

A Contribuição das Alterações Promovidas na Contabilidade Aplicada ao Setor Público para o Efetivo Exercício do Controle Externo pelos Tribunais de Contas

The Contribution of the Changes Promoted in the Accounting Applied to the Public Sector for the Effective Exercise of External Control by the Audit Courts

Anelise Florencio de Meneses¹
Patrícia Vasconcelos Rocha Mapurunga²

RESUMO:

Objetivou-se analisar a contribuição das alterações promovidas na Contabilidade aplicada ao setor público para o efetivo exercício do controle externo pelos Tribunais de Contas. Para tanto, utilizando a Análise de Conteúdo, foi construída a métrica com base nas recomendações de natureza contábil contidas nos relatórios de parecer prévio, referentes aos exercícios de 2010 e 2011, elaborados pelos Tribunais de Contas, a fim de identificar quais dessas recomendações podem ser sanadas com a adoção das novas normas de Contabilidade do Conselho Federal de Contabilidade e da Secretaria do Tesouro Nacional. Nos resultados, verificou-se que, com a adoção das alterações ocorridas na Contabilidade aplicada ao setor público pelos entes da Federação, grande parte (74%) das recomendações emanadas nos pareceres prévios emitidos pelos Tribunais de Contas referentes à Contabilidade será, ou já foi, atendida. Logo, concluiu-se que essas novas normas trouxeram relevante contribuição para o efetivo exercício do controle externo.

Palavras-Chave: Contabilidade aplicada ao setor público. Tribunais de Contas. Recomendações.

1 Mestre em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará. Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. E-mail: anelisefm@gmail.com

2 Mestre em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará. Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. E-mail: pattivasconcelos@hotmail.com

ABSTRACT:

Our aim was to analyze the contribution of the changes in Accounting applied to the public sector for the effective exercise of external control by the Audit Courts. Therefore, using the Content analysis, the metric was built based on recommendations of accounting nature contained in reports of previous opinion for the years 2010 and 2011, prepared by the Audit Courts to identify which of those recommendations can be solved with the adoption of the new Accounting standards of the Federal Accounting Council and the National Treasury Secretariat. In the results, we found that, with the adoption of the changes in Accounting applied to the public sector by members of the Federation, most (74%) of the recommendations in previous opinions issued by the Audit Courts concerning the accounting will be, or have been, attended. Thus, we concluded that these new standards have brought significant contribution to the effective exercise of external control.

Keywords: Accounting applied to the public sector. Audit Courts. Recommendations.

1 INTRODUÇÃO

O patrimônio, principal objeto a ser estudado pela Ciência Contábil, tornou-se peça secundária para os registros dos fatos ocorridos na Contabilidade aplicada ao setor público por seguir fielmente o princípio da legalidade, ao passo que o orçamento tornou-se o foco principal. Objetivando, entre outros pontos, alterar esta situação, iniciou-se o processo de convergência das normas internacionais de Contabilidade aplicadas ao setor público, que buscam tratar o patrimônio como o efetivo objeto da Contabilidade.

Visando inserir o Brasil nesse processo, em 2007, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) interpretou princípios de Contabilidade voltados para o setor público, e editou, em 2008, dez Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP. Já o Ministério da Fazenda publicou, em 2008, a Portaria nº 184, que estabelece diretrizes a serem observadas em procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis do setor público, elegendo a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) como órgão central deste processo. Dando aplicabilidade às NBCASP, a STN

emituiu, em 2009, cinco Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público (MCASP), atualizados, destacando procedimentos para o registro dos fatos contábeis e a elaboração e divulgação das demonstrações contábeis.

Aos Tribunais de Contas, estruturados nos artigos 70 a 75 da Constituição Federal brasileira, são atribuídas funções específicas a fim de regular a utilização do patrimônio público, a fiel execução do orçamento público, a probidade dos atos administrativos, entre outros. Dentre essas funções, destaca-se a apreciação das contas prestadas pelos chefes do Poder Executivo mediante a emissão do parecer prévio, o qual tem por fim auxiliar o Poder Legislativo no julgamento destas contas. O parecer apresenta, com base em análises de natureza orçamentária, financeira, patrimonial e contábil, a opinião do Tribunal de Contas sobre as contas de governo, além de oferecer recomendações ao Poder Executivo, almejando a melhoria na arrecadação das receitas e no gasto público.

Na análise destas contas de governo, há a necessidade das entidades fiscalizadas divulgarem as informações dentre as quais estão aquelas geradas pela contabilidade, cujos demonstrativos devem efetivamente evidenciar a situação do patrimônio fiscalizado, dos resultados orçamentários e econômicos auferidos e dos fluxos de caixa do período.

Ante a contextualização apresentada, suscita-se o problema da pesquisa: qual a contribuição das alterações promovidas na Contabilidade aplicada ao setor público para o efetivo exercício do controle externo pelos Tribunais de Contas?

Para responder ao problema mencionado, a pesquisa tem por objetivo geral analisar a contribuição das alterações promovidas na Contabilidade aplicada ao setor público para o efetivo exercício do controle externo pelos Tribunais de Contas. E, como objetivos específicos, destacam-se: (1) identificar as principais alterações ocorridas na Contabilidade aplicada ao setor público; (2) verificar as recomendações, relacionadas aos aspectos contábeis, destacadas nos relatórios de parecer prévio dos Tribunais de Contas acerca das contas de Governo dos entes da Federação; e (3) averiguar as recomendações dos Tribunais de Contas a serem atendidas com a realização integral das alterações ocorridas na Contabilidade.

Esta investigação justifica-se pela relevância e oportunidade em aprofundar como a Contabilidade aplicada ao setor público pode ser utilizada para auxiliar os Tribunais de Contas no exercício de sua função constitucio-

nal, bem como para ampliar o conhecimento acerca das alterações ocorridas na Contabilidade com base no processo de convergência das normas brasileiras às internacionais.

Para tanto, esta pesquisa caracteriza-se como exploratória e descritiva, sendo utilizados, no desenvolvimento deste trabalho, os procedimentos bibliográficos e documentais, e fazendo-se o uso da análise dos relatórios de parecer prévio das contas de Governo elaborados pelos Tribunais de Contas. Na análise dos dados, foram utilizadas a Análise de conteúdo e a estatística descritiva.

Esta pesquisa foi organizada em seis seções, incluída a introdução e sem contar as referências bibliográficas. Nas segunda e terceira seções, foi abordado o referencial teórico. Na quarta seção, apresentam-se os procedimentos metodológicos. A quinta seção aborda os resultados da pesquisa, e, por fim, as considerações finais são exibidas na sexta seção.

2 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO E O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DAS NORMAS

A convergência das normas contábeis é um processo compreendido como todos os esforços, visando diminuir as divergências contábeis e facilitar a comunicação dos relatórios financeiros, permitindo a comparabilidade das informações. Essas vantagens, conforme Kong Siu (2010), também são desejadas pelos gestores e usuários da Contabilidade voltada ao setor público.

Nesse processo, foi publicada a Resolução CFC nº 1.111/07 aprovando o apêndice II à Resolução nº 750/93 sobre os Princípios de Contabilidade. Naquela Resolução, foram interpretados os princípios sob a perspectiva do setor público.

O Conselho Federal de Contabilidade ainda publicou, em 2008, 11 NBCASP com os MCASP pela Secretaria do Tesouro Nacional. As alterações na Contabilidade aplicada ao setor público que proporcionam maior impacto e necessidade de capacitação e de mudança de atuação por parte dos gestores e dos contadores podem ser divididas em: (1) utilização do enfoque patrimonial; (2) adoção do regime de competência para o reconhecimento e a mensuração dos fatos contábeis; e (3) elaboração de outras demonstrações para evidenciar os fatos reconhecidos.

2.1 Utilização do enfoque patrimonial

As NBC T 16.1 e 16.2 enfatizam que a Contabilidade aplicada ao setor público é o ramo da Ciência Contábil cujo objeto é o estudo do patrimônio público, o qual representa o conjunto de bens, tangíveis ou intangíveis, e de direitos, 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 entidades do setor público e as respectivas obrigações.

A NBC T 16.2 menciona que o patrimônio público é dividido em Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, sendo os dois primeiros segregados nos grupos Circulante e Não Circulante. Além disso, as informações sobre o patrimônio serão apuradas por meio dos subsistemas Orçamentário, Patrimonial, de Custos e de Compensação. A Resolução CFC nº 1.268/09 excluiu o subsistema Financeiro.

Na NBC T 16.4 são apresentadas as transações que afetam o patrimônio público (econômico-financeiras) e as que não afetam (administrativas), sendo que as primeiras devem manter correlação com as contas patrimoniais que as originaram, segregadas em variações qualitativas, as quais não alteram o valor do patrimônio público, e quantitativas, que aumentam ou diminuem o patrimônio. O MCASP – PCP ainda reúne uma terceira classificação, as variações mistas ou compostas.

A NBC T 16.5 estabelece que todas as transações patrimoniais devem ser registradas, considerando o princípio da essência sobre a forma, e mensuradas por critérios que possibilitem o reconhecimento das perdas ou ganhos patrimoniais. Estes critérios, para a correta mensuração das contas classificadas nos elementos que compõem o patrimônio público, são expressos na NBC T 16.10.

Ressalta-se que os bens e direitos registrados em investimentos imobilizados, de vida útil limitada, intangíveis e diferidos, devem ser depreciados, amortizados ou exauridos, a fim de evidenciar a real situação patrimonial desses elementos. De acordo com a NBC T 16.9, não se fazem objeto de depreciação, amortização ou exaustão: (a) bens móveis de natureza cultural; (b) bens de uso comum, de vida útil indeterminada; (c) animais que se destinam à exposição e à preservação; e (d) terrenos rurais e urbanos.

Os bens de uso comum, aqueles que “absorveram ou absorvem recursos públicos, ou aqueles eventualmente recebidos em doação”, exemplificados por praças, estradas e vias públicas, devem ser registrados no ativo não circulante das entidades que os controlam ou administram, conforme orientação da NBC T 16.10.

A NBC T 16.10 ainda destaca que os elementos patrimoniais devem ser reavaliados pelo valor justo ou de mercado a cada quatro anos ou anualmente, quando verificada uma variação significativa em relação aos valores registrados anteriormente. Na constatação de um valor justo ou de mercado do elemento reavaliado menor do que o registrado de forma contábil, deve ser reconhecida uma redução ao valor recuperável (*impairment*), a fim de evidenciar a perda do elemento em não mais proporcionar benefícios futuros para a entidade pública.

2.2 Adoção do regime de competência

Com o processo de convergência, os organismos reguladores brasileiros incentivam a adoção do regime de competência, pelo menos para o registro da Contabilidade patrimonial. Herbst (2010) salienta que o regime de competência aumenta o *disclosure* das contas por ter o foco patrimonial, evitando que os gestores demonstrem somente informações passíveis de privilegiá-los em curto prazo principalmente em períodos eleitorais.

Dentre as alterações propostas para a adoção do regime de competência no setor público, destaca-se a edição da Resolução CFC nº 1.111/07, interpretando os princípios contábeis para o setor público. A NBC T 16.5 destaca que as transações do setor público devem ser reconhecidas e registradas, de forma integral, no momento em que ocorrem, e evidenciadas nas demonstrações contábeis do período com o qual se relacionam, independente da execução do orçamento.

Além deste dispositivo, a depreciação, a amortização e a exaustão, disciplinadas na NBC T 16.9, são mecanismos que apropriam o consumo dos elementos patrimoniais dos entes públicos aos exercícios, respeitando o princípio da competência, na elaboração das demonstrações contábeis.

2.3 Elaboração de novas demonstrações

As demonstrações contábeis têm por objetivo evidenciar as informações acerca do patrimônio de determinada entidade. A NBC T 16.1 estabelece que todas as informações (orçamentárias, econômicas, financeiras e físicas do patrimônio) dos entes públicos devem ser evidenciadas, a fim de subsidiar a tomada de decisões, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.

A Lei nº 4.320/64, no capítulo IV, estabelece os Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais como demonstrativos a serem elaborados ao final de cada exercício. A NBC T 16.6 acrescenta, ainda, a elaboração das Demonstrações dos Fluxos de Caixa, do Resultado Econômico e das Mutações do Patrimônio Líquido, enfatizando que as demonstrações devem apresentar, também, anexos, outros demonstrativos exigidos em lei e notas explicativas.

A nova estrutura do Balanço Orçamentário objetiva aumentar o nível de evidenciação das informações orçamentárias, classificadas nos grupos econômicos das receitas e despesas, segregando aquelas relativas ao refinanciamento e amortização da dívida, evidenciando as operações de crédito internas e externas.

Esta estrutura aproxima-se da utilizada no Balanço Orçamentário, integrante do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), estipulado na LRF, que determina a evidenciação das receitas autorizadas na respectiva Lei Orçamentária Anual (Previsão Inicial), as receitas atualizadas, por meio da abertura de créditos adicionais (Previsão Atualizada), as receitas arrecadadas (Receitas Realizadas) e o saldo ao final do exercício, ao subtrair da Receita Realizada as Receitas Atualizadas (Saldo). Neste saldo, pode-se constatar se o ente obteve excesso ou insuficiência de arrecadação da receita prevista.

Cabe destacar que o MCASP – Demonstrações Contábeis enfatiza que as receitas devem ser informadas pelos valores líquidos das deduções (descontos, parcela do FUNDEB, retificações, restituições etc), e que no campo “Saldo de Exercícios Anteriores” devem ser informados os valores referentes ao superávit financeiro e à reabertura de créditos especiais e extraordinários, destacando-se que estes valores não são considerados para o cálculo do déficit ou superávit orçamentário do exercício, a que se refere o Balanço (STN, 2012).

No tocante à Despesa, a nova estrutura do Balanço Orçamentário exi-

ge que seja demonstrada a despesa inicialmente fixada na Lei Orçamentária Anual (Dotação Inicial), a despesa atualizada com a abertura de créditos adicionais (Dotação Atualizada), a despesa empenhada (Despesas Empenhadas), liquidada (Despesas Liquidadas) e paga (Despesas Pagas) no exercício, e, por fim, o saldo ao final do exercício, ao subtrair da Despesa Empenhada a Despesa Atualizada (Saldo da Dotação). Neste saldo, pode-se constatar se o ente obteve uma economia na execução das despesas. Esta estrutura é, também, semelhante a do RREO, com exceção da necessidade de apresentação das Despesas pagas.

Outra mudança, já destacada no RREO, refere-se à evidenciação das despesas por grupo de natureza. Na estrutura anterior, a evidenciação das despesas respeitava a classificação por tipo de crédito.

Quanto às informações a serem evidenciadas em notas explicativas, o MCASP exige: a identificação das receitas e das despesas intraorçamentárias, assim consideradas aquelas que envolvem operações entre órgãos e entidades de um mesmo ente; o detalhamento das despesas executadas, por tipo de crédito adicional; a evidenciação do montante de movimentação financeira; a identificação dos valores referentes à abertura de créditos adicionais e aos cancelamentos de créditos; a demonstração da inscrição, liquidação, pagamento, cancelamento e saldo dos restos a pagar processados e não processados, comparando os valores inscritos no exercício atual e anterior; e a evidenciação de demais informações necessárias ao entendimento do Balanço e dos valores evidenciados.

No que tange ao Balanço Financeiro, a NBC T 16.6 traz as mesmas exigências para a elaboração estabelecidas na Lei nº 4.320/64, inovando quanto à necessidade de apresentação dos valores do exercício anterior e dos valores das Receitas e Despesas, por vinculação e destinação de recursos, respectivamente.

Constatam-se algumas alterações, em especial quanto às colunas Transferências Financeiras Recebidas (II) e Concedidas (VII), onde são demonstrados os valores movimentados entre órgãos e entidades da Administração Pública, representados pelas cotas, repasses, sub-repasses etc, objetivando dar maior transparência destes recursos aos usuários.

O MCASP estabelece que o Balanço Financeiro tenha por finalidade subsidiar a avaliação da gestão financeira de determinado ente, demonstrar os ingressos e os dispêndios de recursos em determinado período, avaliar se o

disponível é suficiente para saldar as obrigações e os gastos com manutenção da administração, evidenciar quais origens e aplicações de recursos possuem vinculação legal, apresentar quais necessidades da sociedade foram empenhadas e analisar a liquidez do ente para prevenir futuras insuficiências de caixa.

Quanto à Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), a NBC T 16.6 exige que as alterações patrimoniais sejam evidenciadas de forma segregada, identificando as variações de natureza qualitativa e quantitativa, com o objetivo de aumentar o nível de evidenciação de informações que alterem a posição patrimonial de um ente público em determinado exercício financeiro, sendo resultado patrimonial do exercício encontrado no confronto das variações aumentativas e diminutivas, além de comparar as variações ocorridas.

O MCASP salienta que a DVP assemelha-se à Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) da área empresarial, no tocante à apuração do resultado patrimonial, no entanto não é um indicador de desempenho, como a DRE. A DVP é um “medidor do quanto o serviço público ofertado promoveu alterações quantitativas dos elementos patrimoniais” (BRASIL, 2012, p. 21) e um indicador da gestão fiscal, além de evidenciar as alterações qualitativas.

Já o Balanço Patrimonial, de acordo com a NBC T 16.6, segregava o Ativo e o Passivo nos grupos Circulante e Não Circulante, divulgando-os com a apresentação dos valores correspondentes ao período anterior, além de evidenciar o Patrimônio Líquido do exercício atual e dos anteriores acumulados. A NBC T 16.6 e o MCASP – Demonstrações Contábeis expressam que as contas do Ativo devem ser classificadas em ordem decrescente de liquidez (convertibilidade em dinheiro) e do Passivo de exigibilidade.

A informação dos Ativos e Passivos pelas categorias de Financeiro e Permanente permanece na estrutura proposta pela STN, mesmo não sendo mencionada pela NBC T 16.6. O MCASP ainda exige a elaboração de Demonstrativo que evidencie o superávit/déficit financeiro apurado no Balanço Patrimonial, segregado por destinação de recursos, devendo este demonstrativo ser evidenciado em anexo ao Balanço Patrimonial.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), conforme NBC T 16.6, permite que usuários projetem cenários de fluxos futuros de caixa e elaborem análises sobre possíveis alterações na capacidade financeira do ente público. A norma brasileira permite a elaboração da DFC pelo método direito ou indireto, devendo ser evidenciadas as movimentações no caixa ou equivalentes, decorrentes dos fluxos de operações, de investimentos e de financiamentos.

A Demonstração do Resultado Econômico objetiva, conforme a NBC T 16.6, evidenciar o resultado econômico das ações do setor público, e, ainda, verificar a otimização dos benefícios gerados à sociedade ao contrapor as receitas dos serviços prestados e dos bens fornecidos aos custos incorridos para executar determinada ação.

Essa demonstração apresenta a Receita Econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos, sendo obtida, conforme NBC T 16.6, pela multiplicação da quantidade do serviço prestado, bens ou produtos fornecidos pelo custo de oportunidade, apurando-se, com efeito, os benefícios gerados à sociedade. Esse custo de oportunidade é aquele que poderia ser desembolsado em alternativa semelhante da prestação do serviço ou do fornecimento de bens e produtos na seara privada (NBC T 16.6).

Quanto à Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (DMPL), já obrigatória para as empresas privadas, a NBC T 16.6 estabelece que essa evidencia as movimentações ocorridas em cada componente do patrimônio líquido, sendo ressaltado que esse demonstrativo deve ser elaborado somente pelas empresas estatais dependentes e no processo de consolidação das contas.

Do exposto, observa-se que foram muitas as alterações introduzidas na Contabilidade aplicada ao setor público, as quais, espera-se, possam permitir uma maior integração, condensação e comparabilidade dos dados, bem como otimizar a disponibilidade de informações públicas aos interessados, contribuindo para um maior controle do patrimônio público e subsidiando estes no efetivo exercício dos controles, interno e externo, o último desempenhado pelos Tribunais de Contas, em auxílio ao Poder Legislativo, bem como no efetivo controle social.

3 O EXERCÍCIO DO CONTROLE EXTERNO PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS

O controle da Administração Pública, conforme Guerra (2007), possibilita a verificação, pelos demais e pela própria administração, da efetiva aplicação dos recursos no intuito de “garantir atuação conforme aos modelos desejados e anteriormente planejados, gerando-se uma aferição sistemática”. O controle representa um “poder-dever, já que, uma vez determinado em lei, não poderá ser renunciado ou postergado, sob pena de responsabilização

por omissão do agente infrator” (p. 90).

A relevância do Tribunal de Contas consiste, pois, na finalidade de “garantir a regular aplicação dos recursos públicos, coibindo práticas abusivas e desonestas, ou, simplesmente, dissonantes dos anseios legitimamente substanciados nas leis elaboradas para nortear a atuação dos governantes” (SILVA, 2012, p. 49), apresentando-se como um instrumento aos cidadãos para que estes impeçam o desvio das finalidades públicas, quando o foco for uma matéria contábil, financeira, orçamentária e patrimonial do Estado.

Constitucionalmente, a previsão da figura do controle encontra-se na seção XI, a qual ressalta, nos artigo 70 e 71, que a fiscalização governamental está estruturada nos sistemas de Controle Interno e Externo, sendo que o primeiro é exercido internamente em cada poder, enquanto o segundo é exercido externamente. É determinado no artigo 74, inciso IV, que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário devem manter, de forma integrada, sistema de controle interno, para, entre outras finalidades, apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. Já o controle externo, embora a cargo do Poder Legislativo, é exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas.

Ademais, são dirigidas competências aos Tribunais de Contas, a exemplo do julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, e as contas daqueles que derem causa à perda, ao extravio ou à outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público; bem como da elaboração de parecer prévio das contas dos chefes do Poder Executivo a serem julgadas pelo Poder Legislativo (BRASIL, 1988).

Do parecer prévio das contas de governo destaca-se que, segundo TCU (2011, p. 172), essa seja talvez a mais importante competência das Cortes de Contas, a quem cabe fornecer os elementos técnicos para, posteriormente, os parlamentares emitirem o julgamento político, de modo que “o cidadão possa conhecer os efetivos resultados obtidos pela Administração Pública Federal”.

Para Andrada e Barros (2010), os pareceres prévios representam documentos que contém a análise técnica sobre determinados aspectos das contas anuais dos chefes dos Poderes Executivos Federal, Estaduais e Municipais. Ademais, os autores destacam que esses documentos conferem ao julgamento político do Poder Legislativo aspectos mais objetivos e imparciais. Assim, nesses pareceres, as Cortes de Contas opinam pela aprovação, aprovação com ressalvas, ou reprovação das contas (GUERRA, 2007). Além disto, os

Tribunais de Contas fazem ainda recomendações aos gestores acerca das deficiências encontradas, bem como acerca das melhorias que podem ser efetuadas na arrecadação de receitas e no gerenciamento dos gastos públicos.

Exemplificando essas situações, Dutra e Cavalcante (2011) afirmam que as ressalvas apresentadas nos pareceres prévios impulsionam “o fortalecimento de controles internos da contabilidade pública federal, bem como a evolução em procedimentos de reconhecimento, mensuração e evidenciação de determinadas rubricas contábeis” (p. 71).

No que tange à divulgação dos pareceres prévios, no artigo 48 da LRF é destacado que os entes públicos devem dar “ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: [...] as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; [...] e as versões simplificadas desses documentos” (BRASIL, 2000).

4 METODOLOGIA DA PESQUISA

Esta pesquisa pode ser classificada, quanto aos objetivos, como exploratória e descritiva. No que concerne aos procedimentos, ou estratégias de pesquisa, este trabalho utilizou procedimentos bibliográficos e documentais. Optou-se por uma amostra do tipo não probabilística e intencional, cujo critério utilizado para a seleção pautou-se no pressuposto da maior evidenciação dos pareceres prévios nos endereços eletrônicos dos Tribunais de Contas da União, dos Estados brasileiros e do Distrito Federal, tendo em vista a relevância do montante de recursos apreciados nas contas do presidente da República e dos governadores.

No que tange aos dados da pesquisa, esses foram obtidos nos pareceres prévios emitidos pelos Tribunais de Contas dos entes da Federação brasileira analisados. Para coletar os dados desta investigação, primeiramente foi verificado se os Tribunais de Contas integrantes da amostra publicaram os pareceres prévios acerca das contas de governo, de suas competências, referente aos exercícios de 2010 e 2011 nos endereços eletrônicos, conforme estabelece o artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Esta etapa foi realizada no mês de março de 2013. Após a obtenção dos pareceres prévios,

estes foram analisados utilizando a técnica Análise de Conteúdo, a fim de verificar as recomendações relacionadas aos aspectos contábeis. A Análise de Conteúdo é uma técnica que tem o objetivo de descrever objetiva, sistemática e quantitativamente determinado conteúdo (BARDIN, 2011).

Martins e Theóphilo (2009) reúnem três fases quando da utilização da Análise de Conteúdo, quais sejam: 1) pré-análise – representada pela organização do material a ser analisado; 2) descrição analítica – refere-se ao estudo mais aprofundado do material coletado na pré-análise, bem como a escolha das unidades de análise (palavras, temas, símbolos, frases etc), segregadas em critérios e categorias; e 3) interpretação inferencial – baseia-se no tratamento dos dados coletados na fase de descrição analítica.

Na fase de pré-análise, foram coletados os documentos, ou seja, os pareceres prévios emitidos pelos Tribunais de Contas sobre as contas de governo, bem como foram analisadas as recomendações relacionadas aos aspectos contábeis destacadas nos pareceres prévios divulgados. Após a leitura das recomendações, apresentadas nos pareceres prévios, foram escolhidas as unidades de análise, com o intuito de possibilitar a realização da terceira fase – interpretação inferencial dos dados.

Além da utilização da técnica da Análise de Conteúdo, foi empregada a estatística descritiva, que visa compreender como os dados estão se comportando, utilizando, para tanto, as técnicas de apresentar frequências, medir localizações, dispersões e mudanças, por meio de tabelas, gráficos e quadros, com a finalidade de resumir e apresentar os dados coletados (COLLIS; HUSSEY, 2005; FÁVERO et al, 2009). Com base nos procedimentos descritos, os resultados encontrados estão demonstrados na próxima seção.

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Considerando a União, os 26 estados brasileiros e o Distrito Federal, observa-se que nos exercícios de 2010 e 2011 respectivamente, não publicaram os pareceres prévios nos endereços eletrônicos 11 e 13 estados, sendo que a não publicação por parte dos Tribunais de Contas dos Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Maranhão, Paraíba, Piauí, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima, Sergipe e Tocantins foi recorrente nos exercícios em análise.

Já os Tribunais de Contas do Distrito Federal e do Estado de Pernambuco, à época da pesquisa, embora tenham apresentado os pareceres prévios relativos às contas dos Chefes do Poder Executivo do exercício de 2010, não o fizeram quanto ao exercício de 2011.

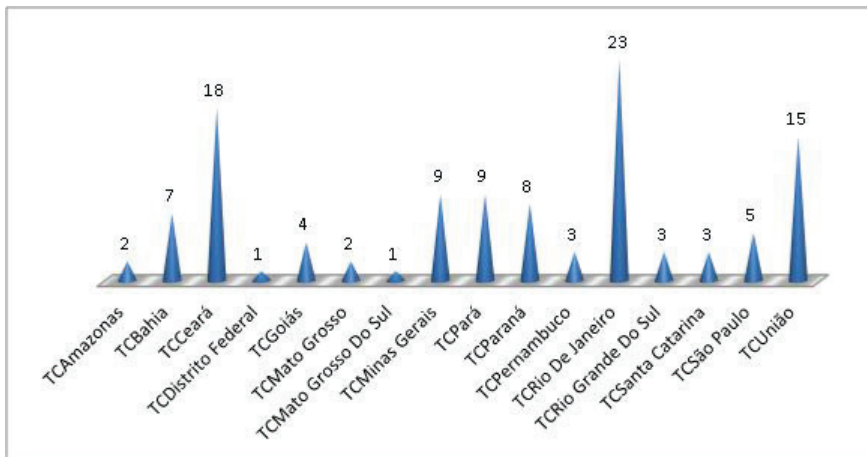
Do exposto, 39% e 46% dos Tribunais de Contas analisados, nos anos de 2010 e 2011, respectivamente, deixaram de publicar os pareceres prévios sobre as contas anuais de governo, caracterizando-se, portanto, baixa divulgação e prejudicando tanto o atendimento integral do artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal como a atuação do controle pela sociedade, tendo em vista que nesses Estados os cidadãos não têm acesso eletrônico ao conteúdo desses importantes relatórios de execução fiscal e contábil.

Corroborando o apresentado, cabe destacar a pesquisa de Santana Junior (2008), a qual verificou, no exercício de 2007, que menos da metade (44,44%) dos sites dos Tribunais de Contas analisados divulgaram os pareceres prévios sobre as contas dos governos estaduais.

Bairral, Ferreira e Bairral (2012) também constataram uma baixa divulgação dos pareceres prévios das contas dos governos estaduais, sendo ressaltado na pesquisa que somente 10 estados publicaram os pareceres prévios nos seus endereços eletrônicos, relativos aos exercícios de 2008, 2009 e 2010.

Da análise dos pareceres prévios divulgados pelos Tribunais de Contas dos entes da Federação analisados, ou seja, um total de 32 relatórios (17, em 2010, e 15, em 2011), foi extraído o quantitativo de recomendações relacionadas aos aspectos contábeis apresentado no Gráfico 1. Ressalta-se que, para cada Tribunal, estão sendo somadas as recomendações emitidas nos dois exercícios analisados (2010 e 2011), com exceção dos Tribunais de Contas do Distrito Federal e do Estado de Pernambuco que publicaram o parecer apenas em 2010.

Gráfico 1: Recomendações destacadas nos pareceres prévios dos Tribunais de Contas



Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme os dados apresentados no Gráfico 1, verifica-se que, dos 32 pareceres prévios analisados, 6 não destacaram recomendações relativas aos aspectos contábeis. Para mais, foi possível constatar a existência de 107 recomendações relacionadas à contabilidade, ou seja, uma média de 4 recomendações por Tribunal de Contas (Tcs).

Os Tribunais de Contas do Estado do Rio de Janeiro (23), do Estado do Ceará (18) e da União (15) foram aqueles que apresentaram maior número de recomendações relacionadas aos aspectos contábeis, nos exercícios analisados.

Quanto à análise destas recomendações, segue a Tabela 1, que apresenta a agregação destas nas categorias de análise da pesquisa, a qual foi realizada utilizando a técnica Análise de Conteúdo.

Tabela 1 – Recomendações referentes aos aspectos contábeis destacadas nos pareceres prévios sobre as contas de governo

Item	2010	% TCs	2011	% TCs	Total	% TCs
Patrimônio	6	40,00	5	45,45	11	42,31
Evidenciação por fonte ou vinculação de recursos	7	46,67	4	36,36	11	42,31
Dívida ativa	7	46,67	2	18,18	9	34,62
Registro de precatórios	4	26,67	4	36,36	8	30,77
Custos	5	33,33	2	18,18	7	26,92
Registro das obrigações	2	13,33	5	45,45	7	26,92
Registro dos créditos	4	26,67	3	27,27	7	26,92
Notas explicativas	4	26,67	2	18,18	6	23,08
Não util. de contas genéricas, com percentual acima de 10%	4	26,67	1	9,09	5	19,23
Consolidação das Demonstrações Contábeis	2	13,33	2	18,18	4	15,38
Registro das provisões	2	13,33	2	18,18	4	15,38
Correção de contas	2	13,33	2	18,18	4	15,38
Registro da renúncia de receita	3	20,00	1	9,09	4	15,38
Capacitação e treinamentos contábeis	3	20,00	0	0,00	3	11,54
Registro correto das transferências constitucionais e legais	2	13,33	1	9,09	3	11,54
Transações extraorçamentárias	2	13,33	1	9,09	3	11,54
Divergência nos Balanços	1	6,67	2	18,18	3	11,54
Operações intraorçamentárias	2	13,33	0	0,00	2	7,69
Elaboração do cronograma de implementação das normas	0	0,00	2	18,18	2	7,69
Novas Demonstrações Contábeis	1	6,67	0	0,00	1	3,85
Evid. da previsão inicial da receita e fixação da despesa	0	0,00	1	9,09	1	3,85
Exclusão dos Restos a Pagar do Balanço Orçamentário	1	6,67	0	0,00	1	3,85
Créditos adicionais	1	6,67	0	0,00	1	3,85
Total	65		42		107	

Fonte: Dados da pesquisa.

De forma mais recorrente, observa-se, nos exercícios analisados, que das 107 recomendações, 11 estão relacionadas a ajustes no patrimônio e 11 à evidenciação dos recursos por fonte ou tipo de vinculação.

Quanto aos ajustes patrimoniais, estes se referem, em especial, à realização dos procedimentos de reavaliação (TCCeará, TCRio de Janeiro e TCSanta Catarina), gestão e maior controle (TCAmazonas, TCBahia, TCRio de Janeiro, TCGoiás, TCPará, TCParaná) e evidenciação patrimonial (TCRio de Janeiro). Ressalta-se que os TCGoiás, TCParaná e TCSanta Catarina somente apresentaram recomendações patrimoniais para 2010.

Tal fato pode ser justificado pelo atendimento dos entes da Federação às exigências das normas emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade e pela Secretaria do Tesouro Nacional, quanto à necessidade da utilização do enfoque patrimonial nos registros contábeis, sendo enfatizada a premência de maior controle, melhor avaliação e evidenciação dos bens e direitos públicos.

No que concerne às recomendações relacionadas ao patrimônio, tem-se que as novas normas de Contabilidade, alinhadas às normas internacionais, trazem preocupação especial com o patrimônio público, objeto da Contabilidade, prevendo tanto aspectos relacionados à reavaliação dos ativos (NBC T 16.10 e MCASP – PCP), quanto ao controle e a gestão dos bens públicos (NBC T 16.1 a 16.10 e MCASP – PCP), e à evidenciação dos bens (NBC T 16.6 e MCASP – Demonstrações Contábeis). Logo, as normas disciplinam aspectos cujos Tribunais de Contas já constataram serem carentes de atenção por parte dos gestores.

No que se refere à recomendação acerca da evidenciação dos recursos por fonte ou tipo de vinculação, esta foi objeto de recomendação pelos Tribunais de Contas do Estado do Ceará, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraná, Pernambuco, Rio de Janeiro e São Paulo, sendo que TCMato Grosso do Sul, TCPará e TCRio de Janeiro somente para o exercício de 2010.

Assim, considera-se que os demais entes atenderam em 2011 o normativo da STN (MCASP - Demonstrações Contábeis), o qual destaca a necessidade da evidenciação dos recursos por fonte e tipo de vinculação, sendo alterada a estrutura do Balanço Financeiro para a melhor divulgação destas informações aos interessados. Nesse quesito, fica também evidente a contribuição das novas normas contábeis para o exercício do controle externo, já que exige uma divulgação cuja importância já fora constatada pelos Tribunais de Contas.

Outra recomendação citada em 34,62% dos pareceres prévios dos Tribunais de Contas analisados relaciona-se a ajustes na dívida ativa, particularmente quanto ao correto registro (TCMinas Gerais, TCPará, TCRio de Janeiro e TCUnião), ao ajuste de possíveis não recebimentos (TCMato Grosso, TCPará, TCPernambuco e TCSão Paulo) e à evidenciação (TCParaná). Os Tribunais de Contas dos Estados de Minas Gerais, Mato Grosso, Pará, Paraná e da União somente apresentaram recomendações acerca de ajustes na dívida ativa referente ao relatório do exercício de 2010.

Entende-se que, com a existência de tópico específico no Manual de Procedimentos Contábeis Patrimoniais da STN para o correto registro dos fatos relacionados à dívida ativa dos entes públicos, os governos analisados estão adequando seus saldos patrimoniais, o que também caracteriza uma contribuição à atividade de controle externo.

No que tange às contas do passivo, foram recomendados ajustes de registros dos precatórios, das obrigações e das provisões, por, respectivamente, 30,77%, 26,92% e 15,38% dos Tribunais de Contas analisados. O MCASP – PCP e as NBCASP, em especial, a NBC T 16.5, bem como a Resolução CFC nº 1.111/07, que trata dos princípios de Contabilidade interpretados para o setor público, trazem contribuições a respeito da preocupação em registrar de forma íntegra e tempestiva os elementos patrimoniais, destacando a importância na instituição de provisões.

Quanto às recomendações relacionadas à Consolidação das Demonstrações Contábeis (presente em 15,38% dos pareceres), registre-se que a nova Contabilidade aplicada ao setor público contribui para essa ação na medida em que define os procedimentos a serem adotados pelos entes da Federação quando da consolidação das contas públicas (NBC T 16.7 e MCASP – Demonstrações Contábeis), sendo editado, ainda, pela STN, Plano de Contas, obrigatório para todos os entes, o qual facilitará a consolidação das contas nacionais.

Merecem destaque, ainda, as recomendações relativas à implementação de sistema de custos (26,92%), elaboração de notas explicativas (23,08%) e não utilização de contas genéricas com percentual acima de 10% (19,23%), tendo em vista a existência, nos normativos do CFC e da STN, da necessidade de atendimento integral da Lei de Responsabilidade Fiscal e da efetiva implementação do sistema de custos pelos entes públicos (NBC T 16.11; MCASP – PCP); de evidenciação de notas explicativas, com o intuito de auxiliar na compreensão dos demonstrativos contábeis (NBC T 16.3; NBC

T 16.6; MCASP – Demonstrações Contábeis); e da não utilização de contas genéricas que prejudiquem o entendimento das informações contábeis (NBC T 16.2; NBC T 16.6; MCASP – Demonstrações Contábeis).

Ademais, faz-se imprescindível mencionar a recomendação dos Tribunais de Contas do Estado do Ceará, Goiás e da União acerca da constante capacitação e treinamento dos servidores na área contábil, no exercício de 2010, bem como a recomendação dos Tribunais de Contas do Estado do Pará e Paraná, no exercício de 2011, acerca da elaboração do cronograma de implementação das normas de Contabilidade, exigência esta destacada na Portaria STN nº 828/2011.

Para auxiliar na compreensão das recomendações dos Tribunais de Contas a serem atendidas pelos entes da Federação brasileira com a implementação integral das normas de Contabilidade, apresenta-se o quadro resumo a seguir.

Quadro 1: Relação entre as recomendações dos TCs e as normas de Contabilidade aplicada ao setor público

Item recomendado pelos TCs	Legislação aplicável
Patrimônio	NBC T 16.1 a NBC T 16. 10; MCASP – Procedimentos Contábeis Patrimoniais
Evidenciação por fonte ou vinculação de recursos	MCASP – Demonstrações Contábeis
Dívida ativa	MCASP – Procedimentos Patrimoniais Específicos
Registro de precatórios	Resolução CFC nº 1.111/07; MCASP – Procedimentos Contábeis Patrimoniais
Custos	NBC T 16.11; MCASP – Procedimentos Contábeis Patrimoniais
Registro das obrigações	Resolução CFC nº 1.111/07; NBC T 16.5; MCASP – Procedimentos Contábeis Patrimoniais
Registro dos créditos	Resolução CFC nº 1.111/07; NBC T 16.5; MCASP – Procedimentos Contábeis Patrimoniais
Notas explicativas	NBC T 16.3; NBC T 16.6; MCASP – Demonstrações Contábeis
Não util. de contas genéricas, com percentual acima de 10%	MCASP - Demonstrações Contábeis; NBC T 16.2, 16.6
Consolidação das Demonstrações Contábeis	NBC T 16.7; MCASP – Demonstrações Contábeis; MCASP – Plano de Contas

Item recomendado pelos TCs	Legislação aplicável
Registro das provisões	Resolução CFC nº 1.111/07; NBC T 16.5; MCASP – Procedimentos Contábeis Patrimoniais
Registro da renúncia de receita	MCASP – Procedimentos Contábeis Orçamentários; MCASP – Procedimentos Contábeis Patrimoniais
Registro correto das transferências constitucionais e legais	MCASP – Procedimentos Contábeis Orçamentários
Operações intraorçamentárias	MCASP – Demonstrações Contábeis
Elaboração do cronograma de implementação das normas	Portaria STN nº 828/12
Novas Demonstrações Contábeis	NBC T 16.6; MCASP – Demonstrações Contábeis
Evid. da previsão inicial da receita e fixação da despesa	MCASP – Demonstrações Contábeis

Fonte: Dados da pesquisa.

Do quadro exposto, observa-se que, das 23 recomendações referentes aos aspectos contábeis, evidenciadas nos pareceres prévios dos Tribunais de Contas analisados, foi possível relacionar 17 destas com as normatizações recentes que disciplinam a nova Contabilidade aplicada ao setor público. Ressalta-se que estas normatizações serão obrigatórias, integralmente, somente em 2014.

Desta feita, entende-se que as alterações introduzidas na Contabilidade aplicada ao setor público promovem grande contribuição para o efetivo exercício do controle externo pelos Tribunais de Contas na medida em que disciplinam pontos-objetos de recomendação pelos próprios Tribunais.

Ademais, a contribuição dessas normas reside ainda no fato de que, uma vez obrigatórias, os Tribunais podem se utilizar dessas normas não mais apenas para emitir recomendações aos gestores, mas também para determinar o seu cumprimento, tornando os demonstrativos contábeis mais confiáveis e compreensíveis aos seus usuários.

6 ACONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve o objetivo de analisar a contribuição das alterações promovidas na Contabilidade aplicada ao setor público para o efetivo exercício do controle externo pelos Tribunais de Contas.

As principais alterações ocorridas na Contabilidade aplicada ao setor público são: (1) utilização do enfoque patrimonial; (2) adoção do regime de competência para o reconhecimento e a mensuração dos fatos contábeis; e (3) elaboração de novas demonstrações para evidenciar os fatos reconhecidos e mensurados – destacando que tanto as NBCASP como os MCASP tratam de procedimentos orçamentários, financeiros, patrimoniais, e, ainda, novas estruturas para as demonstrações contábeis, com a inserção de novos demonstrativos, objetivando torná-los mais transparentes.

Depois, foram analisadas as publicações dos pareceres prévios dos Tribunais de Contas da União, dos Estados e do Distrito Federal nos seus endereços eletrônicos, sendo constatada a baixa divulgação, tendo em vista que 11, em 2010, e 13, em 2011, Tribunais não apresentaram o acesso eletrônico destes relatórios à sociedade.

Em seguida, foram verificadas as recomendações, relacionadas aos aspectos contábeis, destacadas nos relatórios do parecer prévio das contas de Governo dos Tribunais de Contas, constatando-se que, de forma recorrente, os Tribunais recomendaram ajustes no patrimônio, nos registros da dívida ativa, dos precatórios, evidenciação dos recursos por fonte e por tipo de vinculação e a implementação de sistema de custos.

Além disso, constatou-se que 74% das recomendações, referentes aos aspectos contábeis, evidenciadas nos pareceres prévios pelos Tribunais de Contas, estão relacionadas às normas do Conselho Federal de Contabilidade e da Secretaria do Tesouro Nacional, as quais serão obrigatórias, integralmente, somente em 2014.

Do exposto, considera-se que as recomendações dos Tribunais de Contas, então analisadas, serão efetivamente atendidas com a implementação integral das alterações ocorridas na Contabilidade, possibilitando, assim, o incremento no nível de evidenciação das informações contábeis geradas, e contribuindo para o efetivo controle externo exercido pelos Tribunais de Contas.

REFERÊNCIAS

ANDRADA, A. C. D.; BARROS, L. C. O Parecer Prévio como instrumento de transparência, controle social e fortalecimento da cidadania. **Revista do TCEMG**. a. XXVIII, v. 77, n. 4, p. 53-75, 2010.

BAIRRAL, M. A. C.; FERREIRA, M. C.; BAIRRAL, L. F. A Assimetria Informacional e os Pareceres Prévios de Auditoria dos Tribunais de Contas Estaduais: uma Abordagem Reflexiva. **Pensar Contábil**. v. 14, n. 55, p. 14-23, set./dez. 2012.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Ed. 70, 2011.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.111, de 29 de novembro de 2007. Aprova o apêndice II da Resolução CFC nº 750/93 sobre os princípios fundamentais de contabilidade. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 05 dez. 2007.

_____. Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 out. 1988.

_____. Contabilidade pública: a convergência aos padrões Internacionais de contabilidade como contribuição à efetividade da gestão. In: **2º Fórum Nacional de Gestão e Contabilidade Públicas**. Belo Horizonte: CFC, 2008a.

_____. **Curso de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 2009a. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codConteudo=4297>>. Acesso em 20 fev. 2013.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 maio 2000.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 mar. 1964.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 437, de 12 de julho de 2012. Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 5ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 13 jul. 2012.

_____. Resolução nº 1.128, de 21 de novembro de 2008b. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº 1.129, de 21 de novembro de 2008c. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº 1.130, de 21 de novembro de 2008d. Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº 1.131, de 21 de novembro de 2008e. Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº 1.132, de 21 de novembro de 2008f. Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº 1.133, de 21 de novembro de 2008g. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº 1.134, de 21 de novembro de 2008h. Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº 1.135, de 21 de novembro de 2008i. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº 1.136, de 21 de novembro de 2008j. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº 1.137, de 21 de novembro de 2008k. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº 1.268, de 10 de dezembro de 2009b. 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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 21 dez. 2009.

_____. Resolução nº 1.437, de 22 de março de 2013. Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 25 mar. 2013.

_____. Tribunal de Contas da União. Contas do governo: transparência, controle e cidadania. **Revista do TCU**: Edição especial Contas do Gover-

no Exercício 2010. a. 43, n. 121, p. 12-19, maio/ago. 2011.

DUTRA, T. A. G. L.; CAVALCANTE, R. L. Auditoria Financeira na Apreciação das Contas de Governo da República. **Revista do TCU**: Edição especial Contas do Governo Exercício 2010. a. 43, n. 121, p. 62-75, maio/ago. 2011.

FÁVERO, L. P. et al. **Análise de dados**: modelagem multivariada para a tomada de decisões. Rio de Janeiro: Campus, 2009.

GUERRA, E. M. **Controle Externo e Interno da Administração Pública**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2007.

HERBEST, F. G. Regime de Competência no Setor Público: a Experiência de Implementação de Diversos Países. In: Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, 4., 2010, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Anpcont, 2010. CD- ROM.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **International Public Sector Accounting Standards Board**. Disponível em: <<http://www.ifac.org/PublicSector/>>. Acesso em: 05 fev. 2013.

KONG SIU, M. C. Fortalecimento da Contabilidade Governamental a partir das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Revista Brasileira de Contabilidade**. n. 181, p. 15-25, jan./fev. 2010.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SANTANA JUNIOR, J. J. B. **Transparência Fiscal Eletrônica**: uma análise dos níveis de transparência apresentados nos sites dos poderes e órgãos dos Estados e do Distrito Federal do Brasil. 176f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2008.

SILVA, E. A. S. M. Controle externo, controle social e cidadania. **Revista do TCEMG** - Transparência e Controle Social. Edição Especial. a. XXX, p. 46-57, 2012.

SILVA, L. M. **Contabilidade Governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.