



XV CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL
26 a 28 de agosto de 2015 – Bento Gonçalves-RS

O PAPEL DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO
NA TOMADA DE DECISÕES

MAUREN CORRÊA DOS SANTOS
Contadora – CRCRS nº 86.030

ROBERTA GRAZIELLA VIVIAN CASTRO
Contadora – CRCRS nº 69.442

**O PAPEL DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO NA TOMADA
DE DECISÕES**

Bento Gonçalves
2015

Resumo

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP – apresenta-se cada vez mais como instrumento essencial na tomada de decisões para o gestor público. As demonstrações e relatórios contábeis retratam a situação do ente público e, tendo em vista a importância dessas informações, que englobam todos os atos e fatos contábeis que interessam à administração, possibilita que os seus usuários tenham plena capacidade para gerir a máquina pública. Nesse sentido, identificar como a CASP pode auxiliar o gestor à tomada de decisões é o principal objetivo desse estudo. Para tanto, realizou-se uma pesquisa aplicada, com abordagem qualitativa, sem uso de métodos e técnicas estatísticas, somente descritiva, proporcionando a avaliação do estudo com base na teoria existente. Assim, restou evidente que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público oferece informações que podem ser utilizadas para evidenciar o comportamento da receita e despesa orçamentárias, do patrimônio público, com mensuração de produtividade e da eficácia para o contínuo aperfeiçoamento das ações governamentais e em benefício direto da população.

Palavras chaves: CASP. Tomada de decisões. Gestor público.

1 Introdução

A contabilidade aplicada ao setor público (CASP) é um ramo da contabilidade voltado para as entidades públicas. Antigamente, essa contabilidade era chamada de contabilidade pública e tinha como foco principal o orçamento público e as questões patrimoniais estavam “em segundo plano”. Com a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP e o processo de convergência do Brasil às normas internacionais, esse foco foi mudando. Hoje, o objetivo principal da CASP é o patrimônio público.

Para que houvesse essa mudança, diversas adequações tiveram que ser realizadas, partindo do plano de contas que passou a contar com oito classes de contas (ativo, passivo, variação patrimonial diminutiva, variação patrimonial aumentativa, controles da aprovação do planejamento e orçamento, controles da execução do planejamento e orçamento, controles devedores e controles credores), agrupadas de acordo com a sua natureza de informação (patrimonial, orçamentária e controle). A estruturação do plano de contas aplicado ao setor público permite que todas as contas sejam consolidadas a nível nacional.

As demonstrações contábeis também tiveram que ser adaptadas às mudanças ocorridas, como exemplo, o Balanço Patrimonial que anteriormente era classificado em Financeiro e Permanente, passou a ser Circulante e Não Circulante, além da inclusão da Demonstração dos Fluxos de Caixa. Mas, apesar das alterações ocorridas nos demonstrativos, eles não perderam sua função que é a de fornecer informações contábeis íntegras, fidedignas e confiáveis, que embasam a tomada de decisões.

Nesse contexto, surge a necessidade de se conhecer como a contabilidade aplicada ao setor público pode auxiliar o gestor na tomada de decisões? Para tanto, o objetivo geral da pesquisa é identificar como a contabilidade aplicada ao setor público pode auxiliar o gestor na tomada de decisões. Conjuntamente, buscar-se-á conhecer como as informações contábeis são repassadas ao gestor público, definir quais informações são mais relevantes à tomada de decisões e apontar quais decisões podem ser tomadas a partir das informações contábeis recebidas.

Justifica-se a presente pesquisa pela necessidade de compreender qual o papel que a contabilidade aplicada ao setor público desempenha na tomada de decisões em entidades públicas e como ela pode auxiliar o gestor público, na proporção e limites de suas

competências institucionais e em conformidade com os poderes inerentes à administração de todas as entidades estatais, mediante o aponte das decisões que podem ser tomadas a partir das informações contábeis apresentadas.

A escolha desse tema deve-se ao fato de haver pouco material relacionado ao papel gerencial da contabilidade aplicada ao setor público e visa contribuir para um maior reconhecimento de sua importância para a gestão dos entes públicos.

Após a introdução, será contextualizado o referencial teórico em tópicos por assunto, através de uma pesquisa bibliográfica; na sequência será explicada a metodologia adotada, com a identificação do tipo de pesquisa, dos objetivos e dos procedimentos técnicos; posteriormente serão apresentadas as considerações finais.

2 Fundamentação Teórica

Através da conceituação, procurar-se-á evidenciar, nesse tópico, a visão de diferentes autores e legislações sobre o assunto dessa pesquisa e que, posteriormente, servirão para o embasamento das considerações finais.

2.1 Contabilidade Aplicada ao Setor Público

A contabilidade aplicada ao setor público, após as alterações trazidas pelas NBCASP, está cada vez mais similar à contabilidade privada. Para que se possa entender essas mudanças que ocorreram, inclusive quanto ao seu objeto de estudo, faz-se necessário trazer conceitos de alguns autores e legislação sobre o assunto.

2.1.1 Conceituação

Consoante a NBCT 16.1 (2008), a contabilidade aplicada ao setor público é um ramo da ciência contábil que, na geração de informações, aplica os Princípios de Contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial das entidades governamentais.

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP (2013), 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 direcionadas ao controle patrimonial das entidades do setor público. Tem como objetivo 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, em apoio ao processo de tomada de decisão, à adequada prestação de contas e ao necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

Slomski (2013) destaca que a contabilidade aplicada ao setor público objetiva demonstrar o patrimônio da entidade, evidenciando os atos e fatos relativos à administração orçamentária e os atos ligados aos eventos da sua gestão financeira e patrimonial.

O seu objeto é o patrimônio público e, através do fornecimento de informações a ele relacionada, desenvolve sua função social de apoio à tomada de decisões, à prestação de contas de gestão e à instrumentalização do controle social (CRCRS, 2013).

Para Piscitelli e Timbó (2010), as pessoas jurídicas de Direito Público Interno, como a União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias, fundações públicas e empresas públicas (quando utilizam recursos do Orçamento Público) compõem o campo de atuação da contabilidade aplicada ao setor público.

Compreende-se que a contabilidade aplicada ao setor público busca fornecer, para seus usuários, informações de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio das entidades governamentais, auxiliando, assim, no controle social. E ela objetiva demonstrar

o patrimônio público, que é o seu objeto. Para que possam ser prestadas informações contábeis das mais diversas naturezas e para que haja uniformidade na escrituração contábil de todos os entes governamentais, torna-se imprescindível a utilização de um plano de contas padrão.

2.1.2 Plano de contas aplicado ao setor público

Segundo Feijó e Ribeiro (2014), o plano de contas é uma relação de contas que possibilita o controle dos elementos patrimoniais de uma entidade e que permite demonstrar a sua situação orçamentária, financeira, patrimonial e econômica.

O plano de contas aplicado ao setor público (PCASP) é uma das maiores conquistas da contabilidade aplicada ao setor público e que permitiu diversas inovações: segregação das informações orçamentárias e patrimoniais; registro dos fatos que afetam o patrimônio público segundo o regime de competência; registro de procedimentos contábeis gerais em observância às normas internacionais; e elaboração de estatísticas fiscais nos padrões exigidos internacionalmente (MCASP, 2014).

Para Silva (2014), o principal objetivo do PCASP é normatizar os procedimentos para o registro das operações do setor público, possibilitar a consolidação a nível nacional das contas públicas e atender às exigências dos agentes externos, principalmente, às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (NICSP). Ele divide-se em classes de contas, tendo no 1º nível as classes (ativo, passivo...), no 2º nível os grupos (ativo circulante, passivo não circulante...) e no 3º nível os subgrupos (disponível, créditos em circulação...).

O plano de contas é uma estrutura básica que possibilita a padronização de procedimentos contábeis e é formado por um conjunto de contas pré-estabelecido. Objetiva atender, de maneira uniforme e sistematizada, ao registro dos atos e fatos praticados pela Administração Pública (MCASP, 2013).

Consoante a NBC T 16.5, o plano de contas das entidades do setor público deverá compreender: a terminologia, a codificação, a função e o funcionamento de todas as contas; a utilização do método das partidas dobradas em todos os registros; e uma tabela de codificação dos registros.

Constata-se que o plano de contas aplicado ao setor público é uma ferramenta indispensável, pois é nele que se encontram informações que visam facilitar a escolha de qual conta utilizar em cada registro contábil, com uma estrutura de códigos padronizada para todos os entes, possibilita que as demonstrações contábeis sejam consolidadas a nível federal.

2.2 Demonstrações contábeis aplicadas ao setor público

De acordo com a NBC T 16.6 (2008) as demonstrações contábeis refletem as informações disponíveis nos registros e documentos pertencentes ao sistema contábil dos órgãos da administração pública.

2.2.1 Balanço Orçamentário

Consoante o art. 102, da Lei 4.320/64, “o Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas”.

De acordo com o MCASP (2014), o Balanço Orçamentário é composto pelo quadro principal, quadro da execução dos restos a pagar não processados e quadro da execução dos restos a pagar processados. Ainda, ele demonstrará as receitas detalhadas por categoria econômica e origem e as despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa.

Para Silva (2014), ocorre o superávit orçamentário quando há diferença a maior entre a execução da receita e da despesa orçamentária (despesa empenhada), já o déficit orçamentário deriva da diferença a menor dessa execução. A análise do Balanço Orçamentário fornece informações complementares acerca da influência da execução orçamentária no atingimento das metas fiscais de resultado primário, nominal e montante da dívida consolidada líquida.

Ele deve ser elaborado conforme o Anexo 12 da Lei 4.320/64, alterado pela Portaria nº 749/2009, da Secretaria do Tesouro Nacional (QUINTANA et al., 2011).

Conforme leciona Kohama (2014), o Balanço Orçamentário pode ser conceituado como um quadro de contabilidade com duas seções, em que se distribuem as “receitas previstas” no orçamento como também as “realizadas”, as “despesas fixadas” e as “realizadas”, igualando-se as somas opostas com os resultados, o previsto e o realizado, e o déficit ou superávit.

Apura-se que o Balanço Orçamentário é um demonstrativo contábil que fornece informações de natureza orçamentária, apresentando, basicamente, as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.

2.2.2 Balanço Financeiro

O art. 103, da Lei 4.320/64, define que o Balanço Financeiro evidenciará a receita e despesa orçamentárias, os recebimentos e pagamentos extraorçamentários, os saldos em espécie do exercício anterior e os que serão transferidos para o próximo exercício.

Segundo o MCASP (2014), um único quadro contendo a receita orçamentária realizada e a despesa orçamentária executada por fonte/destinação de recurso; os recebimentos e os pagamentos extraorçamentários; as transferências financeiras recebidas e concedidas; e o saldo em espécie do exercício anterior e para o exercício seguinte é que são demonstrados pelo Balanço Financeiro. E é ele quem possibilita a apuração do resultado financeiro do exercício das entidades públicas.

O resultado financeiro do exercício é calculado através da soma dos ingressos orçamentários com os extraorçamentários, menos os dispêndios orçamentários e extraorçamentários, mas que não deve ser confundido com o superávit ou déficit do exercício que é calculado através do Balanço Patrimonial da entidade (SILVA, 2014).

Quintana et. al (2011) ressalta que a sua estrutura obedecerá ao Anexo 13 da Lei 4.320/64, ajustado pela Portaria nº 749/2009, da Secretaria do Tesouro Nacional.

Para Kohama (2014), pode-se dizer que o Balanço Financeiro é um quadro de contabilidade com duas seções, “receita” e “despesa”, em que se distribuem as entradas e as saídas de numerário, demonstrando-se as operações de tesouraria e de dívida pública, igualando-se as duas somas com os “saldos de caixa”, o inicial e o existente.

Diante do exposto, o Balanço Financeiro é uma demonstração contábil mais abrangente que o Balanço Orçamentário, pois além das receitas e despesas orçamentárias, também evidencia os recebimentos e pagamentos extraorçamentários e os saldos de caixa inicial e final.

2.2.3 Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial demonstrará qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial dos órgãos da administração pública. Sua estrutura divide-se em Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido e, baseado em critérios de conversibilidade e exigibilidade, classifica os elementos do patrimônio em “circulante” e “não circulante” (NBC T 16.6, 2008).

Silva (2014) afirma que os ativos classificam-se como circulantes quando atenderem a um dos seguintes critérios: encontrarem-se disponíveis para realização imediata ou tiverem a

expectativa de realização até o término do exercício seguinte. Os passivos serão considerados circulantes quando: corresponderem a valores exigíveis até o final do exercício seguinte ou corresponderem a valores de terceiros ou retenções em nomes deles, quando a entidade do setor público for fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade. Os demais ativos e passivos que não se enquadram nesses critérios serão classificados como não circulante.

Ainda, de acordo com Silva (2014), as contas do ativo são classificadas em ordem decrescente do seu grau de conversibilidade e as contas do passivo, em ordem decrescente do seu grau de exigibilidade.

Compõem o Balanço Patrimonial os seguintes quadros: principal; dos ativos e passivos financeiros e permanentes; das contas de compensação; e do superávit/déficit financeiro. Podem-se fazer várias análises da situação patrimonial da entidade através desse demonstrativo (MCASP, 2014). O Anexo 14 da Lei 4.320/64, alterado pela Portaria nº 749/2009, da Secretaria do Tesouro Nacional é que discrimina a sua estrutura (QUINTANA et. al, 2011).

Segundo Kohama (2014), o Balanço Patrimonial é o quadro de contabilidade com duas seções, “ativo” e “passivo”, nas quais se distribuem os elementos do “patrimônio público”, igualando-se as duas somas com a conta “patrimônio líquido”, especificamente com a conta Resultados Acumulados, que pode ser “superávit” ou “déficit”, que representariam aumento patrimonial ou diminuição patrimonial, respectivamente.

Depreende-se que o Balanço Patrimonial, como o próprio nome já diz, demonstra informações de natureza patrimonial da entidade, agrupadas em três grandes classes: Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, que são classificadas, segundo critérios de conversibilidade e exigibilidade, em circulante e não circulante.

2.2.4 Demonstração das Variações Patrimoniais

De acordo com a NBC T 16.6, a Demonstração das Variações Patrimoniais demonstra as variações quantitativas, qualitativas e o resultado patrimonial decorrentes da execução orçamentária. As variações quantitativas são aquelas que aumentam ou diminuem o patrimônio da entidade e as qualitativas não alteram o patrimônio líquido, apenas modificam a composição dos elementos patrimoniais. Pelo confronto das variações quantitativas aumentativas e diminutivas é que se apura o resultado patrimonial do período.

Conforme Silva (2014), o resultado patrimonial de uma entidade é o seu indicador de gestão e, também, objeto de análise do anexo de metas fiscais integrante da Lei de Diretrizes Orçamentárias, tendo em vista sua influência na evolução do patrimônio líquido de um período.

A Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) assemelha-se a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) do setor privado que é utilizada para medir o desempenho da entidade em termos de lucro ou prejuízo. No setor público, a DVP serve como base para verificar o quanto o serviço público ofertado influenciou quantitativamente nos elementos patrimoniais da entidade e permite, também, a análise do desempenho das entidades públicas (MCASP, 2014).

A Demonstração das Variações Patrimoniais Quantitativas é um quadro de contabilidade com duas seções, “Variações Patrimoniais Diminutivas” e “Variações Patrimoniais Aumentativas”, para a sua organização utiliza-se das informações registradas nas contas da classe 3 – Variações Patrimoniais Diminutivas e nas contas da classe 4 – Variações Patrimoniais Aumentativas, que são escrituradas com a finalidade de controlar e consolidar os elementos que alteraram o patrimônio durante o exercício, identificado por contas que, por si só, refletem o tipo de variação ocorrida e onde o Resultado Patrimonial do exercício é obtido

através da diferença entre a soma das Variações Patrimoniais Aumentativas e a soma das Variações Patrimoniais Diminutivas (KOHAMA, 2014).

Entende-se que a Demonstração das Variações Patrimoniais evidencia todas as variações de uma entidade decorrentes da execução de seu orçamento, independentemente delas afetarem ou não o seu patrimônio líquido. Também, demonstra o resultado patrimonial do exercício que é apurado pelo confronto entre as variações aumentativas e as diminutivas.

2.2.5 Demonstração dos Fluxos de Caixa

Consoante a NBC T 16.6, a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) possibilita a projeção dos fluxos de caixa futuros e a análise de eventuais alterações em torno da capacidade de manutenção do financiamento dos serviços públicos.

Quintana et. al (2011) descreve que a DFC é elaborada utilizando-se o método direto ou o método indireto e deve representar as movimentações que ocorreram nos caixas e equivalentes de caixa nos fluxos das operações, dos investimentos e dos financiamentos da entidade.

Segundo Silva (2014), no fluxo de caixa das operações estão demonstrados os ingressos, inclusive os de receitas originárias e derivadas, os desembolsos relacionados com a atividade pública e os demais fluxos que não se enquadrem como investimento ou financiamento. No fluxo de caixa dos investimentos estão os recursos relativos à aquisição e à alienação de ativo não circulante, recebimentos em dinheiro por liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos e outras operações similares. E, no fluxo de caixa dos financiamentos incluem-se os recursos relacionados à captação e amortização de empréstimos e financiamentos.

As fontes de geração dos fluxos de entrada de caixa, os itens de consumo de caixa durante o período das demonstrações contábeis e o saldo do caixa na data das demonstrações contábeis poderão ser identificados através da Demonstração dos Fluxos de Caixa, conforme o MCASP (2014).

Reconhece-se que a Demonstração dos Fluxos de Caixa é um instrumento voltado para a evidência das movimentações financeiras dos caixas e equivalentes de caixa da entidade, segregado em três fluxos: operações, investimento e financiamento. Ele possibilita, da mesma forma, que sejam feitas projeções futuras de caixa.

2.2.6 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

De acordo com o MCASP (2014), a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) evidenciará a evolução do patrimônio líquido da entidade, apresentando os ajustes de exercícios anteriores, as transações de capital com os sócios, o superávit ou déficit patrimonial, destinação do resultado e outras manutenções do patrimônio líquido.

Apenas as empresas estatais dependentes e os entes que as incorporarem na consolidação das contas é que devem elaborá-la (NBC T 16.6, 2008).

Silva (2014) aponta que o aumento ou diminuição da riqueza de uma entidade é demonstrado através das alterações em seu patrimônio líquido. A DMPL contemplará: Patrimônio Social/Capital Social; Reservas de Capital; Ajustes de Avaliação Patrimonial; Reservas de Lucros; Ações/Cotas em Tesouraria; e Resultados Acumulados.

Constata-se que essa demonstração não é obrigatória para todos os entes governamentais, somente para as empresas estatais dependentes e os entes que as incorporam na consolidação de contas. Ela demonstra a evolução do patrimônio líquido da entidade no período, evidenciando os ajustes, as movimentações, se houve superávit ou déficit e a destinação do resultado.

2.3 Anexos da Lei de Responsabilidade Fiscal

Consoante a Lei Complementar 101/2000, em seu art. 48, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal são instrumentos de transparência da gestão fiscal e que devem ser amplamente divulgados, inclusive em meios eletrônicos.

2.3.1 Relatório Resumido da Execução Orçamentária

O art. 52, da Lei Complementar 101/2000, define que o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) abrange todos os poderes e o Ministério Público, deve ser publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre e é composto de:

- balanço orçamentário que especificará, por categoria econômica, as receitas por fontes e as despesas por grupo de natureza;
- demonstrativos da execução das receitas por categoria econômica e fonte, das despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa e, das despesas por função e subfunção.

Conforme o art. 53, também da Lei de Responsabilidade Fiscal, os seguintes demonstrativos acompanharão o Relatório Resumido:

- apuração da receita corrente líquida;
- receitas e despesas previdenciárias;
- resultados nominal e primário;
- despesas com juros;
- Restos a Pagar, detalhados por Poder e órgão.

Integrarão o relatório do último bimestre de cada exercício os demonstrativos:

- do atendimento do disposto no inciso III do art. 167 da Constituição, conforme o § 3º do art. 32;
- das projeções atuariais dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos
- da variação patrimonial, evidenciando a alienação de ativos e a aplicação dos recursos dela decorrentes.

Este Relatório já está previsto no parágrafo 3º do artigo 165¹ da Constituição Federal e não se trata de um relatório a ser elaborado pelo Poder Executivo e pelo Poder Legislativo. Na realidade constitui-se em um único relatório que consolida as informações do Poder

¹ Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

III - os orçamentos anuais.

§ 1º A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

§ 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

§ 3º O Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária.

Executivo e da Câmara Municipal, a ser apresentado e publicado até 30 dias após o encerramento do bimestre (CRCRS, 2001).

O Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) deverá, ainda, se for o caso, apresentar as devidas justificativas para limitação de empenho e da frustração de receitas. Neste caso deve especificar as medidas de combate à sonegação e à evasão fiscal, adotadas e a adotar, e as ações de fiscalização e cobrança (CRCRS, 2001).

2.3.2 Relatório de Gestão Fiscal

O Relatório de Gestão Fiscal será emitido e assinado pelo titulares dos Poderes e órgãos da administração nas três esferas de governo: federal, estadual e municipal e, também, pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas em cada poder ou órgão por ato próprio (ART. 54, DA LEI COMPLEMENTAR 101/2000).

Consoante o art. 55, da Lei de Responsabilidade Fiscal, comporão o relatório de gestão fiscal:

- comparativo com os limites de que trata esta Lei Complementar, dos seguintes montantes:
 - a) despesa total com pessoal, distinguindo a com inativos e pensionistas;
 - b) dívidas consolidada e mobiliária;
 - c) concessão de garantias;
 - d) operações de crédito, inclusive por antecipação de receita;
 - e) despesas de que trata o inciso II do art. 4^o;
- indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites;
- demonstrativos, no último quadrimestre:
 - a) do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro;
 - b) da inscrição em Restos a Pagar;
 - c) do cumprimento do disposto no inciso II e na alínea *b* do inciso IV do art. 38.

Esse relatório expressa a situação dos Poderes quanto ao cumprimento dos diversos limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), indicando, inclusive, as medidas corretivas adotadas ou a serem adotadas no caso de algum limite ter sido ultrapassado (CRCRS, 2001).

Compreende-se que o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) são de divulgação obrigatória pelas entidades públicas, neles são apresentadas informações referentes à execução orçamentária, ao montante da dívida pública, ao atingimento das metas, ao limite das despesas de pessoal, à inscrição de restos a pagar, à receita corrente líquida, dentre outras. Essas informações, juntamente com as demonstrações contábeis, permitem ao gestor analisar a real situação da entidade, possibilitam que ele trace estratégias e monte planos de ação, auxiliando-o, assim, na tomada de decisão.

2.4 A tomada de decisão

A Administração Pública é tarefa nobre e requer que seus agentes estejam envolvidos para cumprir sua missão de melhor gerir a máquina pública, preservando o interesse público em suas ações governamentais.

Para Chiavenato (2010), as decisões que, principalmente, os administradores tomam sobre o presente e o futuro de uma organização é que influenciam no seu sucesso ou fracasso. Pode-se definir a decisão como sendo um processo de escolha e análise entre as mais variadas

alternativas disponíveis e envolve os seguintes elementos: tomador de decisão, objetivos, preferências, estratégia, situação e resultado.

Conforme Ulbra (2008), as decisões e escolhas fazem parte da nossa vida e, a cada instante, para vivermos, temos que tomar as mais diversas decisões. Da mesma forma, nas empresas há a necessidade do gestor, constantemente, estar tomando as mais diversas decisões para possibilitar a continuação e o sucesso do seu negócio.

A contabilidade é quem fornece os dados e informações corretas de que o gestor necessita para embasar suas escolhas e decisões, através de relatórios, que também são conhecidos como demonstrações contábeis (ULBRA, 2009).

Oliveira (2009) destaca que as decisões podem ser tomadas em condições de certeza e em condições de risco ou incerteza. As condições de certeza ocorrem quando o profissional decisor sabe exatamente o que vai ocorrer no futuro como decorrência da decisão tomada hoje. As condições de risco ocorrem quando existem casualidades que podem influenciar os resultados da decisão tomada.

Todo administrador toma decisões e as executa com os olhos fixados, concomitantemente, no assunto imediato e no efeito dessas decisões sobre situações futuras, isto é, sobre as repercussões para a organização. Sempre que o administrador leva em consideração essas consequências indiretas, está preocupando-se com a organização (SIMON, 1979).

Verifica-se que a escolha entre uma ou outra alternativa faz parte do trabalho do administrador, constantemente ele é forçado a escolher entre investir ou manter, entre contratar ou demitir, entre produzir ou comprar, e com o gestor público não é diferente, o sucesso ou fracasso de sua administração irá depender das decisões que ele irá tomar.

Um instrumento bastante importante para subsidiar suas decisões é a informação fornecida pela contabilidade. É através da análise dos relatórios e demonstrações contábeis que o gestor poderá apurar se as receitas e despesas estão ocorrendo conforme havia sido previsto, o quanto de sua receita corrente líquida está comprometida com as despesas com pessoal, se houve superávit ou déficit, dentre outras muitas possibilidades de análise.

3 Metodologia

Quanto a sua natureza, a presente pesquisa pode ser classificada como aplicada, pois buscar esclarecer como a contabilidade aplicada ao setor público pode auxiliar o gestor na tomada de decisões. Relativamente à abordagem do problema, será uma pesquisa qualitativa, pois as conclusões encontradas serão demonstradas sem a utilização de métodos e técnicas estatísticas. Quanto aos objetivos, será descritiva, tendo em vista que não haverá interferência sobre os resultados encontrados, os mesmos serão somente descritos.

A pesquisa bibliográfica foi utilizada para atender aos procedimentos técnicos, com a consulta a diversos autores consagrados no assunto, além das leis que norteiam a contabilidade aplicada ao setor público no Brasil e do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que é uma obra indispensável para conhecimento e orientação para todos que atuam na contabilidade de órgãos públicos. O estudo delimita-se a identificar como a contabilidade aplicada ao setor público pode auxiliar o gestor na tomada de decisões.

4 Considerações finais

Através da presente pesquisa, que teve como tema: o papel da contabilidade aplicada ao setor público na tomada de decisões, procurou-se, a partir de seu objetivo geral, identificar como a contabilidade aplicada ao setor público pode auxiliar o gestor na tomada de decisões. Para tanto, fez-se necessário, também, conhecer como as informações contábeis são

repassadas ao gestor, definir quais informações são mais relevantes à tomada de decisões e apontar quais decisões podem ser tomadas a partir das informações recebidas.

Visando atingir os objetivos geral e específicos, realizou-se uma pesquisa bibliográfica entre diversos autores consagrados nessa área e na legislação correlata, a qual está sendo demonstrada de forma qualitativa e descritiva.

Constatou-se que as informações contábeis são repassadas para o gestor através das demonstrações contábeis (Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial e das Demonstrações das Variações Patrimoniais, dos Fluxos de Caixa e das Mutações do Patrimônio Líquido) e dos relatórios exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (Relatório Resumido da Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal).

Todas as informações constantes nas demonstrações e relatórios mencionados são relevantes e embasam o gestor para que ele defina qual decisão irá tomar, pois se referem a informações de natureza orçamentária, como o comparativo entre o previsto e o arrecadado das receitas; natureza financeira, os ingressos e desembolsos do período; natureza patrimonial, o resultado patrimonial; natureza de controle; além das referentes ao limite do endividamento, dos valores inscritos em restos a pagar, da receita corrente líquida, dos limites de despesa com pessoal, dentre outras.

Com as informações recebidas da contabilidade, o gestor pode tomar inúmeras decisões, sendo algumas exemplificadas a seguir:

- Balanço Orçamentário: aumentar a fiscalização para ter uma maior arrecadação com vistas a investir mais ou para cumprir a previsão de arrecadação, cortar gastos para diminuir as despesas, quando essas estão muito elevadas e comprometendo o equilíbrio orçamentário, verificar se os restos a pagar não processados que ainda não foram liquidados são passíveis de cancelamento;
- Balanço Financeiro: definir estratégias para aumento da arrecadação e/ou diminuição de despesas que irão influenciar, também, nos saldos disponíveis de caixa e equivalentes de caixa, elaborar cronogramas de desembolsos;
- Balanço Patrimonial: impulsionar a cobrança dos créditos de dívida ativa, programar os pagamentos de fornecedores, decidir por alienar bens;
- Demonstração das Variações Patrimoniais: aumentar as receitas e diminuir as despesas visando um resultado patrimonial positivo;
- Demonstração dos Fluxos de Caixa: projetar os fluxos de caixas futuros.
- Relatório Resumido da Execução Orçamentária: também decisões de natureza orçamentária, como aumentar a arrecadação e/ou diminuir as despesas, criar estratégias para o cumprimento das metas de resultado nominal e primário, efetivar o cancelamento dos restos a pagar que ainda podem ser cancelados, realizar operações de crédito para atender às despesas de capital, definir como serão aplicadas as receitas de alienações, fomentar a aplicação de recursos em saúde e educação, aplicar o recurso do Fundeb para pagamento dos profissionais do magistério.
- Relatório de Gestão Fiscal: diminuir as despesas com pessoal ou realizar a contratação de mais pessoal, planejar medidas para retorno da despesa com pessoal aos limites, reduzir o montante da dívida consolidada, contratar ou não contratar operações de crédito, diminuir os gastos para não comprometer a disponibilidade de caixa, projetar o fluxo de pagamento dos restos a pagar.

Essas são algumas dentre muitas decisões possíveis que podem ser tomadas pelo gestor, mas, para isso, ele precisa dispor de dados fidedignos, que sejam emitidos por pessoas confiáveis e o contador público tem que ter em mente que a decisão está nas suas mãos, que as informações por ele fornecidas servirão de suporte para a elaboração de estratégias e

adoção de diversas medidas sendo, dessa forma, o seu trabalho e o papel da contabilidade aplicada ao setor público de suma importância para o sucesso de uma boa administração.

Portanto, conclui-se que a contabilidade aplicada ao setor público auxilia o gestor na tomada de decisões, subsidiando-o de informações necessárias para a elaboração de estratégias e adoção de medidas com vistas ao melhor gerenciamento da administração da entidade pública.

Esse trabalho, realizado somente através de consultas bibliográficas, atingiu aos objetivos propostos, mas pode, e deve, ser aprimorado, como com a realização de estudos de caso, através de entrevistas ou questionários, com gestores e contadores de entidades públicas para evidenciar o quanto as informações contábeis são utilizadas pelos gestores no seu dia-a-dia. Que esse trabalho sirva para enaltecer a importância que tem a contabilidade nos órgãos públicos, que ela não é uma mera emissora de empenho e prestadora de contas, mas que tem papel imprescindível para uma boa gestão pública.

5 Referências bibliográficas

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios/Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. – 5. ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública. Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2013.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 28 de abril de 2015.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Brasília, DF, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em: 28 de abril de 2015.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Brasília, DF, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 28 de abril de 2015.

_____. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. – 6. ed. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/367031/CPU_MCASP_6edicao/05eea5ef-a99c-4f65-a042-077379e59deb. Acesso em: 02 de maio de 2015.

CHIAVENATO, Idalberto. **Comportamento organizacional**. – 2. ed. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.128, de 21 de novembro de 2008**. Brasília, DF, 2008. Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128. Acesso em: 1º de maio de 2015.

_____. **Resolução nº 1.132, de 21 de novembro de 2008**. Brasília, DF, 2008. Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001132. Acesso em: 1º de maio de 2015.

_____. **Resolução nº 1.133, de 21 de novembro de 2008.** Brasília, DF, 2008. Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001133. Acesso em: 1º de maio de 2015.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **NBCASP – Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público sob a ótica das IPSAS: um estudo comparativo.** Porto Alegre: 2013.

_____. **Os Municípios e a Lei de Responsabilidade Fiscal: Perguntas e Respostas.** Porto Alegre: 2001.

FEIJÓ, Paulo Henrique; RIBEIRO, Carlos Eduardo. **Entendendo o plano de contas aplicado ao setor público.** – 1. ed. – Brasília: Gestão Pública, 2014.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática.** – 14. ed. – São Paulo: Atlas, 2014.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Teoria geral da administração: edição compacta.** São Paulo: Atlas, 2009.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública.** – 11. ed. rev., ampliada e atualizada até novembro de 2009 – São Paulo: Atlas, 2010.

QUINTANA, Alexandre Costa et al. **Contabilidade pública: de acordo com as novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a lei de responsabilidade fiscal.** São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Valmir Leôncio da. **A nova contabilidade aplicada ao setor público: uma abordagem prática.** – 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2014.

SIMON, Herbert A. **Comportamento Administrativo: Estudo dos processos decisórios nas organizações administrativas.** 3ed. Tradução de Aluísio Loureiro Pinto. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1979.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSASB/IFAC/CFC).** – 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2013.

ULBRA, Universidade Luterana do Brasil. **Estrutura e análise das demonstrações contábeis.** Curitiba: Editora Ibpx, 2009.

ULBRA, Universidade Luterana do Brasil. **Fundamentos da contabilidade.** Curitiba: Ibpx, 2008.