciar as decisões administrativas sob o

aspecto inclusive da discricionariedade, ou seja, da oportunidade e conveniência diante do interesse público.” (DI PIETRO, 2007, *apud* PALUDO, 2013, p.429).

Já o controle exercido pela sociedade, também chamado de controle social, é a influência que a população exerce sobre o estado, seus governantes e sobre a própria sociedade. Para Platt Neto (2013) a participação popular é a base do controle social, e depende fortemente da transparência das ações governamentais e das contas públicas, pois sem informações as decisões são prejudicadas.

Santana (2014), afirma que os órgãos de controle externo podem colaborar de forma decisiva na proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos, pois a aproximação entre os órgãos de controle e a sociedade tendem a fomentar a fiscalização dos gastos públicos, aumentando a efetividade das políticas sociais, bem como dos próprios serviços que são prestados pelo Estado, contribuindo para o fortalecimento da cidadania e, porque não dizer, do próprio regime democrático. O autor destaca ainda que para que os recursos auferidos pelo Estado sejam convertidos em benefício da própria população é necessário que o controle da gestão seja feito de forma autônoma e independente, para assim evitar desperdícios e possíveis desvios.

A gestão pública, na prática, nem sempre é realizada como deveria. Sempre tem alguém tentando se desviar das leis, por isso é que existe a corrupção. Mas felizmente existem controles, como o externo, que faz verificação sobre o uso do dinheiro público. Não quer dizer que a corrupção deixará de existir por causa da fiscalização, mas esta poderá diminuir tal prática. Tudo deve ser feito baseado em normas e leis, seguindo um planejamento determinado, principalmente no que se refere à “coisa pública”. Além disso, os órgãos responsáveis pelo controle externo das contas públicas devem estar aptos a acompanhar as inovações, principalmente às que se referem à tecnologia de informação. Devem sempre buscar o aprimoramento necessário para desempenhar a sua função de controle com a presteza requerida pelo ambiente e com eficiência nos procedimentos utilizados, de modo a obter com eficácia os resultados estrategicamente planejados, resultando disso uma maior efetividade de suas ações para com a sociedade.

### 3 O TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

Em meados de 1826 houve-se a ideia de se instituir um órgão que tivesse afeição de órgão controlador das contas. Por este motivo, Visconde de Barbacena tentou aprovar no Senado do Império uma lei que criasse um tribunal de Contas, ou seja, um órgão de contas da Corte. Essa tentativa, porém, não deu certo, pois D. Pedro, então imperador, não queria que ninguém o controlasse.

Em 1890, no começo da primeira República e antes mesmo Constituição Republicana, Rui Barbosa era ministro da Fazenda. Ele, inspirado pelas ideias liberais americanas e no controle do povo sobre os governantes, criou o TCU. Só que era bem diferente do que é hoje. Era um órgão do Ministério da Fazenda criado por um decreto, e não tinha o poder que ao longo dos anos seguintes foi adquirindo.

A primeira Constituição da República promulgada em 1891 já contava com o TCU no seu texto. Mas apesar de criado por Rui Barbosa em 1890 e ter entrado na Constituição do ano seguinte, em 1893 o TCU não havia se instalado fisicamente. Foi somente neste ano que o Tribunal iniciou seus trabalhos, não mais na gestão de Rui Barbosa, e sim na de Inocêncio Serzedello Corrêa, ministro da Fazenda que sucedeu Rui Barbosa.

O Tribunal de Contas foi criado pela República com a finalidade de resguardar a lei e o interesse coletivo na aplicação do dinheiro público. Deve ser autônomo em relação aos outros poderes para poder cumprir, de forma descomprometida, a função técnica de analisar e julgar os gastos com a coisa pública. Sua competência de atuação é bem ampla, alcançando não só os órgãos e entidades públicas, mas toda e qualquer pessoa física ou jurídica, que utilize recursos públicos estão obrigados a prestar contas, conforme se depreende do art. 70, da Constituição:

Parágrafo único. 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, assumira obrigações de natureza pecuniária.

A Lei Orgânica do TCU, Lei nº 8.443/92 *apud* Zamparetti ao elencar quem tem o dever de prestar contas estabelece que:

Art. 5º A jurisdição do Tribunal abrange:  
I - qualquer pessoa física, órgão ou entidade a que se refere o inciso I do art. 1º desta Lei, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores

- públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta assuma obrigações de natureza pecuniária;
- II - aqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao Erário;
- III - os dirigentes ou liquidantes das empresas encampadas ou sob intervenção ou que de qualquer modo venham a integrar, provisória ou permanentemente, o patrimônio da União ou de outra entidade pública federal;
- IV - os responsáveis pelas contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo.
- V - os responsáveis por entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado que recebam contribuições parafiscais e prestem serviço de interesse público ou social;
- VI - todos aqueles que lhe devam prestar contas ou cujos atos estejam sujeitos à sua fiscalização por expressa disposição de Lei;
- VII - os responsáveis pela aplicação de quaisquer recursos repassados pela União, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;
- VIII - os sucessores dos administradores e responsáveis a que se refere este artigo, até o limite do valor do patrimônio transferido, nos termos do inciso XLV do art. 5º da Constituição Federal;
- IX - os representantes da União ou do Poder Público na assembléia geral das empresas estatais e sociedades anônimas de cujo capital a União ou o Poder Público participem, solidariamente, com os membros dos conselhos fiscal e de administração, pela prática de atos de gestão ruinosa ou liberalidade à custa das respectivas sociedades.

O TCU também é conhecido como Corte das Contas. É um órgão colegiado composto por nove ministros. Seis deles são indicados pelo Congresso Nacional, um pelo presidente da República e dois, escolhidos entre auditores e membros do Ministério Público que funciona junto ao Tribunal. Suas deliberações são tomadas, em regra, pelo Plenário – instância máxima – ou, nas hipóteses cabíveis, por uma das duas Câmaras (PORTAL DO TCU, 2014).

O portal do TCU nos diz ainda que as funções básicas do Tribunal de Contas da União podem ser definidas como: **fiscalizadora** - é a forma de atuação pela qual são alocados recursos humanos e materiais com o objetivo de avaliar a gestão dos recursos públicos. Compreende a realização de auditorias e inspeções, por iniciativa própria, por solicitação do Congresso Nacional ou para apuração de denúncias; **consultiva** - consiste na elaboração de pareceres prévios, anuais, individualizados e técnicos, acerca das contas prestadas pelos chefes dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, além do chefe do Ministério Público da União, a fim de subsidiar o julgamento a cargo do Congresso Nacional; **informativa** - é a prestação de informações solicitadas pelo Congresso Nacional, pelas suas Casas ou por qualquer das respectivas Comissões, a respeito da fiscalização exercida pelo Tribunal ou sobre os resultados de inspeções e auditorias realizadas pelo TCU; **judicante** - se traduz no julgamento das contas dos administradores públicos e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos federais. Estes profissionais devem submeter suas contas ao

TCU anualmente, sob a forma de tomada ou prestação de contas; **sancionadora** - manifesta-se na aplicação aos responsáveis das sanções previstas na Lei Orgânica do Tribunal (Lei nº 8.443/92), em caso de ilegalidade de despesa ou de irregularidade de contas; **corretiva** – ocorre quando se constata ilegalidade ou irregularidade em ato de gestão de qualquer órgão ou entidade pública, o TCU fixa prazo para cumprimento da lei. No caso de ato administrativo, quando não atendido, o Tribunal determina a sustação do ato impugnado; **normativa** - o poder do TCU de expedir instruções e atos normativos, de cumprimento obrigatório, sob pena de responsabilização do infrator; **ouvidoria** - o Tribunal recebe denúncias e representações relativas a irregularidades ou ilegalidades que lhe sejam comunicadas por responsáveis, autoridades ou por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato. Algumas de suas atuações assumem ainda o caráter educativo, quando orienta e informa sobre procedimentos e práticas eficazes de gestão, mediante publicações e realização de seminários, reuniões e encontros de caráter educativo, ou, ainda, quando recomenda a adoção de providências, em auditorias de natureza operacional (grifos nossos).

O TCU pode fazer fiscalização por iniciativa própria ou em decorrência de solicitação do Congresso Nacional. A fiscalização pode ser feita por meio de cinco instrumentos:

- a) levantamento: instrumento utilizado para conhecer a organização e funcionamento de órgão ou entidade pública, de sistema, programa, projeto ou atividade governamental, identificar objetos e instrumentos de fiscalização e avaliar a viabilidade da sua realização;
- b) auditoria: por meio desse instrumento verifica-se in loco a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial, assim como o desempenho operacional e os resultados alcançados de órgãos, entidades, programas e projetos governamentais;
- c) inspeção: serve para a obtenção de informações não disponíveis no Tribunal, ou para esclarecer dúvidas; também é utilizada para apurar fatos trazidos ao conhecimento do Tribunal por meio de denúncias ou representações;
- d) acompanhamento: destina-se a monitorar e a avaliar a gestão de órgão, entidade ou programa governamental por período de tempo predeterminado;
- e) monitoramento: é utilizado para aferir o cumprimento das deliberações do Tribunal e dos resultados delas advindos (PORTAL TCU, 2014, grifos do autor).

As decisões sobre a análise das contas admitem três resultados: podem ser consideradas regulares, regulares com ressalvas e irregulares, conforme disposto na Lei Orgânica do TCU apud Zamparetti (2009, p.48):

Art. 16. As contas serão julgadas:

I - **regulares**, quando expressarem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão do responsável;

II - **regulares com ressalva**, quando evidenciarem impropriedade ou qualquer outra falta de natureza formal de que não resulte dano ao Erário;

III - **irregulares**, quando comprovada qualquer das seguintes ocorrências:

a) omissão no dever de prestar contas;

b) prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial;

c) dano ao Erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ao antieconômico;

d) desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos (grifos do autor).

O Tribunal de Contas é responsável pela fiscalização dos gastos públicos. Na esfera federal, a responsabilidade é do Tribunal de Contas da União e nas esferas municipais e estaduais, na maioria dos casos, a responsabilidade é do Tribunal de Contas do Estado (TCE).

Nos últimos anos os Tribunais de Contas passaram assumir um papel essencial no controle dos atos onerosos da administração, isso porque tem uma competente capacidade investigatória, além de ser autônomo e independente em relação ao poder político.

Nascimento (2010, p.91) discorre sobre a função do Tribunal de Contas:

O TCU é responsável, na União, pelas funções de controle externo, apresentando relatório e parecer prévio sobre as contas do presidente da República e julgando a regularidade das contas dos administradores e dos demais responsáveis por bens e valores públicos, por meio de levantamentos contábeis, relatórios e certificados de auditoria.

A Constituição Federal de 1998 trata das atribuições do Tribunal de Contas da União em seu artigo 71:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil (grifo nosso), financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;



- V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;
- VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;
- VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;
- VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;
- IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;
- X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;
- XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

O Tribunal adota quatro procedimentos básicos no desempenho de suas atribuições: tomada de contas, tomada de contas especial, fiscalizações e monitoramentos.

A **tomada de contas** é uma ação desempenhada para apurar a responsabilidade de pessoa física, órgão ou entidade que der causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte ou possa resultar dano ao erário, sempre que o responsável não prestar as contas como deveria ou, ainda, quando não obrigado a prestar contas.

A **tomada de contas especial** é ação determinada pelo Tribunal ou por autoridade responsável pelo controle interno com a finalidade de adotar providências, em caráter de urgência, nos casos previstos pela legislação em vigor, para apuração dos fatos, identificação dos responsáveis e quantificação pecuniária do dano.

As **fiscalizações** são as inspeções e auditorias. As fiscalizações, no âmbito do Estado do Rio de Janeiro, podem ser ordinárias, especiais e extraordinárias (ALMEIDA, 2005, p. 1, grifos do autor).

Segundo o portal do Tribunal de Contas a auditoria é um dos trabalhos mais conhecidos utilizados pelo TCU. Elas podem ser designadas para verificar se os atos dos administradores estão de acordo com a lei ou regulamentos, podendo ainda ser destinadas a avaliar o desempenho e os resultados da gestão pública.

O Tribunal de Contas emite, anualmente, o parecer sobre as conta do Governo da República. Nelas estão incluídas as contas prestadas pelo Presidente da República, pelos presidentes do Senado Federal e da Câmara dos Deputados, pelos presidentes do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais Superiores e pelo Chefe do Ministério Público da União.

## 4 A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA

Silva (2013, p.63) afirma que “existem diversos critérios e práticas contábeis aplicáveis de acordo com as características de cada país”. O mesmo diz ainda que essa diversidade de métodos dificulta o entendimento do usuário, visto que as demonstrações contábeis elaboradas entre diferentes países não são possíveis de serem comparadas, a não ser que o usuário tenha conhecimento sobre as várias práticas contábeis existentes.

No Brasil, a Contabilidade Pública vem passando por um momento de grandes mudanças no que se refere aos seus procedimentos operacionais. A Secretaria do Tesouro Nacional vem criando uma série de ações com o intuito de promover a convergência das normas brasileiras, editadas pelo CFC, às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*), editadas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC – *International Federation of Accountants*). Essas mudanças são de grande importância e envolvem todos os entes da federação, bem com aqueles que recebam, guardem, apliquem ou movimentem recursos públicos (SILVA, 2013).

Diante disso, e com o advento da globalização houve-se a necessidade das organizações elaborarem as demonstrações contábeis de forma padronizada, ou seja, baseadas nos mesmos critérios, de forma a facilitar o melhor entendimento dos gestores e usuários da informação. Foi a partir daí que surgiu a ideia de convergência às normas internacionais.

### 4.1 As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

O Conselho Federal de Contabilidade aprovou, em 21 de novembro de 2008, as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBC T 16), tendo como finalidade contribuir para a uniformização de métodos e práticas contábeis. (DIAS, 2012).

Dias (2012, p.15-17) faz um breve resumo das normas que compõem a NBC T 16.

#### 1. NBC T 16.1 – Conceituação, objeto e campo de aplicação

Essa norma objetiva o estabelecimento da conceituação, do objeto e do campo de aplicação da contabilidade pública. A contabilidade pública aplica, no processo gerador de informações, os princípios e as normas contábeis voltados à gestão patrimonial de entidades públicas, fornecendo informações necessárias ao entendimento de todos os resultados obtidos, em apoio ao caso de tomada de decisão

e à adequada prestação de contas. Tem-se como objeto o patrimônio da entidade pública.

**2. NBC T 16.2 – Patrimônio e sistemas contábeis**

Essa norma traz a definição do patrimônio público e a classificação dos elementos patrimoniais sob o aspecto contábil, além de estabelecer o conceito de sistemas de informações contábeis para as entidades públicas.

**3. NBC T 16.3 – Planejamento e seus instrumentos sob enfoque contábil**

Essa norma estabelece as bases para o controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em planos hierarquicamente interligados, sobretudo o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e o orçamento anual.

**4. NBC T 16.4 – Transações no setor público**

Nessa norma são definidos os conceitos, a natureza e as tipicidades das transações no setor público. Sob o enfoque contábil, as transações no setor público se traduzem nos atos e fatos que geram mudanças qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades públicas, sendo objeto de registro contábil em observância aos princípios da contabilidade e às normas brasileiras de contabilidade.

**5. NBC T 16.5 – Registro contábil**

Essa norma traz os critérios a serem seguidos no registro contábil dos atos e fatos que possam afetar ou vir a afetar o patrimônio público.

**6. NBC T 16.6 – Demonstrações contábeis**

Nessa norma são citadas as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas e divulgadas pelas entidades a que se refere a NBC T 16.1. As demonstrações contábeis definidas no campo de aplicação das entidades do setor público são: balanço orçamentário, balanço financeiro, demonstrações das variações patrimoniais, balanço patrimonial, demonstração do fluxo de caixa, demonstração das mutações do patrimônio líquido e demonstrações do resultado econômico. Também são exigidas as notas explicativas, cujas informações devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não evidenciadas nas demonstrações contábeis.

**7. NBC T 16.7 – Consolidação das demonstrações contábeis**

Nessa norma são determinados os conceitos, a abrangência e os procedimentos para a consolidação das demonstrações contábeis no setor público.

**8. NBC T 16.8 – Controle interno**

O controle interno das entidades públicas é o foco dessa norma, em que se objetiva assegurar razoável grau de eficiência e eficácia dos sistemas de informação contábil, com a finalidade de garantir o cumprimento da missão da entidade.

**9. NBC T 16.9 – Depreciação, amortização e exaustão**

A norma traz a determinação dos critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão. Nesse sentido, é estabelecida a necessidade de abordagem aos seguintes aspectos: obrigatoriedade do seu reconhecimento; valor da parcela que deve ser reconhecida como variação passiva independentemente da execução orçamentária; circunstâncias que podem influenciar seu registro.

**10. NBC T 16.10 – Avaliação e mensuração dos ativos e passivos em entidades do setor público**

A presente norma traz os critérios e procedimentos para avaliação e mensuração dos ativos e passivos compõem o patrimônio das entidades do setor público.

**11. NBC T 16.11 – Sistema de informação de custos no setor público**

Essa norma estabelece a conceituação, o objeto, o objetivo e as regras básicas para a mensuração e evidenciação dos custos no setor público, apresentado com Sistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP), que por sua vez registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços, e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública. (grifos nossos)

## 4.2 Contabilidade Aplicada ao Setor Público

### 4.2.1 Conceito

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) se baseia na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Pode-se dizer que a CASP é o ramo da contabilidade que exige do profissional contabilista um entendimento acentuado sobre o funcionamento de entidades do setor público. Ele deve ter a capacidade de identificar, interpretar, mensurar, avaliar, registrar, controlar e evidenciar os fenômenos contábeis.

Conforme a NBC T 16.1, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público "é o 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" (CFC, 2008, 2009 e 2013).

Segundo a NBC T 16.6 as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas e divulgadas pelas entidades públicas são: Balanço Patrimonial; Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Demonstração das Variações Patrimoniais; Demonstração dos Fluxos de Caixa; e Demonstração do Resultado Econômico, devidamente acompanhadas pelas notas explicativas, parte integrante das demonstrações contábeis (CRC/RS, 2013).

A diferença entre a CASP e Contabilidade Pública anterior é que aquela segue os Princípios da Contabilidade estabelecidos na Resolução CFC n.º 750/1993 (CFC, 1993, atualizada em 2010), representando uma mudança do enfoque orçamentário para o enfoque do seu objeto, o patrimônio (PLATT NETO, 2013).

### 4.2.2 Campo de Aplicação

A atuação da CASP é limitada à entidade de direito público (União, Distrito Federal, Estados, Municípios, Autarquias, Fundos e Fundações Públicas), ou à entidades que possuam personalidade jurídica de direito privado, que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou

apliquem recursos públicos na execução de suas atividades. Equiparam-se, para efeito contábil, as pessoas físicas que recebam subvenção, benefício ou incentivo, fiscal ou creditício, de órgão público ( RESOLUÇÃO CFC nº 1.268/2009).

#### 4.2.3 Objeto

O objeto de estudo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o Patrimônio Público, sendo este o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entes do setor público e suas obrigações (LIMA, 2000).

Dias (2012) ressalta que apesar do Patrimônio Público ser o objeto de estudo da CASP, esta também registra e controla o orçamento público e a sua execução, abrangendo a previsão e a arrecadação da receita, bem como a fixação e a execução da despesa.

#### 4.2.4 Objetivo

De acordo com a NBC T16.1 o objetivo da CASP 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.

## 5 PRINCÍPIOS DA CONTABILIDADE APLICADOS AO SETOR PÚBLICO

Os Princípios da Contabilidade foram consagrados pela Resolução CFC nº 750/93, que posteriormente foi atualizada pela Resolução CFC nº 1.282/2010. Esses princípios são de observância obrigatória no exercício da profissão Contábil, constituindo condição de legitimidade das normas brasileiras de contabilidade (SILVA, 2013).

O mesmo autor ressaltar ainda que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público constitui um ramo da ciência contábil, e por isso deve observar os princípios da contabilidade, que representam as doutrinas e teorias relativas a essa ciência, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional do país.

De acordo com o Portal do Conselho federal de Contabilidade (2014), a Contabilidade aplica, no processo gerador de informações, os princípios, as normas e as técnicas contábeis direcionados à evidenciação das mutações do patrimônio das entidades, oferecendo aos usuários informações sobre os atos praticados pelos gestores públicos, os resultados alcançados e o diagnóstico detalhado da situação orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade. O portal menciona ainda que é preciso concentrar esforços para melhor aplicar os Princípios Fundamentais da Contabilidade (PFC) sob a perspectiva do setor público, com o objetivo de dar efetividade à Contabilidade aplicada ao Setor Público como fonte de informações. A adoção de princípios e normas diferentes do que seja recomendável pela boa técnica ou decorrentes da falta de consenso entre os diversos órgãos das unidades da Federação pode ocasionar demonstrações que não representem adequadamente a situação patrimonial.

Ainda segundo o Portal do CFC (2014), os princípios são eleitos como fundamentos e qualificações essenciais da ordem que institui:

1. os princípios possuem o condão de declarar e consolidar os altos valores da vida humana e, por isso, são considerados pedras angulares e vigas-mestras do sistema;
2. adicionalmente, as novas demandas sociais estão a exigir um novo padrão de informações geradas pela Contabilidade aplicada ao Setor Público, e que seus demonstrativos ? item essencial das prestações de contas dos gestores públicos sejam elaborados de modo a facilitar, por parte dos seus usuários e por toda a sociedade, a adequada interpretação dos fenômenos patrimoniais do setor público, o acompanhamento do processo orçamentário e a análise dos resultados econômicos (PORTAL CFC, 2014).

## 5.1 Princípio da Entidade

A contabilidade deve distinguir e separar pessoa física de pessoa jurídica, pois o patrimônio da entidade jamais deve se confundir com o dos sócios. A empresa deve registrar apenas os fatos que se refiram ao patrimônio e não os relacionados ao patrimônio particular de seus sócios.

O art. 4.º da Resolução CFC n.º 750/1993, atualizada pela Resolução CFC n.º 1.282/2010 descreve esse princípio mais detalhadamente:

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

Parágrafo único. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova Entidade sob o aspecto jurídico, mas numa unidade de natureza econômico-contábil, de modo a melhor expressar o patrimônio do conjunto de entes com relação entre si.

O mesmo autor afirma ainda que a Entidade Pública deve ter autonomia e responsabilidade pelo patrimônio que a ela pertence. Autonomia na destinação social do patrimônio e responsabilidade de prestar contas pelos agentes públicos.

## 5.2 Princípio da Continuidade

Esse princípio pressupõe que a entidade permanecerá em operação por tempo indeterminado, e que esta não cogita a hipótese de entrar em liquidação ou extinção de suas atividades, mesmo que isso venha a ocorrer posteriormente. “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 n.º 1.282/10).

### 5.3 Princípio da Oportunidade

Conforme o art. 6º da Resolução CFC nº 750/1993, também atualizada pela Resolução CRC nº 1.282/201,

Art. 6º 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.

Esse princípio refere-se ao momento em que as variações patrimoniais devem ser registradas, sendo que esses registros devem ser feito imediatamente e de forma integral, independentemente das causas que os originaram.

A oportunidade representa a necessidade de as variações no patrimônio serem reconhecidas na sua totalidade, independentemente do cumprimento das formalidades legais para sua ocorrência, visando ao completo atendimento da essência sobre a forma. No setor público, esse princípio é indispensável à integridade e fidedignidade dos registros contábeis dos atos e fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade pública (DIAS, 2012).

### 5.4 Princípio do Registro pelo Valor Original

Sob a ótica desse princípio, os elementos patrimoniais devem ser registrados por seus valores originais, ou seja, pelo custo de aquisição ou de fabricação do bem, incluindo os gastos que foram necessários para colocar o bem em condições de gerar benefícios presentes ou futuros para a empresa.

Art. 7º 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.

§ 1º 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.

§ 2º 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 nº 1.282/2010).

A adoção do Princípio do Registro pelo Valor original é de grande importância para resolver problemas como a sub ou superavaliação dos ativos e passivos existentes no patrimônio público, pois permite a utilização de vários critérios de mensuração de ativos e passivos (DIAS, 2012).

## 5.5 Princípio da Competência

Neste princípio, as transações devem ser reconhecidas no momento em que ocorrem, independente do seu pagamento ou recebimento. É que diz abaixo no art. 9º da Resolução CFC nº 1.282/2010:

Art. 9º 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.

Devem ser contabilizados por competência os atos e fatos que afetam o patrimônio público 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, afirma Dias (2012).

## **5.6 Princípio da Prudência**

O Princípio da prudência é claramente definido no art. 10º da resolução CFC nº 1.282/2010:

Art. 10º O Princípio da PRUDÊNCIA determina a doção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior valor para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais.

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 superestimadas e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais.

O objetivo desse princípio é não registrar o lucro antecipadamente, mas sim registrar todas as despesas e perdas que forem possíveis, ou seja, nunca permitir que a contabilidade da entidade indique a existência de lucros que possam estar superestimados pela adoção de um critério, entre dois ou mais possíveis, que eventualmente venha a não corresponder à realidade.

## 6 ACCOUNTABILITY

*Accountability* é uma palavra de origem inglesa derivada do termo *accountable*, que significa os mecanismos de avaliação e prestação de contas ou ainda a competência de gerar informações confiáveis para a avaliação das atividades governamentais, como remuneração dos funcionários de acordo com sua produtividade e por prestação de contas à sociedade sobre a atuação do governo (FLEURI, 2001 apud MALAFAIA, 2011).

Iudícibus, Marion e Pereira (2003) apud Platt Neto (2013, p.33), quanto à responsabilidade pelos resultados, definem *accountability* como a “responsabilidade do gestor profissional de prestar contas”. *Accountability* é “a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder [...]” (NAKAGAWA, 1998 apud PLATT NETO, 2013, p.33).

A *accountability* no sentido restrito considera apenas estruturas de controles formalizados e institucionalizados como capazes de exigir a responsabilização dos agentes públicos pelos atos praticados. Neste sentido desconsidera o controle informal, ou seja, o controle exercido pela sociedade (O’DONNELL, 1998; KENNEY, 2003 apud RAUPP; PINHO, 2012a, p.3). Já Dunn (1999) apud Raupp e Pinho (2012b, p.4) analisa a *accountability* de forma mais abrangente. Considera os mecanismos formais e institucionalizados juntamente com os mecanismos informais. O autor defende ainda que os agentes públicos, além da capacidade de informar sobre seus atos, devem ser capazes de sofrer sanções e perda de poder quando violarem seus deveres.

De acordo O’Donnell (1999) apud Louzada (2010), existem dois tipos de *accountability*: a vertical, que é aquela em que a sociedade participa através dos meios convencionais disponíveis, sendo o voto popular o meio mais eficiente; e a horizontal, aquela em que a própria exige uma *accountability* adequada.

A *accountability* vertical refere-se às atividades de fiscalização dos cidadãos e da sociedade civil que procuram estabelecer formas de controle ascendente sobre governantes e burocratas. De acordo com O’Donnell tais atividades compreendem: o processo eleitoral “presumivelmente a principal faceta da *accountability* vertical”; instrumentos de democracia direta como plebiscitos e consultas públicas; e ações de organizações da sociedade civil e da mídia que busquem expor transgressões e delitos cometidos por agentes públicos no exercício do poder.

A *accountability* horizontal, segundo O’Donnell, dá-se por meio dos mecanismos institucionalizados de controle e fiscalização mútua, na forma de freios e contrapesos, entre os Poderes (ou “Checks and Balances”, como, a partir de Madison, ficaram conhecidos tais mecanismos na literatura de tradição anglo-saxônica), mas também mediante a atuação de outras agências governamentais que têm por finalidade específica o monitoramento e a fiscalização do poder público e de

outros órgãos estatais, tais como os tribunais de contas no Brasil (CENEVIVA, 2006, p.5).

Não se deve levar em conta apenas a dimensão legal da *accountability*. É necessário evidenciar também a dimensão política. Para isso, deve-se haver uma conscientização por parte da classe política em relação à comunicação com a sociedade, não só no que diz respeito à implementação das políticas públicas, mas no resultado que as mesmas proporcionam a sociedade, ou seja, se estão atendendo às reais necessidades da coletividade.

A existência de mecanismos de controle não adiantará se a sociedade não tiver o direito de cobrar e fiscalizar, muito menos se punições não forem aplicadas aos agentes que cometerem erros para com a mesma. Os agentes públicos devem sim ser controlados, monitorados, responsabilizados e obrigados a prestar contas. A relação entre governo e cidadão será confiável à medida que houver transparência nas ações governamentais.

A transparência contribui para a redução da corrupção na área pública. Para que ela aconteça é necessário haja a implantação e desenvolvimento de mecanismos que proporcionem a sociedade o conhecimento adequado e suficiente das ações adotadas pelos governantes. Assim como o governo precisa de informações para controlar os burocratas, ele deve prestar informações úteis e necessárias para o exercício da *accountability* pela sociedade.

Na área governamental a *accountability* relaciona-se com a melhoria da gestão e, conseqüentemente, com a busca de uma maior eficiência na aplicação dos recursos públicos em benefício da sociedade, seja relacionada com a maior representatividade das prestações de contas ou na responsabilização dos condutores das políticas públicas (SILVA, 2007).

Como vemos a palavra “*Accountability*” não se tem uma tradução direta para o português, isto porque ela ainda está pouco inserida na cultura política do nosso país, mas perante as definições citadas acima, entende-se que ela, nada mais é do que o dever do gestor em prestar contas dos seus atos perante a sociedade, ou seja, a relação entre ele e as pessoas que o elegeram, a responsabilidade que o mesmo tem de explicar e justificar situações e ações específicas, de forma clara e relevante.

## 7 O CONTROLE SOCIAL

De acordo com o Portal da Transparência, através da participação na gestão pública, os cidadãos podem intervir na tomada de decisão administrativa, orientando para que se adotem medidas que realmente atendam ao interesse público e, ao mesmo tempo, possa exercer controle sobre a ação do Estado, exigindo que o gestor público preste contas de sua atuação.

A Constituição Federal assegura à sociedade o direito de participar da gestão pública, permitindo que os cidadãos não só participem da formulação das políticas públicas, mas, também, fiscalizem de forma permanente a aplicação dos recursos públicos. Desta forma, será mais fácil controlar os gastos do Governo Federal em todo Brasil e garantir, assim, a correta aplicação dos recursos públicos.

PLATT NETO (2013, p.22) define controle social como “uma influência exercida pela população sobre o Estado, seus governantes e sobre a própria sociedade.” Destaca ainda outros conceitos:

- a) Schoeck (1985, p. 164) enfoca o controle social como uma “influência exercida pela sociedade, individualmente ou em grupos, sobre os representantes do Estado sem, todavia, empregar a coerção física”.
- b) Para Boudon e Bourricaud (1993, p. 101), o controle social é “o conjunto de recursos materiais e simbólicos de que uma sociedade dispõe para assegurar a conformidade do comportamento de seus membros a um conjunto de regras e princípios prescritos e sancionados”.
- c) Para Globo (1970, p. 82), o controle social é “o processo pelo qual uma sociedade ou grupo procura assegurar a obediência de seus membros por meio de padrões de comportamento”.
- d) De acordo com Outhwaite e Bottomore (1996, p. 138), o conceito de controle social “descreve a capacidade da sociedade de se auto-regular, bem como os meios que ela utiliza para induzir a submissão a seus próprios padrões”. Neste sentido, a ordem no Estado não seria mantida apenas mediante um sistema jurídico, mas principalmente pelas “instituições, relações e processos sociais mais amplos” (OUTHWAITE; BOTTOMORE, 1996, p. 138) (PLATT NETO, 2013, p.32).

Para que o controle social seja exercido é necessário que à sociedade tenha informações acessíveis e de fácil entendimento. Existem vários instrumentos para auxiliar esse controle, como o portal da transparência e as ouvidorias dos tribunais de contas. O problema é que grande parte da população não tem acesso, e a que tem não se pronuncia. Claro que tem exceções, mas há pessoas, que não sabendo o poder que tem deixa de cobrar, de exercer seus direitos.

A sociedade tem que ser ativa, participar da administração, tem saber o que é feito com seu dinheiro, fiscalizar, cobrar resultados, ver se os objetivos propostos estão sendo cumpridos. A final, o gestor é o representante que ela escolheu, e aquele tem a responsabilidade de prestar contas.

## **8 ANÁLISE DE RESULTADOS**

Como vimos no decorrer dos capítulos, a Administração Pública é toda a estrutura do Estado voltada pra o atendimento das necessidades coletivas. O controle dos atos realizados em seu nome faz-se fundamental, pois há interesse público na análise da eficiência dos serviços postos à disposição da população. Sendo assim, a administração pública deve sempre atuar com legitimidade, conforme a finalidade e o interesse coletivo na sua realização.

De acordo com os pensamentos de Santana (2014) o sistema de controle da Administração Pública é de fundamental importância para qualquer organização e deve ser entendido de forma ampla, não podendo estar limitado apenas quanto aos aspectos financeiros e administrativos, mas sim, deve ser compreendido como um conjunto de ações e métodos que devem ser implementados dentro de um determinado ente administrativo, gerando nele uma verdadeira cultura de transparência, permitindo, assim, que se faça comparações entre os resultados previstos e os efetivamente realizados sempre tendo em vista o seu fim precípua: o interesse público.

Durante a pesquisa pode-se observar que o controle é função fundamental na verificação dos resultados, pois sua intervenção impede o abuso de poder, fazendo com que a autoridade administrativa pautar a sua atuação em defesa do interesse coletivo, mediante a fiscalização orientadora, corretiva e até punitiva. É, ainda, indispensável para acompanhar a execução de programas de governo e apontar suas falhas e desvios, verificar a correta aplicação das normas e princípios adotados e constatar a veracidade das operações realizadas.

Entendeu-se ainda que os órgãos de controle externo podem colaborar de forma decisiva na proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos, pois a aproximação das relações dos órgãos de controle e a sociedade tendem a melhorar a fiscalização dos gastos públicos, aumentando assim a efetividade das políticas sociais, bem como os próprios serviços prestados pelo estado.

Em relação ao Tribunal de Contas da União, notou-se que sua atuação busca melhorias nos resultados da aplicação dos recursos públicos, com vistas aos princípios constitucionais

referentes à Administração Pública. Sendo assim, o TCU trabalha tanto no sentido de divulgar ações e coibir eventuais desvios de recursos públicos como difunde as atividades do setor público com intuito de promover a transparência administrativa.

A Contabilidade aplica no processo gerador de informações, os princípios, as normas e as técnicas contábeis voltados à evidenciação das mutações do patrimônio das entidades, oferecendo aos usuários informações sobre os atos praticados pelos gestores públicos os resultados alcançados e o relatório detalhado da situação orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade.

Esses princípios, associados às tecnologias da informação proporcionam a transparência pública, fazendo com que o cidadão acompanhe os processos decisórios e que o próprio administrador, ou responsável, tenha uma visão do valor financeiro de determinado projeto, dos recursos que disporá de fato, sem falar na flexibilidade no uso final dos recursos.

Tendo em vista o exposto, entendeu-se que o controle incentiva a contabilidade aplicada ao setor público a agir conforme os princípios e normas aplicáveis, mostrando que estes quando não adotados da forma correta podem ocasionar demonstrações que não representem adequadamente a situação patrimonial, dificultando a atuação dos órgãos de controle frente ao conhecimento contábil no espaço público.

Na pesquisa também se falou no Controle Social, que é um tipo de controle externo, feito pela participação popular nas decisões administrativas e resultante da percepção da efetividade de determinadas ações na vida dos usuários dos serviços, esse controle tem importância fundamental para a legitimidade do poder dos governantes.

A participação do povo na tomada de decisões permite um maior grau de correspondência entre as demandas sociais e as ações administrativas. O cidadão quer e tem o direito de participar mais dessas decisões, não apenas como simples espectador distanciado do poder, mas como receptor da atuação das entidades e órgãos administrativos.

A base para o controle de gestão dos recursos públicos é a informação contábil, sendo essencial que se assegure a veracidade e adequação dos registros, corrigindo-se as possíveis falhas e distorções verificadas para que se tenha a garantia do exato cumprimento das normas legais e o perfeito atendimento da demanda da sociedade no que se refere ao controle das contas públicas.

Sendo assim, entendeu-se que o controle externo utiliza-se da contabilidade como instrumento fornecedor das informações capazes de fundamentar a opinião acerca das análises realizadas, exercendo sua função Constitucional. É por meio dela que o controle se mostra capaz de identificar falhas nos mecanismos de certificação e validação dos lançamentos, bem

como na contabilização de alguns componentes do ativo e do passivo para, então, propor a adoção de medidas corretivas pelos órgãos competentes.

## **9 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O Brasil é um país democrático no que diz respeito à escolha de seus representantes. A sociedade escolhe, por meio de voto, as pessoas que irão lhes representar. Estes são chamados de administradores públicos, que têm como função gerir os recursos pertencentes ao povo, devendo assim gerar resultados que atendam às necessidades da sociedade. Como a administração pública não é a “titular da coisa pública”, mas apenas a representante, o gestor deve prestar contas de tudo o que é feito com o dinheiro do povo, tanto para os órgãos competentes como para a sociedade.

A prestação de contas em si não significa que o dinheiro público está sendo empregado corretamente. Nela o gestor mostra onde aplicou os recursos, mas essas informações podem ser manipuladas. Por isso é imprescindível a existência de controles que façam essa fiscalização.

Todos que arrecadam receitas efetuam despesas, administram ou guardam bens públicos tem o dever prestar contas, a final esses recursos pertencem ao povo. Aí entra um dos papéis papel da Contabilidade Pública, que é fornecer informações relevantes, atualizadas e exatas aos órgãos de controle externo, para que este exerça seu dever, a fiscalização.

A Contabilidade, desde a sua concepção histórica, constitui-se como uma poderosa ferramenta para controle e tomada de decisões, não obstante a precípua contribuição social no processo de prestar informações a seus usuários. Assim, a informação contábil é considerada a base para o controle da gestão dos gastos públicos, sendo essencial que se assegure a fidedignidade e adequação dos registros. A mesma deve corrigir eventuais erros e distorções constatados, para assim garantir que as normas legais sejam cumpridas em sua totalidade.

Nesse contexto, entende-se que o controle externo, utiliza-se da contabilidade como instrumento fornecedor das informações capazes de fundamentar a opinião a cerca das análises realizadas, exercendo sua função Constitucional. É através da contabilidade que o controle se mostra capaz de identificar falhas nos mecanismos de certificação e validação dos lançamentos, bem como na contabilização de alguns componentes do ativo e do passivo, para, assim, propor a adoção de medidas corretivas pelos órgãos competentes.

Contudo, o controle externo influencia a contabilidade pública à medida que incentiva a mesma à aplicação e melhoria dos princípios e normas, estimulando também que haja



melhorias de desempenho, ao expor deficiências, oportunidades e boas práticas. Na medida em que a transparência aumenta, o controle externo contribui para a responsabilização dos gestores, colaborando assim para a boa gestão dos recursos públicos e combate à corrupção, fraudes e desvios.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Geórgia Campos de. **O papel dos Tribunais de Contas no Brasil**. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 845, 26 out. 2005. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/7487>>. Acesso em: 14 jul. 2014

ARAÚJO, Inaldo da Paxão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade Pública: da teoria à prática**. 2 ed. Ver. E atualizada. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, 1988**. — 12.ed. — Belo Horizonte : Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais , 2012

CAMARGO JÚNIOR, João Batista de. **Tribunal de Contas: competências constitucionais e infraconstitucionais**. 2007, 106 f. Monografia (Especialização *latu sensu* em Orçamento Público) – Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento 90 da Câmara dos Deputados e Instituto Serzedello Corrêa – Tribunal de Contas da União, Brasília, 2007.

CASA CIVIL. Lei nº 8.443/1992. 16 jul. 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8443.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8443.htm)>. Acesso em 15 jun. 2014.

CENEVIVA, Ricardo. **Accountability: novos fatos e novos argumentos – uma revisão da literatura recente**. In: Encontro de Administração Pública e Governança, 2006, São Paulo. Disponível em:< <http://blogs.estadao.com.br/publicos/files/2012/03/ricardoceneviva.pdf>> Acesso em: 18 de fev. de 2014.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Gestão Pública Responsável: Uma abordagem do sistema CFC/CRCs**. Brasília: CFC, 2011.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC TSP)**. Disponível em: < [http://www.portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC\\_TSP\\_28022012.pdf](http://www.portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_28022012.pdf)>. Acesso em: 12 de maio 2014.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC n.º 1.268**, de 10 de dezembro de 2009. Altera, inclui e exclui itens das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001268](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001268)>. Acesso em: 20 mai. 2014.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC n.º 750**, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade (PC). Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_750.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc)>. Acesso em: 20 mai. 2014

CRC/RS – Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. **NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público sob a ótica da IPSAS: um estudo comparativo**. 1.ed. Porto Alegre, 2013. Disponível em

<[http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro\\_NBCASP.pdf?cbbb31](http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_NBCASP.pdf?cbbb31)>. Acesso em: 29 de abril de 2014.

DIAS, Ricjardeson. **Contabilidade aplicada ao setor público: para o exame de suficiência do CFC**. 1 ed. São Paulo: Edipro, 2012.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 20 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Miniaurélio Século XXI Escolar: O minidicionário da língua portuguesa**. 4 ed. ver. ampliada. – Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2001.

FERRÃO, Romário Gava. **Metodologia Científica: para iniciantes em pesquisa**. Linhares, ES: Incaper, 2003.

INSTITUTO AVM. **Controle Interno e Externo da Gestão. Brasília, 2010**. Disponível em: <[http://lms.ead1.com.br/webfolio/Mod1750/mod\\_controle\\_interno\\_e\\_externo\\_da\\_gestao\\_publica\\_v3.pdf](http://lms.ead1.com.br/webfolio/Mod1750/mod_controle_interno_e_externo_da_gestao_publica_v3.pdf)> Acesso em 15 de mar. de 2014.

JUND, Sergio. **Administração, orçamento e contabilidade pública**. 3ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

LIMA, D. V. de; CASTRO, R. G. de. **Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (SIAFI e SIAFEM)**. 1ª. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LOUSADA, Serdio Vinicius. *Accountability vertical das Empresas Estatais Federais Brasileiras*. 2010. 53 f. (Dissertação de Mestrado em Administração Pública): Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/7795/Sergio%20Louzada.pdf?squence=1>> Acesso em: 25 de abr. de 2014.

MALAFAIA, Fernando César Benevenuto. **Controle social e controle externo podem interagir?** : avaliação as práticas do TCE-TO no estímulo à participação cidadã. 2011. 112 f. Dissertação (Mestrado em administração pública) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas. Rio de Janeiro, 2011.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **Gestão Pública**. 2 ed. rev. e atualizada – São Paulo: Saraiva, 2010.

PALUDO, A.V. **Administração Pública**. 3ª ed. São Paulo: Elsevier, 2013.

PLATT NETO, Orion Augusto. **Contabilidade Pública: atualizada e focada**. Livro didático da Disciplina Contabilidade Pública II do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da

Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). 10. ed. (rev. e atual. - semestre 2013/2). Florianópolis: Edição do autor, 2013. Disponível em: <<http://www.flaviodacruz.cse.ufsc.br/Conteudo/Livro-Cont-Publ-II-2013-2-v2.pdf>> Acesso em 08 de mar. de 2014.

PORTAL DA TRANSPARÊNCIA. **Controle Social**. Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br/controlSocial>> Acesso em 08 de mar. de 2014.

PORTAL DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Controle Externo**. Disponível em: <[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/congresso/control\\_externo](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/congresso/control_externo)> Acesso em 08 de mar. de 2014.

\_\_\_\_\_. **Funcionamento do TCU**. Disponível em: <[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/institucional/conheca\\_tcu/institucional\\_funcionamento](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/institucional/conheca_tcu/institucional_funcionamento)> Acesso em: 08 de mar. de 2014.

PORTAL DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **GA NBC aplicadas ao setor público**. Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/coordenadorias/camara\\_tecnica/projetos/area\\_publica/](http://portalcfc.org.br/coordenadorias/camara_tecnica/projetos/area_publica/)> Acesso em: 20 de jun. de 2014

RAUPP, Fabiano Maury; PINHO, José Antonio Gomes de. **Prestação de Contas, Transparência e Participação em Portais Eletrônicos de Câmaras Municipais**. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, XII, 2012, São Paulo.

SÁ FILHO, Bernardo Pereira de. **História do Tribunal de Contas do Estado do Piauí**. Disponível em: <<http://www.tce.pi.gov.br/cidadao/institucional/historia-do-tce-pi.>> Acesso em 01 de fevereiro.

SANTANA, Herick Santos. **O controle externo da administração pública no Brasil**. Jus Navigandi, Teresina, ano 19, n. 3894, 28 fev. 2014. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/26798>>. Acesso em: 29 abr. 2014.

SILVA, Romildo Araújo da. **A importância da Contabilidade no controle da Administração Pública: Uma análise dos relatórios Do Tribunal De Contas Do Distrito Federal**. Disponível em: <<http://www2.udf.edu.br/servicos/periodicos/FCGT/Vol.I/Artigos/A-IMPORTANCIA-CONTABILIDADE.pdf>> Acesso em 30 mai. 2014.

SILVA, Valmir Leôncio da. **A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: uma abordagem prática**. 2.ed. – São Paulo: Atlas, 2013.

ZAMPARETTI, Aloísio de Freitas. **O Controle Externo da Administração Pública exercido Pelo Tribunal De Contas Da União – TCU**. 2009. 93 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Faculdade de Ciências Sociais de Florianópolis – FCSF, Florianópolis, 2009. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2053576.PDF>> Acesso em 30 mai. 2014.

