

## CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO: UMA ANÁLISE DA PRESTAÇÃO DE CONTAS COMO INSTRUMENTO DE AUTOAVALIAÇÃO INSTITUCIONAL

### ACCOUNTING APPLIED TO THE PUBLIC SECTOR: AN ANALYSIS OF ACCOUNTABILITY AS AN INSTITUTIONAL SELF-ASSESSMENT TOOL

Elemar Kleber Favreto<sup>1</sup>  
[elemar@uerr.edu.br](mailto:elemar@uerr.edu.br)

Francilene da Silva Alves<sup>2</sup>  
[francilene\\_rr@yahoo.com.br](mailto:francilene_rr@yahoo.com.br)

Juliana Cristina Sousa da Silva<sup>3</sup>  
[jujucristina2309@gmail.com](mailto:jujucristina2309@gmail.com)

Mariano Terço de Melo<sup>4</sup>  
[mtm.mariano@hotmail.com](mailto:mtm.mariano@hotmail.com)

**Resumo:** Este artigo tem como objetivo a ampliação dos conhecimentos contábeis aplicados ao setor público, mostrando a importância do contador dentro das instituições públicas e de como ele pode desenvolver mecanismos de autoavaliação, com o intuito de produzir um planejamento mais eficaz, a partir da análise do Relatório de Gestão Fiscal e da Prestação de Contas institucionais. Esses dois instrumentos, solicitados pelos Tribunais de Contas, não podem ser vistos unicamente como uma obrigação do gestor, mas, acima de tudo, como um meio de analisar se a organização executa ou não o seu planejamento, e se tais ações possuem um impacto real dentro da sociedade. Este trabalho tem como horizonte metodológico a pesquisa bibliográfica, tendo em vista não só a análise da bibliografia pertinente à contabilidade aplicada ao setor público, mas também a revisão das Instruções Normativas do TCU e, a título de exemplo, do TCE/RR, assim como alguns documentos que compuseram o Relatório de Gestão Fiscal e a Prestação de Contas de uma Instituição Pública Indireta pertencente ao Governo do Estado de Roraima.

**Palavras-chave:** Relatório de Gestão; Prestação de Contas; Contabilidade Pública; Autoavaliação.

---

<sup>1</sup> Universidade Estadual de Roraima – UERR

<sup>2</sup> Universidade Estadual de Roraima – UERR

<sup>3</sup> Universidade Estadual de Roraima – UERR

<sup>4</sup> Universidade Estadual de Roraima – UERR

**Abstract:** This article aims to expand the accounting knowledge applied to the public sector, showing the importance of the accountant within public institutions and how it can develop self-evaluation mechanisms, with the purpose of producing a more effective planning, from the analysis of the Report Fiscal Management and Institutional Accountability. These two instruments, requested by the Audit Courts, cannot be seen solely as an obligation of the manager, but, above all, as a means of analyzing whether or not the organization executes its planning, and whether such actions have a real impact Within society. This work has as a methodological horizon the bibliographical research, considering not only the analysis of the bibliography pertinent to the accounting applied to the public sector, but also the revision of the Normative Instructions of the TCU and, as an example, the TCE/RR, as well as Some documents that made up the Fiscal Management Report and the Provision of Accounts of an Indirect Public Institution belonging to the Government of the State of Roraima

**Keywords:** Management Report; Accountability; Public Accounting; Self-evaluation.

## INTRODUÇÃO

A contabilidade aplicada ao setor público fornece à administração pública informações que auxiliam os gestores na tomada de decisão e no processo de desenvolvimento de políticas e aplicação dos recursos públicos. A Resolução nº. 1.128/08, do Conselho Federal de Contabilidade, indica as diretrizes básicas da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, apontando a sua definição, assim como o seu objeto:

3. Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público.

4. O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social. O objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o patrimônio público (NBC T16).

O patrimônio público é, portanto, o objeto da Contabilidade Pública, evidenciando que todos os esforços dos contadores ligados às instituições devem auxiliar os gestores no processo de decisão quanto ao trabalho com o patrimônio público, desse modo, eles são fundamentais para fornecerem a todos os usuários, mas principalmente aos gestores, informações capazes de colocar à mostra as mutações desse patrimônio.

De acordo com Oliveira (1998), conhecer é primordial para que se possa tomar decisões, de modo que o conhecimento é construído através de informações, que, por sua vez, se apresentam através da evidência de dados. Evidência significa tornar evidente, tornar claro, ou ainda apresentar algo que não oferece dúvidas. Isto é, os dados evidenciados produzem informações, de modo que a Contabilidade tem por objetivo evidenciar os dados econômicos e financeiros de uma empresa ou instituição, constituindo informações que possam operacionalizar o conhecimento do gestor para que ele tome as decisões, acerca da destinação dos recursos públicos, do modo mais adequado.

Para Iudícibus (2000), a evidenciação deve ser pensada como um compromisso inalienável da Contabilidade, tendo em vista os seus usuários e os seus objetivos, de modo que a forma de evidenciar não deve ser considerada o mais importante, mas unicamente o modo de mostrar qualitativa e quantitativamente uma base de dados capazes de se tornarem informações adequadas para a tomada de decisão. Já a Norma e Procedimento de Contabilidade nº 27 (NBC T16) diz que a forma de evidenciação da situação econômica e financeira se dá através das demonstrações contábeis. As demonstrações contábeis do setor público, além do que é comum se apresentar também na administração privada (Balanço Patrimonial, Demonstrações dos Resultados do Exercício, Demonstrações de Lucros e Prejuízos Acumulados etc.), possuem algumas particularidades, tendo em vista que com o processo da despesa orçamentária o gestor é obrigado por lei a prestar contas aos órgãos de fiscalização das instituições públicas, os Tribunais de Contas (da União, dos Estados e, quando for o caso, dos Municípios), que servem de braço do Poder Legislativo.

Nesse sentido, como um dos indicativos do objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, segundo a NBC T16, é a adequada prestação de contas, escolhemos esse indicativo como o ponto central dessa pesquisa.

A prestação de contas das instituições públicas é um instrumento que serve não só como forma de transparência da destinação dos recursos públicos, tanto para os órgãos de fiscalização quanto para o público em geral, mas também como meio de alimentar a gestão com mais informações administrativas e contábeis para a tomada de decisões futura.

No contexto dos inúmeros conceitos mencionados, surge o seguinte problema: Como a prestação de contas das instituições públicas pode ser utilizada como ferramenta

de desenvolvimento da gestão e aperfeiçoamento da contabilidade aplicada ao setor público?

Para tanto, teremos como objetivo principal a compreensão desse processo e como ele pode auxiliar no desenvolvimento das instituições, funcionando também como um processo de autoavaliação. Além disso, é necessário que observemos igualmente como a avaliação institucional serve como meio de implementar novas metas estratégicas no planejamento das entidades públicas, pois só assim conseguiremos unir a publicidade final das ações com o planejamento de novas estratégias.

Esta pesquisa, portanto, busca fazer uma revisão bibliográfica de alguns referenciais dentro da contabilidade aplicada ao setor público, tentando definir os seus conceitos mais básicos, assim como uma revisão das Instruções Normativas do TCU e, a título de exemplo, do TCE/RR. Além disso, é fundamental a análise dos documentos que compuseram o Relatório de Gestão Fiscal e a Prestação de Contas do ano de 2015 de uma Instituição Pública Indireta pertencente ao Governo do Estado de Roraima. Optamos por não revelar informações acerca da instituição não só pela dimensão ética, mas, acima de tudo, por essa pesquisa não se tratar de um estudo de caso, mas de uma pesquisa exploratória que visa contribuir para a melhoria da gestão e da contabilidade pública.

## **DEFINIÇÕES E OBJETIVOS DA CONTABILIDADE PÚBLICA E DA ACCOUNTABILITY**

As profissões de contador e técnico em contabilidade foram regulamentadas através do Decreto-Lei nº 9.295, de 25 de abril de 1946. Tais profissões lidam com os fatos e conhecimentos contábeis, ou com a Contabilidade, que pode ser definida como a arte ou ciência que estuda e controla as mudanças no patrimônio de entidades, fornecendo informações relevantes aos usuários do sistema contábil. Esta definição está baseada em outras três definições que pensam a Contabilidade como:

[...] a arte de registrar todas as transações de uma companhia, que possam ser expressas em termos monetários. É também a arte de informar os reflexos dessas transações na situação econômico-financeira dessa companhia (GOUVEIA *apud* BASSO, 2005, p. 22).

[...] a ciência que estuda, controla e observa o patrimônio das entidades nos seus aspectos quantitativo (monetário) e qualitativo (físico) e que, como conjunto de normas, preceitos e regras gerais, se constitui na técnica de coletar, catalogar e registrar os fatos que nele ocorrem, bem como de cumular, resumir e revelar informações de suas variações e situações, especialmente de natureza econômico-financeira (BASSO, 2005, p. 23).

[...] um instrumento da função administrativa que tem como finalidade:

- controlar o patrimônio das entidades;
- apurar o resultado das entidades;
- prestar informações sobre o patrimônio e sobre o resultado das entidades aos diversos usuários dos dados contábeis (CREPALDI, 2003, p. 16).

A Contabilidade Pública, por sua vez, pode ser definida como o ramo da contabilidade que estuda e controla as mudanças no patrimônio de entidades públicas, fornecendo informações relevantes tanto aos usuários do sistema contábil, quanto aos órgãos de fiscalização e à população em geral. Esta definição está igualmente baseada em outras três definições, que exprimem a Contabilidade Pública como sendo:

[...] um dos ramos mais complexos da ciência contábil, e tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras, patrimoniais das entidades públicas (KOHAMA, 2000, p. 50).

[...] a disciplina que aplica na administração pública as técnicas de registros e apurações contábeis em harmonia com as normas gerais do Direito Financeiro (ANGÉLICO, 2009, p. 107).

[...] o ramo da Ciência Contábil que aplica na Administração Pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando resultados e elaborando relatórios periódicos, levando em conta as normas de Direito Financeiro (Lei n. 4.320/64), os princípios gerais de finanças públicas e os princípios de contabilidade (HADDAD, 2010, p. 63).

As definições de Contabilidade e Contabilidade Pública, aqui expostas, nos conduzem à importância da atividade contábil para o setor administrativo, seja ele privado ou público, que depende das informações acerca das mudanças no patrimônio para bem conduzirem as entidades.

Desse modo, a Contabilidade Pública, um dos objetos dessa pesquisa, possui como objetivo principal:

[...] proporcionar à administração informações atualizadas e exatas que possam ser expressas em termos monetários, informando os reflexos das transações realizadas de modo a possibilitar as tomadas de decisões, para o cumprimento da legislação vigente, e ainda, demonstrando a situação econômico-financeira da entidade em um determinado momento (COELHO; COSTA; SOUZA, 2016, p. 02).

As entidades públicas, campo de atuação da Administração Pública, que toma decisões mediante as informações contábeis fornecidas pela Contabilidade Pública, são entidades que visam o bem estar de uma determinada população, e não um retorno financeiro. Desse modo, como equacionar o orçamento institucional com o

desenvolvimento da entidade pública e o oferecimento de serviços que possam garantir o bem estar da população que ela atende? Essa é uma das questões fundamentais a serem feitas quando se fala em administração pública, tendo em vista que cada organização possui um orçamento que, muitas vezes, não é suficiente para executar os serviços oferecidos à população de modo adequado. Dessa forma, há a necessidade de controle das despesas institucionais (parte do próprio processo de despesa pública) para que as entidades cumpram a lei e, ao mesmo tempo, ofereçam os seus serviços da melhor forma possível.

Nesse sentido é que precisamos observar outro termo muito difundido atualmente no ramo da contabilidade pública, dada a sua internacionalização, já que diz respeito à própria forma de concepção da atuação do gestor público no exercício de suas funções, trata-se da *accountability*. O termo em inglês não possui uma tradução precisa, embora, muitas vezes, seja traduzido por “prestação de contas”, mas podemos dizer que ele designa a própria forma como podemos conceber o exercício da gestão pública, tendo em vista que o gestor deve sempre agir com responsabilidade, legalidade, compromisso com o interesse público, zelo, transparência, etc. Dessa forma, o termo define e resume bem os princípios constitucionais para a administração pública, enunciados no Art. 37 da Constituição Federal de 1988, que aponta que “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 [...]”. Essa definição de *accountability* está baseada nas seguintes concepções bibliográficas:

[...] não existe um termo único em português para expressar o termo *accountability*, havendo que trabalhar com uma forma composta. Buscando uma síntese, *accountability* encerra a responsabilidade, a obrigação e a responsabilização de quem ocupa um cargo em prestar contas segundo os parâmetros da lei, estando envolvida a possibilidade de ônus, o que seria a pena para o não cumprimento desta diretiva (PINHO; SACRAMENTO, 2008, p. 2).

[...] a responsabilização permanente dos gestores públicos em razão dos atos praticados em decorrência do uso do poder que lhes é outorgado pela sociedade. [...] a *accountability* se realizará quando qualquer ação, independente da sua origem, venha a representar alguma forma de sansão, seja ela legal ou moral, e que se reflita em constrangimento ou embaraço efetivo à atividade do agente público (ROCHA, 2008, p.3-4).

A *accountability* seria uma forma de intervenção dos mecanismos institucionais por meio dos quais os governantes são constrangidos a responder, ininterruptamente, por seus atos ou omissões perante os governados (ABRUCIO; LOUREIRO, 2004, p. 81).

A administração pública, auxiliada pela contabilidade aplicada ao setor público, tem o dever de observar os princípios constitucionais, citados acima, que regem o serviço público, de tal modo que suas ações não sejam objeto de constrangimentos e responsabilizações. A *accountability*, portanto, tem por objetivo a criação de mecanismos de cobrança das ações e responsabilidades dos gestores públicos. No Brasil, por exemplo, um, dentre vários, desses mecanismos de cobrança por parte do próprio sistema fiscalizador da gestão pública (e, nesse caso, parte das etapas da despesa orçamentária) é a Prestação de Contas Anual. A prestação de contas é um dispositivo instruído pelos Tribunais de Contas e deve estar acompanhado do Relatório de Gestão Fiscal, onde devem constar todas as ações desenvolvidas pelos gestores no decorrer do ano.

## **DOS ÓRGÃOS FISCALIZADORES E DA FUNÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA**

Os órgãos responsáveis pelo controle dos gastos públicos, tanto por parte dos poderes como das entidades públicas, são os Tribunais de Contas (que servem como braços do Poder Legislativo): 1) da União, relativo aos poderes a nível federal e às entidades federais; 2) dos Estados, relativos ao âmbito dos poderes estaduais e das entidades estaduais; e 3) dos Municípios, relativos aos poderes municipais e às entidades municipais (em muitos municípios do Brasil não existe a figura do Tribunal de Contas Municipal, de modo que as câmaras municipais designam peritos contadores para essa atividade ou então o Tribunal de Contas do Estado acaba exercendo o controle sobre os poderes e as entidades públicas municipais). Os artigos 81 e 82 da Lei 4.320, de 17 de março de 1964, que regulamenta a Contabilidade Pública, também preveem o controle externo da execução orçamentária, da probidade e do uso dos recursos públicos pela gestão competente:

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.

§ 2º Quando, no Município não houver 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.

Cada um desses órgãos serve não só como agente fiscalizador na sua área de atuação do poder legislativo, mas também como órgão de apoio administrativo aos poderes e às entidades públicas, tendo em vista que a construção e a elaboração do Relatório de Gestão Fiscal e da Prestação de Contas, por parte dos poderes e das entidades públicas, acabam por desenvolver mecanismos de autoavaliação da gestão. Isso se dá porque o setor contábil necessita buscar todas as informações relevantes e pertinentes sobre a atuação, o orçamento, as finanças e os processos (finalísticos e de apoio) desenvolvidos pelos poderes ou pela instituição, tentando mostrar ao órgão fiscalizador qual foi a sua receita e como se deu o processo de despesa orçamentária, principalmente o gasto que teve o intuito de ampliar e qualificar os seus processos finalísticos.

Nesse aspecto, a Contabilidade Pública possui um papel fundamental para os poderes e para as entidades públicas, tendo em vista ser ela que organiza e sintetiza as informações necessárias à gestão, assim como informa aos órgãos fiscalizadores como os recursos estão sendo utilizados. No Brasil, a Contabilidade Pública está regulamentada, principalmente, pela Lei 4.320/64, já citada acima, sendo que ela:

[...] registra a previsão da receita e a fixação da despesa estabelecida no Orçamento Público aprovado para o exercício, escritura a execução orçamentária, compara a previsão das receitas e a fixação das despesas. A Contabilidade Pública está interessada também em todos os atos praticados pelo administrador, sejam de natureza orçamentária, administrativa e patrimonial (COELHO; COSTA; SOUZA, 2016, p. 02).

Dessa forma, a Lei 4.320/64 orienta a Contabilidade aplicada ao setor público no direcionamento de suas funções perante os agentes públicos ou privados que administrem o patrimônio público. Os artigos 83, 84 e 85 evidenciam melhor essa orientação:

Art. 83. A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.

Art. 84. Ressalvada a competência do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a tomada de contas dos agentes responsáveis por bens ou dinheiros públicos será realizada ou superintendida pelos serviços de contabilidade.

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

No que tange ao processo de desenvolvimento dos setores através da melhor aplicação dos recursos públicos por parte dos administradores, a Contabilidade Pública

possui a função significativa de orientar as decisões administrativas, gerando maior aplicabilidade dos recursos públicos no desenvolvimento dos processos finalísticos:

A preocupação com a correta aplicação dos recursos públicos tem levado os administradores à busca de formas de se tentar medir custos mais adequadamente, visando o conhecimento de como foi feito determinado projeto e qual o custo-benefício dele para a população. Os recursos são escassos, por isso, é fundamental sua aplicação com racionalidade (PISCITELLI, 2004 *apud* COELHO; COSTA; SOUZA, 2016, p. 07).

A aplicação racional do recurso público segue também, como dito, o processo de despesa orçamentária, de modo que os administradores e servidores públicos precisam também compreender como a Contabilidade Pública está organizada para que possam cumprir com os prazos e trâmites legais desse processo.

## **DO PROCESSO DA DESPESA NAS INSTITUIÇÕES PÚBLICAS**

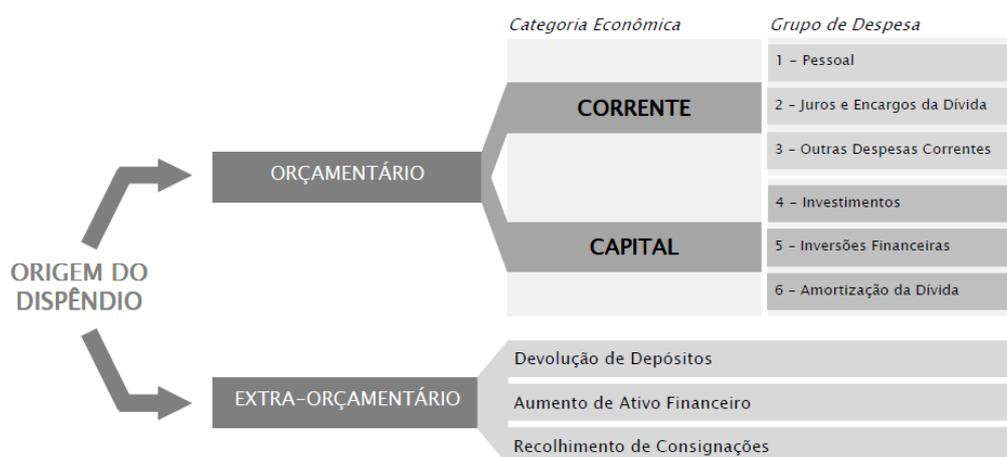
O processo de despesa na administração pública direta e indireta tem origem no orçamento anual, que é aprovado pelo Poder Legislativo. No orçamento é que são elencadas e previstas as receitas, assim como a autorização para a realização das despesas públicas. Como a Administração Pública está limitada unicamente a fazer o que a lei permite, o gasto dos recursos públicos deve estar limitado ao que a Lei Orçamentária Anual (LOA), portanto, permite. Lembrando que a LOA deve seguir as diretrizes, objetivos e metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que é a lei que delimita e organiza (no espaço de um ano) as diretrizes, objetivos e metas estabelecidas no Plano Plurianual (PPA), que é o documento que congrega todos os objetivos estabelecidos pelo governo no período de quatro anos (três anos de seu mandato e mais um do mandato subsequente). Assim, as despesas públicas seguem um trânsito burocrático próprio, da qual a Administração Pública não pode se desvencilhar sem comprometer os princípios constitucionais. Ferir esses princípios não só são atos de Improbidade Administrativa, mas também pode colocar em risco o próprio patrimônio e interesse público (HADDAD, 2010).

Além disso, o processo de despesa pública deve obedecer também aos seguintes requisitos: utilidade, legitimidade, discussão pública, possibilidade contributiva, oportunidade e hierarquia de gastos. Esses requisitos da despesa pública são importantes para que o processo de aquisição de bens e/ou serviços tenha lisura, visando o interesse

coletivo e não particular. Dessa forma, o gasto dos recursos públicos deve não só ter a sua previsão estipulada na Lei Orçamentária Anual, mas também estar em vistas da aquisição de um bem ou serviço que vise o interesse público.

As despesas públicas de uma unidade orçamentária (entidade ou instituição pública) podem ter origem, conforme o *Manual de Despesa Nacional* (2008), em duas fontes: orçamentárias e extraorçamentárias.

### Quadro 1: Origem do dispêndio financeiro de uma unidade orçamentária



Fonte: BRASIL, 2008, p. 54.

As despesas de origem orçamentária são aquelas que “[...] necessitam de recurso público para sua realização e constituem instrumento para alcançar os fins dos programas governamentais” (BRASIL, 2008, p. 52). Já as de origem extraorçamentária são aquelas que não necessitam de recurso público para a sua realização, por exemplo: saídas compensatórias no ativo e no passivo financeiro (desembolsos de recursos de terceiros em poder do ente público) e pagamento de restos a pagar (pagamentos de despesas empenhadas em exercícios anteriores) (BRASIL, 2008).

A despesa pública é, assim, um dos atos administrativos mais importantes dentro da gestão pública, pois é o momento em que o recurso público será empregado de modo mais efetivo para a realização da atividade fim da unidade orçamentária.

A compreensão do orçamento exige o conhecimento de sua estrutura e organização, as quais são implementadas por meio de um sistema de classificação estruturado com o propósito de atender às exigências de informação demandadas por todos os interessados nas questões de finanças públicas, como os poderes públicos, as organizações públicas e privadas e os cidadãos em geral (BRASIL, 2008, p. 35).

A despesa orçamentária está estruturada de modo oportunizar uma melhor compreensão de todo o processo, assim, o *Manual de Despesa Nacional* (2008) a divide em três etapas: 1) planejamento e contratação, que define as ações; 2) execução, que concretiza as ações; e 3) controle e avaliação, que relaciona os atos da gestão (ações) com a legislação.

Assim, temos que:

A etapa do planejamento e contratação abrange, via de regra, a fixação, a descentralização de créditos, a programação orçamentária e financeira e a licitação [...]

Os estágios da [execução de] despesa orçamentária pública são: empenho, liquidação e pagamento [...]

Essa fase compreende a fiscalização realizada pelos órgãos de controle e pela sociedade. Segundo o Manual da Despesa Nacional da STN, o Sistema de Controle visa à avaliação da ação governamental, da gestão dos administradores públicos e da aplicação de recursos públicos por entidades de Direito Privado, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial [...] (HADDAD, 2010, p. 50-51).

Compreender esse processo de despesa é de suma importância para o bom andamento dos serviços prestados pelas instituições públicas. De modo que a etapa de controle e avaliação compreende a maneira como essas despesas são informadas aos órgãos competentes. Esse procedimento de exposição das despesas públicas pelas unidades orçamentárias é realizado através da Prestação de Contas, tendo em vista que tais informações não servirão apenas para o cumprimento da lei, mas também para a autoavaliação institucional, retroalimentando o sistema com informações e facilitando a tomada de decisão pelos administradores.

Outra importante ferramenta de controle dos órgãos competentes sobre as entidades públicas é a cobrança pela transparência das informações. Nesse sentido, a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, chamada Lei de Responsabilidade Fiscal

(LRF) – que teve o acréscimo de outros dispositivos através da Lei Complementar 131, de 27 de maio de 2009, que, por sua vez, ficou conhecida como Lei da Transparência (LT) – diz que as entidades públicas, enquanto unidades orçamentárias, devem cooperar para a transparência de suas ações, assim como divulgar todas as receitas e despesas executadas durante o ano:

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

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante: (Redação dada pela Lei Complementar nº 131, de 2009).

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos; (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009).

II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público; (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009).

III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A. (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009).

Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a: (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009).

I – quanto à despesa: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado; (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009).

II – quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários. (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009). (LRF, 2000; LT, 2009).

Podemos perceber na Lei da Transparência que a Prestação de Contas e o Relatório de Gestão Fiscal aparecem também como ferramentas para a transparência pública, o que demonstra a importância desses documentos não só como instrumentos de controle por parte dos órgãos fiscalizadores, mas de toda a sociedade a que a entidade atende.

## DA IMPORTÂNCIA DA PRESTAÇÃO DE CONTAS PARA A AUTOAVALIAÇÃO DAS INSTITUIÇÕES

Apesar de serem obrigações das entidades públicas, a apresentação do Relatório de Gestão Fiscal e da Prestação de Contas por parte dos poderes ou das instituições aos órgãos de fiscalização, é necessário compreender que tais mecanismos não servem unicamente para honrar com as obrigações, mas também para reavaliar as decisões tomadas durante o ano e planejar novos rumos para a entidade. A Constituição Federal de 1988 prevê, em seu artigo 70, a prestação de contas como um dever de todo agente que arrecade ou utilize recursos públicos:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

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 (CRFB, 1988 – A redação deste artigo foi dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998).

Além da constituição, a LRF também se aplica às instituições públicas, tendo em vista que as autarquias, fundações, empresas públicas, etc. também fazem parte do poder executivo, embora de forma indireta:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

§ 2º As disposições desta Lei Complementar obrigam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

§ 3º Nas referências:

I - à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estão compreendidos:

- a) o Poder Executivo, o Poder Legislativo, neste abrangidos os Tribunais de Contas, o Poder Judiciário e o Ministério Público;
- b) as respectivas administrações diretas, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes (LRF, 2000).

A administração indireta, portanto, também está obrigada a observar as regulamentações abordadas na LRF. Desse modo, a prestação de contas dessas

repartições, além dos Poderes, será objeto de análise do Poder Legislativo, auxiliado pelos Tribunais de Contas, pelo Ministério Público e pelo Controle Interno de cada entidade, como disposto no artigo 59 da LRF:

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;

II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;

III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;

IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;

V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;

VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver (LRF, 2000).

Percebe-se também, nesse artigo da LRF, o objeto de análise dos órgãos de fiscalização, de modo que as entidades públicas necessitam adequar as informações de suas respectivas prestações de contas para atenderem aos requisitos de tais objetos. Nesse sentido é que o Tribunal de Contas da União (TCU) lançou a Instrução Normativa nº 63/2010-TCU, de 01 de setembro de 2010, que:

Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.443, de 1992 (TCU, IN nº 63/2010, p. 01).

Esta normativa foi seguida de perto pelos Tribunais de Contas dos Estados, por exemplo, o Tribunal de Contas do Estado de Roraima (TCE/RR) que a especificou para a realidade do Estado através da Instrução Normativa nº 005/2014-TCE/RR-PLENO, de 18 de dezembro de 2014, alterada pela Instrução Normativa nº 001/2015-TCE/RR-PLENO, de 23 de junho de 2015, onde:

Dispõe sobre a organização, apresentação e o recebimento das contas anuais prestadas pelo Chefe do Poder Executivo Estadual e Municipal, quando ordenadores de despesas, e pelos demais administradores da Administração Direta e Indireta do Estado e dos Municípios (TCE/RR, IN nº 005/2014-TCE/RR-PLENO, p. 01).

Esse instrumento é que norteia toda a confecção do Relatório de Gestão Fiscal e da Prestação de Contas dos Poderes Executivos Estaduais e Municipais do Estado de

Roraima (no caso do exemplo utilizado), assim como de todas as entidades públicas (estaduais e municipais).

Observando o instrumento, podemos notar uma clara preocupação com a organização das instituições e de como elas estão articuladas para o desenvolvimento de seus processos finalísticos, o que comprova que o instrumento que é visto, muitas vezes, unicamente como obrigação pelos gestores públicos deve ser também um promovedor da reflexão acerca de suas ações na organização, possibilitando-lhe o melhor desenvolvimento da prestação de serviços de sua instituição. Essa autoavaliação, que o instrumento normativo induz, serve para que as próximas ações e decisões da administração possam alcançar a melhoria do serviço público e a ampliação do bem estar da população por ela atendida.

A Controladoria-Geral da União – CGU, através do *Guia de Integridade Pública*, abordou a autoavaliação como uma das habilidades a serem desenvolvidas pelos gestores públicos, tendo como objetivo garantir que a organização possa oferecer um serviço que seja eficaz e eficiente, considerando que a autoavaliação é que permitirá que o gestor público possa identificar as falhas e os acertos da entidade:

Os gestores devem desenvolver habilidades que lhes permitam avaliar os riscos inerentes às suas atividades e atuar de forma a garantir o desempenho eficaz e eficiente da organização.

Além disso, é importante que a alta administração institua mecanismos de avaliação periódica de todos os dirigentes da organização, de modo a identificar falhas e gargalos que comprometam o desempenho institucional e a integridade. Também é fundamental identificar deficiências técnicas que possam prejudicar a integridade da instituição, principalmente entre os ocupantes de funções de risco. Além de mecanismos de autoavaliação, de periodicidade regular, podem ser previstas, por exemplo, avaliações independentes por entidades externas (CGU, 2015, p. 23).

Administrar com zelo e eficiência são as tarefas de um administrador público que visa o bom desempenho de sua organização, portanto, ao utilizar os mecanismos de controle já solicitados pelos Tribunais de Contas, o Relatório de Gestão Fiscal e a Prestação de Contas, como instrumentos de autoavaliação, o gestor público estará, ao mesmo tempo: 1) desenvolvendo uma obrigação legal; 2) ampliando os processos de transparência de sua gestão; 3) corrigindo os possíveis equívocos no processo de decisão; e, 4) oportunizando a criação de ferramentas e procedimentos capazes de ampliar as potencialidades da organização.

Nos dias atuais, onde o foco é o resultado, o gestor público precisa se reinventar a cada nova oportunidade, buscando a inovação como principal caminho e o desempenho

como principal fonte de inspiração. Assim, a utilização de instrumentos que possam facilitar não só o seu processo de decisão, mas, acima de tudo, essa inovação, pode gerar bons resultados em organizações que se dedicam a desenvolver ainda mais a sociedade que atende.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa esteve orientada para a análise do Relatório de Gestão Fiscal e da Prestação de Contas como mecanismos que podem servir não só para o cumprimento das obrigações da gestão pública, mas também como instrumentos de autoavaliação institucional, tendo como guia o melhor desempenho e o processo de inovação das organizações.

Para tanto, a pesquisa buscou: 1) conceituar a contabilidade, a contabilidade pública e a *accountability*, mostrando que, dentro da gestão pública, a contabilidade pública desempenha um importante papel de levantar dados e transformá-los em informações pertinentes ao processo de decisão do gestor; 2) relatar os principais instrumentos de controle externo acerca das organizações públicas, no caso específico, o controle por parte dos Tribunais de Contas (Prestação de Contas e Transparência das ações públicas), e a função da contabilidade pública nesse processo; 3) mostrar como o processo de despesa pública está atrelado ao bom andamento das instituições, principalmente no que tange aos seus processos finalísticos e que a última etapa das despesas orçamentárias exige justamente o controle e a avaliação externa à instituição; 4) fazer perceber a importância que os instrumentos de controle dos Tribunais de Contas possuem para o desenvolvimento das organizações, tendo como princípio a tomada desses instrumentos como um processo de autoavaliação institucional.

Essa pesquisa, portanto, não só evidenciou a importância da Prestação de Contas para os órgãos fiscalizadores, mas também, e principalmente, para as organizações, que, ao informarem, estarão coletando dados e informações necessárias para a realização da sua própria autoavaliação institucional. O que garante uma melhoria no processo decisório e no desempenho da organização junto à sociedade que atende. Além disso, essa é uma chance de a organização inovar os seus processos finalísticos e de apoio, ampliando o seu campo de ação e a sua percepção dos problemas sociais que eles tentam superar.

## REFERÊNCIAS

ABRUCIO, F. L.; LOUREIRO, M. R. *Finanças públicas, democracia e accountability*. In: ARVATE P. R.; BIDERMAN, C. (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.  
BASSO, I. P. **Contabilidade geral básica**. 3. ed. Ijuí: Ed. da Unijuí, 2005.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1998.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei nº 9.295**, de 27 de maio de 1946. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del9295.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del9295.htm)>. Acesso em 02 de novembro de 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei 4.320**, de 17 de março de 1964. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em: 02 de novembro de 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 02 de novembro de 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 131**, de 27 de maio de 2009 – Lei da Transparência. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp131.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp131.htm)>. Acesso em: 02 de novembro de 2016.

\_\_\_\_\_. **Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a partir da elaboração e execução da lei orçamentária de 2009. Volume II - **Manual de Despesa Nacional**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008.

CAIADO, A.C. P.; PINTO, A. C. **Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública**. 2ª Edição. Lisboa: Áreas Editora, 2002.

COELHO, J. K. V.; COSTA, H. R.; SOUZA, M. A. A importância da Contabilidade Pública como instrumento de controle na Administração Pública. **Revista de Contabilidade**, Rio de Janeiro, v.13, n.2, p.1, maio/ago, 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade**: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO – CGU. **Guia de Integridade Pública** – Orientações para a administração pública federal: direta, autárquica e fundacional. Brasília, setembro de 2015.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade**. São Paulo: Atlas,

2003.

GUERRA, Evandro M. **Os controles externo e interno da administração pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

HADDAD, Rosaura Conceição. **Contabilidade pública**. Florianópolis : Departamento de Ciências da Administração/UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KOHAMA, Hélio. **Balancos públicos**. São Paulo: Atlas, 2000.

MEDAUAR, Odete. **Controle da administração pública**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

OLIVEIRA, Luis M. **Controladoria: Conceitos e Aplicações**. São Paulo: Ed. Futura, 1998.

PINHO, J. A. G.; SACRAMENTO, A. R. S. *Accountability* já podemos traduzi-la para o Português? **Anais do Encontro de Administração Pública e Governança da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração**. Salvador, BA, Brasil, 16 de novembro de 2008.

ROCHA, A. C. O Processo Orçamentário Brasileiro como Instrumento de *Accountability*. **Anais do Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração**. São Paulo, SP, Brasil, 14 de setembro de 2008.

SEVERINO, Antonio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 22. ed. rev. e ampl. São Paulo: Cortez, 2002.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Instrução Normativa nº 63/2010**, de 01 de setembro de 2010.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RORAIMA. **Instrução Normativa nº 005/2014-TCERR-PLENO**, de 18 de dezembro de 2014.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa nº 001/2015-TCERR-PLENO**, de 23 de junho de 2015.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.