

# Governança Contábil e seus Reflexos no Planejamento e Controle de Políticas Públicas

*Gilberto Bruno Andrade de Oliveira*

*Universidade Estadual do Ceará - UECE*

*Prof. Dr. Alexandre Gomes Galindo*

*Universidade Estadual do Ceará - UECE*

<https://revistas.uece.br/index.php/inovacaotecnologiasocial/article/view/13313>

## Resumo

A governança nasceu do processo evolutivo do sistema capitalista, em que as corporações foram se desenvolvendo e se tornando cada vez maiores, mais complexas e com projeções mais ousadas, o que fez com que surgisse a necessidade de diluir sua propriedade (fracionamento do patrimônio em ações a serem adquiridas por pequenos proprietários: os acionistas), de modo que pudesse obter mais recursos para financiamento de seus projetos. A partir disso houve uma separação entre a gestão da empresa (administração) e os proprietários (acionistas), que não necessariamente tinham interesses convergentes no âmbito da corporação, mas muitas vezes até antagônicos. Quando ocorrem divergências entre os interesses desses personagens surge o denominado Conflito de Agência ou Conflito Agente-Principal. O Guia de Governança da Presidência da República enumera como princípios de governança: 1 – Capacidade de Resposta, 2 – Integridade, 3 – Confiabilidade, 4 – Melhoria Regulatória, 5 – Prestação de Contas e Responsabilidade, e 6 – Transparência. Todos esses princípios de governança possuem relação com a atividade contábil, em especial a “Confiabilidade”, a “Transparência” e a “Prestação de Contas e Responsabilidade (*Accountability*)”. A “Confiabilidade” pelo fato de a contabilidade ter a obrigação de efetuar a mensuração, evidenciação e escrituração de eventos contábeis de forma fidedigna, relevante e útil; a Transparência por ser a contabilidade a responsável pela elaboração e divulgação dos relatórios e demonstrativos contábeis, e a “Prestação de Contas e Responsabilidade (*Accountability*)” ser um dos objetivos da Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP. Trabalhos de auditoria do Tribunal de Contas do Estado do Ceará detectaram extravio de dados, informações e documentos contábeis da gestão em final de mandato, que são insumos fundamentais à manutenção da continuidade dos serviços públicos e atividades administrativas, especialmente quando da transferência de poder. Houve prejuízo à continuidade de diversas operações, como manutenção da cadeia de registros contábeis, execução de despesa orçamentária, pagamentos, levantamento de prioridades, acompanhamento de projetos, programas e ações, acesso a contas bancárias, dentre outros. As conclusões dessas auditorias apontaram como motivos a esses prejuízos, potenciais ou consumados, a inexistência de uma estrutura administrativa permanente, formalmente instituída com competências definidas em lei, e não por instrumento precário como contratos, que contemplasse cargos públicos de vínculo efetivo de natureza finalística para o exercício da atividade contábil no âmbito da Administração Pública. O Poder Executivo Federal, com vistas a se adequar aos Princípios de Governança, instituiu Sistema de Contabilidade com competências legais e cargos públicos de atribuições finalísticas de

contabilidade, estrutura pioneira no Brasil e que tem sido paradigma a outros entes da república. Para prevenir ou reduzir os riscos do Conflito de Agência, é fundamental que os entes públicos instituíam e efetivamente implementem Sistemas de Contabilidade que contemple estrutura orgânica (órgão, setores, departamentos), profissionais habilitados legalmente ao exercício da profissão contábil (contadores e técnicos em contabilidade) investidos em cargos públicos com competência finalística da função.

**Palavra-chave** sistema de contabilidade; governança; *accountability*; transparência; controle.

## Abstract

Governance was born out of the evolutionary process of the capitalist system, in which corporations were developing and becoming ever larger, more complex and with bolder projections, which led to the need to dilute their ownership (fractionation of equity into shares to be acquired by small owners: the shareholders), so that it could obtain more resources to finance its projects. From then on, there was a separation between the company's management (administration) and the owners (shareholders), who did not necessarily have convergent interests within the corporation, but often even antagonistic ones. When there are differences between the interests of these characters, the so-called Agency Conflict or Principal-Agent Conflict arises. The Governance Guide of the Presidency of the Republic lists the following governance principles: 1 – Responsiveness, 2 – Integrity, 3 – Reliability, 4 – Regulatory Improvement, 5 – Accountability and Responsibility, and 6 – Transparency. All these governance principles are related to the accounting activity, especially “Reliability”, “Transparency” and “Accountability and Responsibility”. “Reliability” due to the fact that accounting has the obligation to measure, disclose and record accounting events in a reliable, relevant and useful manner; Transparency, as accounting is responsible for preparing and disclosing reports and financial statements, and “Accountability and Accountability” is one of the objectives of Accounting Applied to the Public Sector – CASP. Audit work by the Court of Auditors of the State of Ceará detected loss of data, information and accounting documents of the end-of-term management, which are fundamental inputs to maintaining the continuity of public services and administrative activities, especially when power is transferred. There was damage to the continuity of several operations, such as maintenance of the chain of accounting records, execution of budgetary expenditure, payments, raising priorities, monitoring of projects, programs and actions, access to bank accounts, among others. The conclusions of these audits pointed out as reasons for these losses, potential or consummated, the lack of a permanent administrative structure, formally instituted with competences defined by law, and not by precarious instrument such as contracts, which contemplated public positions of effective bond of a finalistic nature to the exercise of accounting activity within the scope of Public Administration. The Federal Executive Power, with a view to complying with the Governance Principles, instituted an Accounting System with legal competences and public positions with final accounting attributions, a pioneering structure in Brazil and which has been a paradigm for other entities of the republic. In order to prevent or reduce the risks of Agency Conflict, it is essential that public entities institute and effectively implement Accounting Systems that include an organic structure (agency, sectors, departments), professionals legally qualified to exercise the accounting profession (accountants and accounting technicians) invested in public positions with final competence of the function.

**Key-word** accounting system; governance; accountability; transparency; control.

## Introdução

Sistema de Contabilidade pode ser compreendido basicamente pelo conjunto de três fatores: (i) estrutura orgânica (órgão/setor encarregado da atividade contábil); (ii) cargos públicos, de provimento efetivo (mediante concurso público) e de livre nomeação e exoneração (cargo em comissão para funções de direção, chefia ou assessoramento), destinados a profissionais habilitados ao exercício da contabilidade (contadores e técnicos em contabilidade); e (iii) a própria atividade contábil. Um Sistema de Contabilidade que contemple estes elementos guarda aderência aos Princípios de Governança do Setor Público, por viabilizar a mitigação do conflito de interesses entre administradores e administrados: o Conflito de Agência (Di Miceli da Silveira, 2021, p. 184). Por outro lado, a inexistência de um Sistema de Contabilidade formalmente instituído e estruturado de acordo tais Princípios pode acarretar no extravio de dados, informações e documentos relativos a operações orçamentárias, financeiras, contábeis, operacionais e patrimoniais realizadas pela Administração Pública, em virtude de que o domínio da cadeia de serviços contábeis ser exercido por terceiros, normalmente entidades ou profissionais contratados para a prestação de serviços de assessoria contábil, com compromisso contratual, por vezes até eleitoral, com o grupo governante, e não com o ente público: o município.

Auditorias<sup>1</sup> realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará realizadas no detectaram o extravio de dados, informações e documentos contábeis em Prefeituras Municipais cearenses, o que prejudicou a continuidade da prestação de serviços públicos e atividades administrativas, especialmente quando da transição de governo. As auditorias concluíram que o problema foi causado principalmente pela inexistência de um Sistema de Contabilidade formalmente instituído e em funcionamento, caracterizando assim o Conflito de Agência (conflito entre administradores e administrados).

Importante ressaltar que as situações encontradas nos trabalhos de auditoria do Tribunal de Contas geraram prejuízos importantes, consumados ou potenciais, à prestação de serviços públicos e atividades administrativas dos entes municipais auditados, e esse resultado se deu em virtude da indisponibilidade do insumo básico à tomada de decisões e ao controle da coisa pública: a informação fidedigna, tempestiva, relevante e útil. Nesse diapasão, destaca-se que o extravio de informações é capaz de inviabilizar, por exemplo, a concessão de aposentadoria a servidor público que tenha contribuído regularmente com a previdência social por mais de trinta anos simplesmente porque a Administração Pública não resguardou os dados e comprovantes necessários. Outro fator relevante que pode ser ocasionado pelo cenário detectado pelo Tribunal foi a impossibilidade de a Administração Pública desenvolver o planejamento, a formulação de orçamento e a estimativa de fluxo de caixa para atendimento de demandas importantes da sociedade, como construção de estradas, fornecimento de alimentação escolar, transporte escolar, atendimentos de saúde, e até mesmo manter o equilíbrio das contas públicas, visto a carência ou inconfiabilidade dos dados disponíveis. Não é raro se encontrar obras promovidas pelo Poder Público paralisadas por problemas de ordem orçamentário-financeira gerados por planejamentos baseados em informações não confiáveis.

Os conceitos de governança corporativa desenvolvidos pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC a traduzem como o “sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas”. Andrade de Rosseti (2004, p.111) e de Di Miceli da Silveira (2021, p. 184) defendem que governança corporativa surgiu a partir do fator denominado por eles de “Conflito de Agência”, que em resumo significa o surgimento de interesses conflitantes entre os proprietários da corporação: os acionistas, e os administradores: diretoria. Nesse contexto, com intuito de mitigar os conflitos de agência, foram

---

<sup>1</sup> Processo nº 32676/2018-4, Processo nº 09720/2018-9, Processo nº 38695/2018-5, Processo nº 27091/2019-2; disponíveis em <https://www.tce.ce.gov.br/cidadao/consulta-de-processos>

desenvolvidos pelas grandes corporações e por estudiosos do tema os Princípios de Governança.

O Sistema de Contabilidade é o responsável pelo fornecimento dos insumos necessários ao desempenho das funções dos demais sistemas, especialmente quanto a procedimentos de reconhecimento, mensuração e evidenciação de acordo com as normas e princípios de contabilidade, viabilizando o fornecimento de informações tempestivas, fidedignas, relevantes e úteis aos personagens interessados (*stakeholders*), além de fornecer elementos para a tomada de decisões e prestação de contas (*accountability*) do administrador público.

## 1. Governança no setor público

Antes de se discutir governança no âmbito do setor público, é imprescindível se levar em consideração a origem desse termo “governança”, que de acordo com Andrade de Rosseti (2004, p.111) nasceu do processo evolutivo do sistema capitalista, em que as corporações foram se desenvolvendo e se tornando cada vez maiores, mais complexas e com projeções mais ousadas, o que fez com que surgisse a necessidade de diluir sua propriedade (fracionamento do patrimônio em ações a serem adquiridas por pequenos proprietários: os acionistas), de modo que pudesse obter mais recursos para financiamento de seus projetos. A partir disso houve uma separação entre a gestão da empresa (administração) e os proprietários (acionistas), que não necessariamente tinham interesses convergentes no âmbito da corporação, mas muitas vezes até antagônicos. Wanderley (2011) ensina que quando ocorrem divergências entre os interesses desses personagens surge o denominado Conflito de Agência ou Conflito Agente-Principal.

A compreensão do Conflito de Agência deve tomar como fundamento uma teoria macroeconômica: a Teoria da Agência, que segundo Di Miceli da Silveira (2021, p. 95), “se baseia na separação de papéis entre representantes (*agents*), que são encarregados de tomar as decisões de negócios, e representados (*principals*), indivíduos que transferem seu poder decisório para terceiros.” O autor cita Michael Jensen e William Meckling, especificamente o trabalho intitulado “*Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure*” (“Teoria da Firma: Comportamento dos Executivos, Custos de Representação e Estrutura de Propriedade”), para definir a relação entre “agente” e “principal” como “um contrato no qual uma ou mais pessoas (o representado) contratam outra pessoa (o representante) para desempenhar alguma tarefa em seu favor, delegando a ela autoridade para tomar decisões”. No mesmo sentido explicam Cruz, Ferreira e Silva (2011, p. 04):

Em linhas gerais, a Teoria da Agência tem seus pressupostos baseados na relação contratual em que o proprietário dos recursos (o *principal*) encarrega outra parte (o *agente*) de desenvolver alguma atividade em seu interesse, por meio da delegação de alguma forma de poder de decisão. Os precursores da Teoria da Agência tinham como objetivo esclarecer as relações contratuais entre os elementos de uma organização, tendo em vista que esses elementos são motivados preponderantemente por interesses individuais.

A Teoria da Agência tem nas relações contratuais o seu sistema de referência. Os contratos de que trata a Teoria da Agência podem ser caracterizados com base na definição de Brousseau (1993 *apud* Slomski, 2005) na qual o contrato é considerado um acordo por meio do qual as partes (*agente e principal*) se obrigam uns para com os outros a ceder ou se apropriar, realizar ou não determinadas atividades.

Considera-se que os pressupostos da Teoria da Agência têm potencialidade de explicar os fenômenos que se referem às relações contratuais em

diferentes tipos de organizações. Tais organizações podem ser tanto de natureza privada como pública e diversas pesquisas divulgadas no Brasil e no exterior têm confirmado essa tendência. (CRUZ; FERREIRA; SILVA, 2011, p. 02)

Di Miceli da Silveira (2021, p. 95) ressalta que nesse processo de gestão é possível que o representante tome providências incompatíveis com os interesses dos representados, ocasião esta que caracteriza exatamente o desalinhamento de interesses denominado “Conflito de Agência”. Cruz, Ferreira e Silva (2011, p. 04) explicam que ocorre uma assimetria de informação quando há limitação, restrição ou interrupção da capacidade de monitoramento do trabalho do agente pelo principal, decorrente de fatores conhecidos ou provocados pelo primeiro, tendo em vista que o segundo não participa da gestão dos recursos da organização. Segundo estes autores, essa assimetria:

[...] não se dá apenas pela incapacidade do *principal* de monitorar o comportamento e o trabalho do *agente*, mas também em decorrência dos interesses conflitantes. O agente recebe poder e autoridade para gerir recursos organizacionais que não são de sua propriedade, porém desenvolve interesses relacionados à organização que podem entrar em conflito com os interesses dos proprietários (*principal*) e da própria organização. Devido ao poder que recebeu de gerir os recursos, o agente, ao tomar decisões, pode optar por alternativas que lhe favoreçam mais, em detrimento dos interesses do *principal*. Como os resultados do trabalho do *agente* será avaliado em relatórios de desempenho e outras informações a serem analisadas pelo *principal*, o agente tende a revelar informação incompleta ou assimétrica. A quantidade e o tipo de informação revelada pelo *agente* *a priori* deve favorecer a sua permanência como *agente*, o que assegura também a continuidade da defesa dos seus interesses.

Para se discutir governança sob a perspectiva de estudos nacionais é necessário que se conheça os trabalhos desenvolvidos pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC, organização da sociedade civil fundada em 1995 e referência no Brasil e no mundo em conteúdo e práticas de governança corporativa, que desenvolveu importante documento a respeito do tema: o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa. Importante ressaltar que, apesar de o documento manter foco principal em entidades da iniciativa privada, seus conceitos são aplicáveis aos mais diversos setores, como “por exemplo, as do terceiro setor, cooperativas, estatais (empresas públicas e sociedades de economia mista), órgãos governamentais, entre outras.” Tal Código descreve governança corporativa como o “sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas.” Nesse sentido, as boas práticas de governança traduzem seus princípios em recomendações às entidades com intuito de lhes agregar valor e, conseqüentemente, contribuir com a qualidade da gestão e sua perenidade.

Trazendo a discussão para o espectro do setor público, Bresser-Pereira (2008) ensina que a expressão “governança”, no âmbito nacional, pode ser compreendida da seguinte maneira:

[Governar] Além de significar o grupo de pessoas que dirigem o Estado, significa o processo de governar. *Governo*, em uma sociedade democrática, é o processo através do qual uma elite de políticos vitoriosos em eleições e de altos burocratas públicos dirige o Estado-nação; já *governança* significa que desse processo participa um grupo maior de pessoas e entidades.

Significa que nesse governo existe em maior grau de responsabilização social (BRESSER-PEREIRA, 2008, p. 33).

Também quanto a governança no âmbito do setor público, Cruz, Ferreira e Silva (2011, p. 05) introduzem o tema fazendo alusão à obra clássica “Do Contrato Social” de Jean-Jaques Rousseau, em que remontam a intelecção de que os indivíduos renunciam, por meio de um contrato social, a direitos e liberdades em favor do Estado, que por sua vez “se destina a promover o bem comum da coletividade”. Esta teoria tenta demonstrar que a constituição de uma associação em que o Estado, com indivíduos organizados politicamente (território, população, soberania e poder político), é capaz de defender e proteger “a pessoa e os bens de cada associado”, com intuito de que “o interesse particular de alguns não prevaleça sobre o bem-estar social comum à maioria”. Desse modo, ganha relevância a figura do instrumento implementado para exercer as funções do Estado: o governo, definido pelos autores como o “conjunto de órgãos que exercem o poder político e que determinam a orientação política de uma sociedade”, que depende de recursos financeiros para viabilizar sua atuação, em regra arrecadados compulsoriamente junto aos cidadãos na forma de tributos, gerando assim uma relação governo-cidadãos semelhante à explicada pela Teoria da Agência característica das corporações da iniciativa privada. Os autores descrevem essa relação da seguinte forma:

Os cidadãos (no papel de principal, porque são proprietários dos recursos públicos e, portanto, financiadores das atividades governamentais), não conseguem monitorar todas as ações do gestor público (agente, que recebeu por delegação o poder de gerir os recursos), que detém muito mais informação sobre os riscos, oportunidades e resultados na gestão do que o principal. Portanto, no ambiente estatal/governamental há condições para se caracterizar uma relação de agência, o que permite que alguns problemas nesse ambiente possam ser analisados e compreendidos à luz da Teoria da Agência.

Nessa esteira, quando os interesses entre administradores e administrados não convergem, surge o Conflito de Agência entre o governo e a sociedade, respectivamente agente e principal nos termos da Teoria da Agência. Em suma, o conflito de agência no setor público, nas palavras de Cruz, Ferreira e Silva (2011, p. 05), ocorre quando o gestor público (agente) põe seus interesses particulares acima dos interesses da coletividade (principal), a ponto de provocar de forma intencional uma “assimetria informacional” entre ele, por meio de “ineficiência dos canais de comunicação, insatisfação popular com a prestação de serviços públicos e falta de políticas públicas que incentivem o exercício da cidadania.” Mas não apenas a comunicação ineficiente ou a falta de políticas de incentivo à cidadania causam assimetria de informações, a inexistência de sistemas de contabilidade formalmente instituído e em funcionamento (dotado de estrutura orgânica, profissionais com vínculo efetivo e atribuições relativas ao exercício direto da atividade contábil) é capaz de ocasionar falhas no tratamento e divulgação dos fatos contábeis (falta de registros, informações não fidedignas ou intempestivas, fraudes, omissões, extravio de documentos e dados, dentre outras), materializando assim o conflito de agência. Ademais, é dever do administrador público a prestação de contas da aplicação de recursos públicos, nos termos do art. 70 da Constituição Federal de 1988, que deve se revestir de informações claras, transparentes e tempestivas, e quando isso não acontece, “tem-se *déficit de accountability*” (responsabilidade de prestação de contas na tradução mais adotada), gerando assim um distanciamento entre governo e sociedade (Cruz, Ferreira e Silva, 2011, p. 06), por consequência afastando o ente público dos objetivos planejados.

No tocante a estudos sobre governança no setor público desenvolvidos no Brasil, diversos órgãos e entidades têm divulgado materiais a serem adotados em suas estruturas administrativas com intuito de eliminar ou mitigar os elementos causadores do conflito de agência, como por exemplo o Guia da Governança Pública da Presidência da República, instrumento que, replicando dispositivos do Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017, conceitua governança pública como um “conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.” Segundo o documento, a governança basicamente deve estabelecer objetivos para a sociedade e implementar meios de alcançá-los. Também de acordo com o Guia, é elemento crucial para uma boa governança ter uma organização institucional capaz de “moldar a maneira pela qual as decisões são tomadas e fornecer alguma legitimidade para as ações implementadas pelo setor público. Além de fornecer legitimidade, nos melhores casos essas instituições também promovem a eficácia e ajudam a realizar as difíceis tarefas envolvidas na governança.” Desse modo, “a identificação das necessidades prioritárias da sociedade, o estabelecimento de objetivos institucionais e a elaboração de estratégias para atingir essas metas adentram no campo epistemológico da governança pública”. Assim, é possível identificar, tanto no conceito do IBGC quanto no Manual da Presidência da República, que uma boa governança depende de adequada interação entre as diversas áreas da Administração Pública, em especial quanto à estruturação e funcionamento dos sistemas administrativos (sistemas de planejamento, orçamento, controle interno, administração financeira, contabilidade e controle externo), tema que integra o conteúdo deste trabalho.

Sendo assim, para os fins a que este trabalho se propõe e de acordo com o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBCP, são princípios de governança corporativa:

- Transparência – orienta que haja a máxima divulgação de informações a todos os interessados;
- Equidade – tratamento isonômico a todas as partes interessadas (*stakeholders*);
- Prestação de Contas (*Accountability*) – responsabilidade de prestar contas;
- Responsabilidade Corporativa – zelar pela viabilidade econômico-financeira da organização.

Com intuito de contribuir com o desenvolvimento do tema, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE divulgou estudos que indicam que a governança, se estruturada de acordo com seus princípios fundamentais, torna-se importante instrumento condutor ao alcance de um fim estabelecido, no caso dos entes públicos o fim público, que se materializa por mecanismos de identificação das necessidades dos cidadãos e na busca por atendê-las (OCDE, 2017). No mesmo sentido o Guia de Governança da Presidência da República registra que sua inobservância também é capaz de gerar a “perda de confiança da sociedade na instituição”, elemento fundamental da legitimidade da atuação do poder público. O Guia ressalta ainda que a função primordial de uma política de governança é assegurar que o cidadão desenvolva a percepção de que a atuação do poder público seja legítima, “de forma a fortalecer o cumprimento voluntário de regras sociais e a reduzir a necessidade de controles mais rígidos e burocráticos.” Assim, para que haja uma maior confiabilidade dos administrados em relação ao Poder Público, é fundamental que as informações divulgadas pelos órgãos e entidades da Administração Pública estejam munidas de alta fidedignidade, pois informações não fidedignas sugerem instituições não confiáveis.

Considerando as particularidades do poder público, o Guia de Governança da Presidência da República enumera como princípios de governança: 1 – Capacidade de Resposta, 2 – Integridade, 3 – Confiabilidade, 4 – Melhoria Regulatória, 5 – Prestação de Contas e Responsabilidade, e 6 – Transparência, cuja síntese das definições estão apresentadas no quadro 1; e enfatiza que a aplicação desses princípios deve ocorrer necessariamente de forma ordenada. Vale lembrar que a aplicação desordenada dos

princípios pode distanciar a Administração do alcance dos objetivos, como por exemplo quando da tomada de “decisão com ampla transparência, mas que não resolve o problema porque é intempestiva, [visto que] não observou o princípio da capacidade de resposta.”

### Quadro 1 – Princípios de Governança

PRINCÍPIO	DEFINIÇÃO
Capacidade de Resposta	Talvez o principal fundamento de governança. Corresponde à competência para atender as necessidades dos cidadãos de forma eficiente e eficaz.
Integridade	Prevenção da corrupção e fortalecimento dos padrões morais de conduta. É com base neste princípio que o controle interno ganha importância.
Confiabilidade	Capacidade de minimizar incertezas. Orienta que se mantenha fiel às diretrizes e objetivos previamente definidos. É necessário monitorar e avaliar os resultados alcançados.
Melhoria Regulatória	Desenvolvimento e avaliação de políticas e atos normativos de forma transparente.
Prestação de Contas e Responsabilidade ( <i>Accountability</i> )	Vinculação da administração dos recursos públicos a seus responsáveis.
Transparência	Divulgação de atividades com informações confiáveis, relevantes e tempestivas.

Fonte: Elaborado pelo autor

Todos esses princípios de governança possuem relação com a atividade contábil, em especial a “Confiabilidade”, a “Transparência” e a “Prestação de Contas e Responsabilidade (*Accountability*)”. A “Confiabilidade” pelo fato de a contabilidade ter a obrigação de efetuar a mensuração, evidenciação e escrituração de eventos contábeis de forma fidedigna, relevante e útil; a Transparência por ser a contabilidade a responsável pela elaboração e divulgação dos relatórios e demonstrativos contábeis, e a “Prestação de Contas e Responsabilidade (*Accountability*)” ser um dos objetivos da Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP, nos termos do Capítulo 2, Item 2.1 da Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TSP Estrutura Conceitual:

1.1. Os objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil estão relacionados ao fornecimento de informações sobre a entidade do setor público que são úteis aos usuários dos RCPGs para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.

Seguindo os mesmos fundamentos, o Tribunal de Contas da União (TCU) também desenvolveu trabalhos a serem observados por seus órgãos e unidades internas, como também por seus jurisdicionados: o Referencial para Avaliação de Governança em Políticas Públicas, que apresenta 08 (oito) componentes necessários a uma boa governança: a) Institucionalização; b) Planos e Objetivos; c) Participação; d) Capacidade Organizacional e Recursos; e) Coordenação e Coerência; f) Monitoramento e Avaliação; g) Gestão de Riscos e Controle Interno; e h) *Accountability* (Responsabilidade de Prestação de Contas).

Nesse diapasão, tendo em vista que a governança é o meio de direcionamento e controle necessários ao alcance dos objetivos institucionais, as entidades da Administração Pública devem se estruturar administrativamente com fundamento nos princípios de governança.

### Sistema de Contabilidade e Governança

Iudícibus (2021, p. 02-04) anota que a Contabilidade é responsável por fornecer um “fluxo contínuo de informações sobre os mais variados aspectos da gestão financeira e econômica” da entidade, de modo a fornecer elementos para tomada de “decisões visando ao futuro com maior segurança, bem como conhecer a situação atual e o grau de acerto ou desacerto em suas decisões passadas”. O autor apresenta como finalidades da informação contábil (i) o planejamento, (ii) o controle e (iii) o auxílio do processo decisório; e destaca que, quanto ao planejamento, é necessário reunir o máximo de informações contábeis com intuito de viabilizar projeções de demandas e possibilidades futuras, e para o aspecto de controle, a contabilidade é importante por comunicar os fatos contábeis aos interessados e ofertar informações para a tomada de decisões. Assim, a Contabilidade é indispensável na formulação dos planejamentos estratégico, tático e operacional e “vital no processo de controle, ou seja, de acompanhamento do que ocorre com o que deveria estar ocorrendo”, além de prover informações a todos os *stakeholders*. Desse modo, é possível afirmar que as atividades desempenhadas pelos setores responsáveis pelo planejamento (Sistema de Planejamento), controle (Sistemas de Orçamento, de Administração Financeira e de Controle Interno) e contabilidade (Sistema de Contabilidade) não são apenas correlacionadas, mas interdependentes.

Sistema de Contabilidade da Administração Pública deve ser compreendido de forma abrangente, contemplando a estrutura orgânica (órgão, setores, departamentos), os profissionais habilitados legalmente ao exercício da profissão contábil (contadores e técnicos em contabilidade), investidos em cargos públicos com atribuições finalísticas da função, bem como a própria atividade contábil exercida. Importante destacar que o Sistema de Contabilidade é parte essencial para o funcionamento da máquina administrativa, visto que é o instrumento responsável por fornecer informações para a tomada de decisões e prestação de contas, o que o torna necessário ao funcionamento dos demais sistemas administrativos (Sistema de Planejamento e Orçamento, Sistema de Controle Interno, Sistema de Administração Financeira), além de ser parte imprescindível ao exercício do Controle Externo (de competência dos poderes legislativo e dos tribunais de contas).

#### Quadro 2 – Componentes necessários ao Sistema de Contabilidade

SISTEMA DE CONTABILIDADE (COMPONENTES)		
Órgãos e entidades responsáveis pelas atividades contábeis.	Cargos públicos com competência finalística de atividades contábeis, providos por profissionais legalmente habilitados (contadores e técnicos de contabilidade com registro no Conselho Regional de Contabilidade – CRC).	Atividade contábil (reconhecimento, mensuração, escrituração de fatos contábeis, elaboração de balanços e demonstrações, análise das demonstrações financeiras, elaboração de prestações de contas dentre outros).

Fonte: Elaborado pelo autor

No Brasil, Sistema de Contabilidade no setor público não é tema recente, mas algo que vem sendo discutido desde séculos passados, ainda no período colonial. Segundo James Giacomoni (2010, p. 40), a organização das finanças para a vinda de D. João, em 1808, estimulou um processo de reorganização das finanças públicas para absorver as demandas da Coroa, o que previsivelmente traria consigo a necessidade de abertura dos portos e por consequência um maior disciplinamento de cobrança de tributos aduaneiros, em decorrência da qual foram instituídos formalmente o Erário Nacional (Tesouro) e o Regime de Contabilidade. O autor revela que noutra oportunidade, em 1922, foi elaborado e aprovado o Código de Contabilidade da União para a organização de procedimentos orçamentários, financeiros, contábeis, patrimoniais (Decreto nº 4.536/1922), que transferiu ao Poder Legislativo a competência de elaboração do orçamento público, e ao Poder Executivo a de fornecer todas as informações necessárias a essa elaboração.

Nos dias atuais, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN foi imbuída do papel mais relevante no que diz respeito à contabilidade aplicada ao setor público no Brasil: a função de Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal (Lei nº 10.180/2001). Cabe repisar que, no desempenho de suas competências legais, a STN desenvolveu o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, documento que ressalta em seu conteúdo as competências da Secretaria enquanto órgão central do Sistema de Contabilidade, em especial quanto à edição de instrumentos normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas a serem observados pelos órgãos e entidades da administração pública de todas as esferas de governo. O Manual (MCASP, 2018, p. 22) aponta que o desenvolvimento desses trabalhos pela STN é necessário para que haja evidenciação de “qualidade [d]os fenômenos patrimoniais e a busca por um tratamento contábil padronizado dos atos e fatos administrativos no âmbito do setor público”.

Tendo em vista a complexidade que envolve a matéria, bem como o processo de convergência aos padrões internacionais por que vem passando a atividade contábil, é imprescindível que as entidades adotem medidas para assegurar que os registros contábeis estejam sendo realizados por meio de adequadas técnicas de identificação, reconhecimento, mensuração e evidenciação dos elementos patrimoniais, com aderência às normas vigentes e princípios de contabilidade. E para que isso ocorra, é importante que o ente público disponha, dentro de sua estrutura administrativa, de um Sistema de Contabilidade formalmente implementado e em funcionamento, que alcance as informações produzidas em todos os níveis organizacionais (unidades gestoras e administrativas), e que seja dotado de cargos públicos com atribuições finalísticas de contabilidade. No âmbito do Poder Executivo Federal, o Sistema de Contabilidade foi instituído com objetivo de melhorar a cadeia de atividades da contabilidade e de outros Sistemas Administrativos, a partir da contabilização adequada de atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União (Lei 10.180/2001, Título IV). Vale lembrar que a organização subjetiva do Sistema de Contabilidade Federal, além de contar com órgão central (Secretaria do Tesouro Nacional – STN), também contempla órgãos setoriais para o desempenho das competências legais da estrutura (unidades de gestão interna dos Ministérios e Advocacia-Geral da União).

**Quadro 4 – Finalidades, organização e competências do Sistema de Contabilidade Federal definidas pela Lei nº 10.180/2001**

<b>FINALIDADES (Arts. 14 e 15 da Lei nº 10.180/2001)</b>	<b>ORGANIZAÇÃO E COMPETÊNCIAS (Arts. 16, 17, 18 da Lei 10.180/2001)</b>
<p>Art. 14. O Sistema de Contabilidade Federal visa a evidenciar a situação orçamentária, financeira e patrimonial da União.</p> <p>Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar:</p> <p>I - as operações realizadas pelos órgãos ou entidades governamentais e os seus efeitos sobre a estrutura do patrimônio da União;</p> <p>II - os recursos dos orçamentos vigentes, as alterações decorrentes de créditos adicionais, as receitas prevista e arrecadada, a despesa empenhada, liquidada e paga à conta desses recursos e as respectivas disponibilidades;</p> <p>III - 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;</p> <p>IV - a situação patrimonial do ente público e suas variações;</p> <p>V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal;</p> <p>VI - a aplicação dos recursos da União, por unidade da Federação beneficiada;</p> <p>VII - a renúncia de receitas de órgãos e entidades federais.</p> <p>Parágrafo único. As operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira não compreendidas na execução orçamentária serão, também, objeto de registro, individualização e controle contábil.</p>	<p>Art. 16. O Sistema de Contabilidade Federal compreende as atividades de registro, de tratamento e de controle das operações relativas à administração orçamentária, financeira e patrimonial da União, com vistas à elaboração de demonstrações contábeis.</p> <p>Art. 17. Integram o Sistema de Contabilidade Federal:</p> <p>I - a Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central;</p> <p>II - órgãos setoriais.</p> <p>§ 1º Os órgãos setoriais são as unidades de gestão interna dos Ministérios e da Advocacia-Geral da União.</p> <p>§ 2º O órgão de controle interno da Casa Civil exercerá também as atividades de órgão setorial contábil de todos os órgãos integrantes da Presidência da República, da Vice-Presidência da República, além de outros determinados em legislação específica.</p> <p>§ 3º Os órgãos setoriais ficam sujeitos à orientação normativa e à supervisão técnica do órgão central do Sistema, sem prejuízo da subordinação ao órgão em cuja estrutura administrativa estiverem integrados.</p> <p>Art. 18. Compete às unidades responsáveis pelas atividades do Sistema de Contabilidade Federal:</p> <p>I - manter e aprimorar o Plano de Contas Único da União;</p> <p>II - estabelecer normas e procedimentos para o adequado registro contábil dos atos e dos fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Federal;</p> <p>III - com base em apurações de atos e fatos inquinados de ilegais ou irregulares, efetuar os registros pertinentes e adotar as providências necessárias à responsabilização do agente, comunicando o fato à autoridade a quem o responsável esteja subordinado e ao órgão ou unidade do Sistema de Controle Interno;</p> <p>IV - instituir, manter e aprimorar sistemas de informação que permitam realizar a contabilização dos atos e fatos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial da União e gerar informações gerenciais necessárias à tomada de decisão e à supervisão ministerial;</p> <p>V - realizar tomadas de contas dos ordenadores de despesa e demais responsáveis por bens e valores</p>

<b>FINALIDADES (Arts. 14 e 15 da Lei nº 10.180/2001)</b>	<b>ORGANIZAÇÃO E COMPETÊNCIAS (Arts. 16, 17, 18 da Lei 10.180/2001)</b>
	<p>públicos e de todo aquele que der causa a perda, extravio ou outra irregularidade que resulte dano ao erário;</p> <p>VI - elaborar os Balanços Gerais da União;</p> <p>VII - consolidar os balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, com vistas à elaboração do Balanço do Setor Público Nacional;</p> <p>VIII - promover a integração com os demais Poderes e esferas de governo em assuntos de contabilidade.</p>

Fonte: Elaborado pelo autor

Replicando o modelo de gestão do Poder Executivo Federal, o Governo do Estado de Pernambuco instituiu, por meio da Lei Complementar 141, de 03 (três) de setembro de 2009, o Modelo Integrado de Gestão, que estruturou não apenas o Sistema de Contabilidade, como os demais sistemas administrativos de forma correlacionada (estruturas orgânicas, cargos públicos com atribuições finalísticas da atividade, competências definidas em lei):

**Quadro 6 – Sistema de Contabilidade do Governo do Estado de Pernambuco**

SISTEMA	ÓRGÃO / ENTIDADE	CARREIRA DE NATUREZA FINALÍSTICA	COMPETÊNCIAS
Contabilidade	Contadoria Geral do Estado – CGE (Lei nº 16.520/2018 art. 1º, V c/c Decreto nº 43.446/2018, art. 4º, XIV)	Analista em Gestão Administrativa – Qualificação: Contador (Lei Complementar nº 117/2008)	<p><b><u>Lei Complementar nº 117/2008:</u></b></p> <p>a) coordenar, supervisionar e organizar as atividades de natureza contábil, no âmbito do Órgão Setorial de Contabilidade no qual tiver exercício, observando os Princípios Fundamentais da Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade;</p> <p>b) prestar informações sobre as normas e procedimentos relacionados à gestão orçamentária, financeira e patrimonial e de custos;</p> <p>c) elaborar e analisar balanços, balancetes e demais demonstrações contábeis das unidades gestoras vinculadas ao Órgão Setorial de Contabilidade no qual tiver exercício, de acordo com a legislação vigente;</p> <p>d) realizar a conformidade contábil dos atos e fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial;</p> <p>e) apoiar a elaboração das prestações de contas obrigatórias;</p> <p>f) acompanhar os trabalhos de execução orçamentária, financeira e patrimonial das unidades gestoras vinculadas ao Órgão Setorial de Contabilidade, no qual tiver exercício;</p> <p>g) representar o Secretário ou Gestor do Órgão nas situações de responsabilidade solidária com a Gestão, definidas em lei, quando estiver responsável pelo Órgão Setorial de Contabilidade.</p>

Fonte: Elaborado pelo autor

Com intuito de aperfeiçoar o Sistema de Contabilidade Federal, o Decreto Federal nº 6.976/2009 trouxe incrementos à sua estrutura organizacional, às suas competências e ao seu funcionamento. Além de replicar as finalidades dispostas na Lei 10.180/2001, o Decreto acrescenta três importantes objetivos: I – a padronização e a consolidação das contas nacionais; II – a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente; e III – o acompanhamento contínuo das normas contábeis aplicadas ao setor público, de modo a garantir que os princípios de contabilidade sejam respeitados no âmbito do setor público; o que confirma a preocupação e os esforços para o desenvolvimento e profissionalização do Sistema.

O Decreto dispõe que o exercício da contabilidade federal se dará por meio de “atividades de reconhecimento, de mensuração, de registro e de controle das operações relativas à administração orçamentária, financeira e patrimonial da União, com vistas à elaboração de demonstrações contábeis”, que compreendem “a formulação de diretrizes para orientação adequada, mediante o estabelecimento de normas e procedimentos que assegurem consistência e padronização das informações produzidas pelas unidades gestoras”, e reforça a estrutura organizacional do Sistema, composto pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN como órgão central, e pelos órgãos setoriais formados pelas unidades de gestão interna dos Ministérios, da Advocacia-Geral da União, do Poder Legislativo, do Poder Judiciário e do Ministério Público da União. Cada órgão da estrutura possui competências específicas descritas no art. 7º (Órgão Central) e no art. 8º (Órgãos Setoriais).

Ainda quanto ao Sistema de Contabilidade Federal, é importante ter conhecimento do Sistema de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, plataforma eletrônica que, segundo consta no Portal do Tesouro Nacional<sup>2</sup>, “consiste no principal instrumento utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo”. O SIAFI é definido pela STN nos seguintes termos:

É um sistema informatizado que processa e controla, por meio de terminais instalados em todo o território nacional, a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil dos órgãos da Administração Pública Direta federal, das autarquias, fundações e empresas públicas federais e das sociedades de economia mista que estiverem contempladas no Orçamento Fiscal e/ou no Orçamento da Seguridade Social da União.”

A Instrução Normativa nº 30/2021 da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, norma que regulamenta a habilitação de usuários e utilização do SIAFI, traz como objetivos do Sistema os seguintes pontos (art. 1º, § 1º):

- I - Fornecer meios para agilizar a programação financeira, com vistas a otimizar a utilização dos recursos do Tesouro Nacional;
- II - Permitir que a contabilidade aplicada ao setor público seja fonte segura e tempestiva de informações gerenciais destinada a todos os níveis da Administração Pública Federal;
- III - Integrar e compatibilizar as informações disponíveis nos diversos Órgãos e Entidades participantes do sistema;
- IV - Permitir aos segmentos da sociedade obterem a necessária transparência dos gastos públicos;

<sup>2</sup> Disponível em <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/siafi>. Acesso em 17 abr 2022. 12h 57m

V - Permitir a programação e o acompanhamento físico-financeiro do orçamento, em nível analítico.

Dentre as atividades desempenhadas pelo Sistema de Contabilidade Federal, merece destaque a “Conformidade Contábil dos atos e fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (Macrofunção nº 020315), que, segundo o Portal do Tesouro Nacional<sup>3</sup>, “consiste na certificação de que as demonstrações contábeis geradas pelo Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) estão de acordo com a Lei nº 4.320/1964, com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP e com [o] Manual SIAFI.” É a Conformidade Contábil quem vai verificar se há inconsistências nas demonstrações contábeis em relação às normas e princípios aplicáveis, e se as inconformidades detectadas são relevantes a ponto de prejudicar a tomada de decisões e avaliação nelas baseadas. Em suma: “O objetivo da conformidade contábil é garantir que essas informações apresentadas, em seus aspectos relevantes, sejam verdadeiras e confiáveis nas demonstrações contábeis” (Macrofunção nº 020315 – Conformidade Contábil, item 5.1.2). E para desempenhar essas funções, as especificações da Macrofunção nº 020315 – Conformidade Contábil exige que as atividades de conformidade sejam desempenhadas por “servidores da Unidade Gestora ocupantes do cargo de Contador, de Técnico em Contabilidade ou de cargo equivalente com atribuições contábeis” (item 3.2.2).

Quanto aos aspectos materiais do funcionamento dos Sistemas de Contabilidade, em especial no tocante à padronização de normas internacionais, o *International Accounting Standard – IAS*, entidade internacional desenvolvedora da convergência dos países aos padrões internacionais de regras contábeis, remete que este processo consiste em: (a) adoção do regime contábil de competência, em que as transações e outros acontecimentos são reconhecidos quando ocorrem e não apenas quando se trata de fluxo de caixa; e (b) adoção das Normas Internacionais de Contabilidade. Desse modo, tendo em vista que alguns entes públicos ainda não conseguiram adotar adequadamente o regime de competência para contabilização de receitas e despesas (especialmente municípios), bem como em virtude das reiteradas atualizações das normas internacionais e de suas interpretações no âmbito nacional, é necessário que se estabeleça uma cultura organizacional nos entes, órgãos e entidades do setor público de constante capacitação e qualificação dos operadores da contabilidade, de modo que as novas exigências não só sejam efetivamente implementadas, como ocorram de forma tempestiva. Antônio Firmino da Silva Neto (2017, p. 21) destaca que a adoção das concepções mais atuais permitiria:

a) comparar informações financeiras entre governos e verificar se elas são consistentes; (b) melhorar o processo de tomada de decisão; (c) gerenciar melhor os riscos; (d) conduzir a uma melhor gestão do desempenho financeiro dos recursos dos governos; (e) vincular recursos financeiros com o desempenho do serviço; (f) determinar a posição financeira da entidade; e (g) apoiar as partes interessadas a terem uma visão de longo prazo na tomada de decisões financeiras (IFAC, 2011).

Existem grandes dificuldades nesse processo de convergência, especialmente quanto a sua implementação pelos municípios, dado que já houve sucessivas prorrogações dos prazos fixados pelos órgãos gestores, tendo a mais recente delas fixado termo para o ano de 2021. Silva Neto (2017) cita como fatores dificultadores do processo de convergência a capacitação de profissionais e a assimilação da conversão do regime de caixa

---

<sup>3</sup> Disponível em [https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/index.php?option=com\\_content&view=article&id=1551:020315-conformidade-contabil&catid=749&Itemid=376](https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/index.php?option=com_content&view=article&id=1551:020315-conformidade-contabil&catid=749&Itemid=376). Acesso em 17 abr 2022. 14h 20m.

para o regime de competência; e instituição instrumentos de informação e controle. No mesmo sentido o autor cita Nascimento (2014) para ressaltar os empecilhos no processo de conversão nos seguintes termos: “a mudança na cultura, a complexidade de alguns padrões internacionais, a adaptação dos sistemas de tecnologia da informação, a capacitação e treinamento dos recursos humanos, dentre outros.” O autor aponta como uma das soluções às dificuldades pela implementação da convergência a qualificação dos sistemas de contabilidade, por meio de desenvolvimento de valores culturais e estilo de aprendizagem dos operadores. Silva Neto defende ainda que os órgãos públicos operadores da Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP implementem uma cultura de “disseminação, audiências públicas, amplos debates e treinamentos” de seus profissionais, de modo a promover a efetiva convergência da gestão aos padrões internacionais (adoção das IPSAS).

No tocante à interação entre os sistemas administrativos, Jacoby Fernandes (2016) defende uma estruturação sistêmica do controle interno, dotada de um conjunto de normas, princípios, unidades de aplicação em diversos órgãos e entidades. Para reforçar sus argumentos o autor transcreve passagem de Adhemar Ghisi que explica que:

[...] um autêntico sistema de controle interno constituiria, em síntese, uma verdadeira rede de informações, capaz de subsidiar o processo de tomada de decisão em nível governamental, além de fornecer ao dirigente, a qualquer instante, a exata noção do desempenho de cada um dos órgãos subordinados e vinculados.

Fernandes (2016) afirma que a Constituição Federal de 1988 determinou a instituição de órgão de controle interno aos entes da federação, mas que apenas isso não seria suficiente, sendo imprescindível uma implementação que permitisse que suas funções fossem efetivamente exercidas. Sabrina Vasconcelos (2019, p. 23-27) relata que estudos anteriores apontam que há impacto relevante do Controle Interno na qualidade da informação contábil, visto que grande parte de irregularidades estão relacionadas a deficiências de pontos de controle. A autora ressalta a importância do Controle Interno ao descrever seus objetivos:

Os controles objetivam garantir o cumprimento da aplicação dos recursos orçamentários e financeiros, melhorar a gestão através do aumento da transparência e da *accountability*, bem como elevar a qualidade dos relatórios financeiros emitidos pelos governos municipais (KRÜGER; KRONBAUER; SOUZA, 2012). Gauthier (1996) acrescenta que o controle interno auxilia a gestão no cumprimento das responsabilidades da administração, que são a eficiência, eficácia, conformidade com leis e elaboração de relatórios financeiros para tomada de decisão e prestação de contas dos recursos utilizados.

Vasconcelos pontua que o Brasil, por intermédio do Conselho Federal de Contabilidade – CFC e com intuito de padronizar a contabilidade aplicada ao setor público aos padrões internacionais, editou norma de estabelecimento de “referências para o controle interno como suporte ao sistema de informação contábil dos entes públicos, minimizando os riscos e dando efetividade às informações contábeis” (NBC T 16.8). Além disso, a autora comenta que a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF trouxe importantes dispositivos protetivos das finanças públicas, inclusive relativas à base de informações, em que sua inobservância seria capaz de provocar irregularidades que indicariam “fraquezas materiais nos sistemas contábeis e, por consequência, deficiência na qualidade da

informação contábil das gestões municipais.” Cabe destacar que a LRF, nas palavras de Nunes, Marcelino e Silva (2019, p. 10), “é uma regra fiscal voltada para a solução de um problema de cooperação que gera gasto excessivo e sobre-endividamento.”

Luiz Henrique Lima (2016, p. 408) trata os Sistemas de Contabilidade e de Controle Interno como interdependentes, que se caracterizam por um “conjunto integrado de métodos e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional.” Esses sistemas são tão interrelacionados que gozam das mesmas prerrogativas quanto ao acesso a dados, informações e documentos, não podendo qualquer entidade ou agente demandado agir com omissão, embaraço, constrangimento ou obstáculo ao desempenho das atividades dos órgãos a eles vinculados, sob pena de responsabilização administrativa, civil e penal a quem der causa.

Para contextualizar a relevância da atividade contábil para os demais sistemas administrativos da administração pública, coletou-se elementos implementados pelo Poder executivo Federal, visto já estar em efetivo funcionamento há mais de 20 (vinte) anos e por já ter demonstrado sua eficácia na prática<sup>4</sup>. Os quadros abaixo demonstram as relações entre as competências do Sistema de Contabilidade federal e os demais sistemas federais.

### Quadro 7 – Correlação entre o Sistema de Contabilidade e os demais sistemas administrativos do Poder Executivo Federal

SISTEMA	COMPETÊNCIA	INTERAÇÃO COM O SISTEMA DE CONTABILIDADE
Planejamento Federal	Elaborar e supervisionar a execução de planos e programas nacionais e setoriais de desenvolvimento econômico e social (Lei 10.180/2001, art. 7º, I);	O Sistema de Contabilidade tem como finalidades evidenciar: (i) as operações realizadas pelos órgãos e entidades, (ii) custos dos serviços públicos, aplicação de recursos públicos, (iii) renúncia de receitas; que servem como fontes de informações para a formulação de planos e programas de políticas públicas e para a supervisão de sua execução (Lei 10.180/2001, art. 15);
	Acompanhar física e financeiramente os planos e programas federais, bem como avaliá-los, quanto à eficácia e efetividade, com vistas a subsidiar o processo de alocação de recursos públicos, a política de gastos e a coordenação das ações do governo (Lei 10.180/2001, art. 7º, III);	Cabe ao Sistema de Contabilidade Federal instituir, manter e aprimorar sistemas de informações de registros contábeis, ferramenta fundamental no acompanhamento, especialmente financeiro, do andamento da execução de planos e programas federais (Lei nº 10.180/2001, IV);
	Assegurar que as unidades administrativas responsáveis pela execução dos programas, projetos e atividades da Administração Pública Federal mantenham rotinas de acompanhamento e avaliação da	A atividade de conformidade contábil de competência do Sistema de Contabilidade é um instrumento que pode viabilizar o acompanhamento e avaliação da programação do Sistema de Planejamento (Macrofunção nº 020315 – Conformidade Contábil);

<sup>4</sup> Desempenhei funções do Sistema de Contabilidade Federal enquanto servidor do Departamento Nacional de Obras Contra as Secas – DNOCS, investido no cargo de contador, ao realizar atividades descritas no regimento interno da instituição (Portaria DNOCS/DG/GAB nº 43/2017, art. 39). Disponível em <https://www.gov.br/dnoocs/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao-1/regimento-interno> Acesso em 11 abr. 2022. 21h 56m

SISTEMA	COMPETÊNCIA	INTERAÇÃO COM O SISTEMA DE CONTABILIDADE
	sua programação (Lei 10.180/2001, art. 7º, IV);	
	Manter sistema de informações relacionados a indicadores econômicos e sociais, assim como mecanismos para desenvolver previsões e informação estratégica sobre tendências e mudanças no âmbito nacional e internacional (Lei 10.180/2001, art. 7º, V);	O Sistema de Administração Financeira – SIAFI, principal ferramenta de trabalho dos operadores do Sistema de Contabilidade, fornece, no que concerne a operações de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, insumos importantes para a tomada de decisões. O Sistema de Contabilidade deve evidenciar os orçamentos vigentes, as receitas previstas e arrecadadas e a despesa executada, além dos custos dos programas (Lei 10.180/2001, art. 15, II e V);
	Identificar, analisar e avaliar os investimentos estratégicos do Governo, suas fontes de financiamento e sua articulação com os investimentos privados, bem como prestar o apoio gerencial e institucional à sua implementação (Lei 10.180/2001, art. 7º, VI);	O Sistema de Administração Financeira – SIAFI, principal ferramenta de trabalho dos operadores do Sistema de Contabilidade, fornece, no que concerne a operações de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, insumos importantes para a tomada de decisões. O Sistema de Contabilidade deve evidenciar os orçamentos vigentes, as receitas previstas e arrecadadas e a despesa executada, além dos custos dos programas (Lei 10.180/2001, art. 15, II e V);
Orçamento Federal	Acompanhar e avaliar a execução orçamentária e financeira, sem prejuízo da competência atribuída a outros órgãos (Lei 10.180/2001, art. 8º, IV);	O Sistema de Contabilidade deve evidenciar os orçamentos vigentes, as receitas previstas e arrecadadas e a despesa executada, além dos custos dos programas (Lei 10.180/2001, art. 15, II e V), competência diretamente relacionada ao acompanhamento e avaliação da execução orçamentária e financeira realizada pelo Sistema de Orçamento;
	Propor medidas que objetivem a consolidação das informações orçamentárias das diversas esferas de governo (Lei 10.180/2001, art. 8º, VI);	O Sistema de Orçamento propõe o formato e o Sistema de Contabilidade desenvolverá as alterações no sistema de informações (Lei 10.180/2001, art. 18, IV).
	Estabelecer classificações orçamentárias, tendo em vista as necessidades de sua harmonização com o planejamento e o controle (Lei 10.180/2001, art. 8º, V);	Quem detém a competência para “manter e aprimorar o Plano de Contas Único da União” (Lei 10.180/2001, art. 18, I), bem como para “instituir, manter e aprimorar sistemas de informação” é o Sistema de Contabilidade (Lei 10.180/2001, art. 18, IV), institutos em que são consideradas as classificações orçamentárias estabelecidas pelo Sistema de Orçamento;
Administração Financeira	zelar pelo equilíbrio financeiro do Tesouro Nacional (Lei 10.180/2001, art. 12, I);	Para exercer o controle satisfatório das disponibilidades de caixa, ingressos e dispêndios de recursos públicos, é necessário que o Sistema de Administração Financeira necessita tenha ao alcance os dados necessários e que estes dados sejam fidedignos, íntegros e registrados tempestivamente. É função do Sistema de Contabilidade evidenciar as operações financeiras, os recursos orçamentários, receitas, despesas e disponibilidades, renúncia de receitas, entre outros. o Decreto Federal nº 6.976/2009, que também dispõe sobre o Sistema de

SISTEMA	COMPETÊNCIA	INTERAÇÃO COM O SISTEMA DE CONTABILIDADE
		Contabilidade, contempla a função de instituir, manter e aprimorar, em conjunto com o Sistema de Administração Financeira, plataforma eletrônica de contabilização de atos e fatos de gestão, de modo a gerar informações gerenciais para o controle e tomada de decisão.
	administrar os haveres financeiros e mobiliários do Tesouro Nacional;	Segundo o Portal do Tesouro Nacional, haveres financeiros são “recebíveis em dívidas contratuais <sup>5</sup> ” e haveres mobiliários são “participações em empresas estatais e recebíveis em dívida contratuais e em títulos mobiliários <sup>6</sup> ”. O controle contábil desses ativos está relacionado à evidenciação dos atos e fatos de natureza essencialmente patrimonial, por obvio de competência do Sistema de Contabilidade.
	elaborar a programação financeira do Tesouro Nacional, gerenciar a Conta Única do Tesouro Nacional e subsidiar a formulação da política de financiamento da despesa pública;	O Decreto Federal nº 6.976/2009 elenca dentre as funções do Sistema de Contabilidade a conciliação da Conta Única do Tesouro Nacional (art. 7º, VIII).
	gerir a dívida pública mobiliária federal e a dívida externa de responsabilidade do Tesouro Nacional;	O Sistema de Contabilidade evidencia a situação patrimonial e suas variações, inclusive as decorrentes de operações não dependentes da execução do orçamento público (Lei 10.180/2001, art. 15, IV e Parágrafo Único).
	controlar a dívida decorrente de operações de crédito de responsabilidade, direta e indireta, do Tesouro Nacional;	
	administrar as operações de crédito sob a responsabilidade do Tesouro Nacional;	
	manter controle dos compromissos que onerem, direta ou indiretamente, a União junto a entidades ou organismos internacionais;	
	editar normas sobre a programação financeira e a execução orçamentária e financeira, bem como promover o acompanhamento, a sistematização e a padronização da execução da despesa pública;	O Sistema de Contabilidade é responsável por editar normas e procedimentos para registro contábil de atos e fatos de natureza financeira (Lei 10.180/2001, art. 18, II).
Controle Interno	avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;	Segundo o Decreto Federal nº 6.976/2009 (art. 7º, VII), é competência do Sistema de Contabilidade a elaboração e divulgação do Relatório Resumido de Execução Orçamentária – RREO e do Relatório de Gestão Fiscal – RGF, instrumentos que evidenciam a execução

<sup>5</sup> Disponível em <https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/ativos-da-uniao/haveres-financeiros-ativos-da-uniao-vinculados-a-contratos-de-financiamento>. Acesso em 25 abr. 2022. 19h 24m

<sup>6</sup> Disponível em <https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/ativos-da-uniao/haveres-mobiliarios-ativos-da-uniao-vinculados-a-acoes-e-titulos>. Acesso em 25 abr. 2022. 19h 24m

SISTEMA	COMPETÊNCIA	INTERAÇÃO COM O SISTEMA DE CONTABILIDADE
		orçamentária e gestão fiscal parciais de períodos do exercício financeiro.
	comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;	De acordo com o Manual do Sistema de Controle Interno Federal <sup>7</sup> , os órgãos e unidades a ele vinculados desempenham suas funções por meio de duas técnicas: auditoria e fiscalização, e ambas se valem das informações geradas pelos demais sistemas administrativos, em especial da contabilidade. Uma das espécies de auditorias desempenhadas pelo Sistema de Controle Interno essencialmente dependente das informações contábeis é a auditoria financeira, que, segundo glossário disponível no Portal do Tribunal de Contas da União – TCU <sup>8</sup> , consiste em “importante instrumento de fiscalização para a verificação independente da confiabilidade das demonstrações financeiras divulgadas por órgãos e entidades públicos, sempre na defesa dos princípios de transparência e prestação de contas.”
	exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;	O Sistema de Contabilidade evidencia a situação patrimonial e suas variações, inclusive as decorrentes de operações não dependentes da execução do orçamento público (Lei 10.180/2001, art. 15, IV e Parágrafo Único).

Fonte: Elaborado pelo autor

Nesse diapasão, Sérgio de Iudícibus (2021, p. 11) destaca que o contador precisa ter conhecimento das operações da entidade, consultar e obter dados dos participantes dos processos internos (contratos, tesouraria, orçamento, planejamento, patrimônio etc.), sobretudo em virtude da convergência às normas internacionais, pois atualmente a Contabilidade não diz respeito apenas ao profissional de contabilidade, mas a toda a entidade. O contador é o centro do processo, mas não o único participante, tendo a responsabilidade de registrar e divulgar os fatos contábeis de acordo com os princípios de contabilidade para todos os *stakeholders*, mesmo que os interesses sejam divergentes (Conflito de Agência). Assim, para que a contabilidade do setor público seja aderente aos Princípios de Governança, capaz de reduzir ou eliminar os riscos de Conflito de Agência, é fundamental que seja composta por estrutura orgânica (órgão, setor, departamento) com competências definidas em lei, dotada de cargos públicos com atribuições finalísticas de atividades contábeis, providos por profissionais legalmente habilitados (contadores e técnicos de contabilidade com registro no Conselho Regional de Contabilidade – CRC), de modo que sua atuação seja independente, livre de qualquer interferência que venha a prejudicar não só a consecução dos objetivos do setor, mas de toda a sociedade. Não é demais lembrar que a informação é o pilar de uma boa governança, sobretudo as informações contábeis, que devem ser fidedignas, relevantes, adequadas e úteis.

A inexistência de um Sistema de Contabilidade formalmente instituído e estruturado de acordo com os Princípios de Governança pode acarretar no extravio de dados, informações e documentos relativos a operações orçamentárias, financeiras, contábeis, operacionais e patrimoniais realizadas pela Administração Pública, como já ocorreu em

<sup>7</sup> Instrução Normativa nº 01 de 06 de abril de 2001, emitida pela Secretaria Federal de Controle Interno.

<sup>8</sup> Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/auditoria-financeira.htm>. Acesso em 26 abr. 2022. 20h 52m

municípios cearenses, conforme detectado por auditorias<sup>9</sup> realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará – TCE/CE, em que o domínio da cadeia de serviços contábeis era exercido por terceiros (entidades ou profissionais contratados para a prestação de serviços de assessoria contábil), com compromisso contratual, por vezes até eleitoral, com o grupo governante, e não com o ente público: o município, e que se desligaram do compromisso firmado ao termo do instrumento que os vinculava sem que fosse disponibilizado ao sucessor acesso a bancos de dados, informações e documentos até então de sua guarda. Além disso, a relação contratual se dá com a autoridade contratante, que faz parte de determinado governo, e não com o ente público (relação de estado), o que potencializa os riscos de interferências à atividade contábil por parte de gestores mal-intencionados.

Importante ressaltar que as situações encontradas nos trabalhos de auditoria do Tribunal de Contas geraram prejuízos importantes, consumados ou potenciais, à prestação de serviços públicos e atividades administrativas dos entes municipais auditados, e esse resultado se deu em virtude da indisponibilidade do insumo básico à tomada de decisões e ao controle da coisa pública: a informação fidedigna, tempestiva, relevante e útil. Nesse diapasão, destaca-se que o extravio de informações é capaz de inviabilizar, por exemplo, a concessão de aposentadoria a servidor público que tenha contribuído regularmente com a previdência social por mais de trinta anos simplesmente porque a Administração Pública não resguardou os dados e comprovantes necessários. Essa estruturação do Sistema de Contabilidade também pode impossibilitar a Administração Pública de desenvolver o planejamento, a formular orçamento e a estimar fluxos de caixa para atendimento de demandas importantes da sociedade, como construção de estradas, fornecimento de alimentação escolar, transporte escolar, atendimentos de saúde, e até mesmo manter o equilíbrio das contas públicas, visto a carência ou inconfiabilidade dos dados disponíveis. Não é raro se encontrar obras promovidas pelo Poder Público paralisadas por problemas de ordem orçamentário-financeira gerados por planejamentos baseados em informações não confiáveis.

Nessa esteira, pesquisa realizada Cruz, Ferreira e Silva (2011, p. 13-14) a respeito do nível de divulgação de informações de entes públicos em relação aos “códigos de boa governança do setor público” revelou que há assimetria informacional, principalmente em municípios, causada pela opção do gestor em não divulgar determinadas informações “em decorrência de interesses que possuem que são conflitantes com os interesses coletivos dos cidadãos; as informações são divulgadas nas quantidades, formas e períodos estratégicos, que favoreçam a permanência dos gestores e assegurem a realização dos seus interesses.” A pesquisa complementa que “as informações divulgadas por gestores públicos sobre sua atuação na administração dos recursos coletivos tendem a ser incompletas, ou divulgadas estrategicamente, com vistas a assegurar que os cidadãos não tenham informações plenas sobre” sua gestão.

Para que se combata mecanismos causadores da assimetria de informações entre gestores públicos e sociedade por meio de uma boa governança, é de bom alvitre que a estruturação não só do sistema de contabilidade, mas de todos os sistemas administrativos (Planejamento, Orçamento, Administração Financeira, Controle Interno), guarde afinidade com os fundamentos trazidos pelo Guia Da Presidência Da República Sobre Governança, em especial ao seguinte trecho:

[...] uma política de governança deve abordar os funcionários do setor público. Proporcionar boa governança requer pessoas capacitadas e motivadas, que trabalhem pelo interesse público. Os requisitos para compor esse quadro de pessoal qualificado geralmente levam a um serviço público baseado em **carreiras e meritocrático**, capaz de aconselhar

<sup>9</sup> Processo nº 32676/2018-4, Processo nº 09720/2018-9, Processo nº 38695/2018-5, Processo nº 27091/2019-2; disponíveis em <https://www.tce.ce.gov.br/cidadao/consulta-de-processos>

políticos e implementar políticas. No entanto, mesmo não concursados, indivíduos comprometidos e com as habilidades necessárias podem trabalhar efetivamente no governo, desde que também aceitem as normas do interesse público.

## Conclusão

São princípios de governança definidos pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBCG: Transparência, Equidade, Prestação de Contas (*Accountability*) e Responsabilidade Corporativa. O princípio da Transparência orienta que haja a máxima divulgação de informações a todos os interessados, Equidade determina tratamento isonômico a todas as partes interessadas na atuação da corporação (os *stakeholders*), Prestação de Contas é exigida aos agentes principais (administradores da corporação) pelo desempenho de suas funções, e a Responsabilidade Corporativa corresponde ao zelo pela viabilidade econômico-financeira da organização. Entidades do setor público adaptaram para sua realidade os princípios de governança desenvolvidos pela iniciativa privada, das quais merece destaque o Guia de Governança da Presidência da República, que enumera os seguintes princípios: 1 – Capacidade de Resposta, 2 – Integridade, 3 – Confiabilidade, 4 – Melhoria Regulatória, 5 – Prestação de Contas e Responsabilidade, e 6 – Transparência, cuja síntese das definições estão apresentadas no quadro 1; e enfatiza que a aplicação desses princípios deve ocorrer necessariamente de forma ordenada.

“Capacidade de Resposta”, talvez o principal fundamento de governança, corresponde à competência para atender as necessidades dos cidadãos de forma eficiente e eficaz; “Integridade” está relacionada a prevenção da corrupção e fortalecimento dos padrões morais de conduta, área em o controle interno é mais importante; “Confiabilidade” está ligado à capacidade de minimizar incertezas, buscando manter diretrizes e objetivos previamente definidos por meio de monitoramento e avaliação dos resultados alcançados; “Melhoria Regulatória” busca avaliar políticas e atos normativos de forma transparente; “*Accountability*” significa responsabilidade de prestar contas; e “Transparência” para divulgação de atividades com informações confiáveis, relevantes e tempestivas.

Na busca por atender a esses princípios de governança, o Poder Executivo Federal instituiu o modelo integrado de gestão, contemplando estrutura administrativa para o desempenho de funções de planejamento e orçamento, administração financeira, controle interno e contabilidade, que funcionam de maneira interdependente e são dotados de competências e cargos públicos com atribuições finalísticas. O Sistema de Planejamento e Orçamento cuida basicamente da formulação dos instrumentos de planejamento: Plano Plurianual – PPA (planejamento estratégico), Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO (planejamento tático) e Lei Orçamentária Anual – LOA (planejamento operacional); a Administração Financeira desempenha funções de controle financeiro dos entes públicos; o Controle Interno é competente para realização de atividades voltadas ao atingimento dos objetivos institucionais (auditorias, fiscalizações, inspeções, elaboração de manuais de procedimentos, determinações, recomendações, entre outros); enquanto o Sistema de Contabilidade é responsável pelos registros contábeis e elaboração de demonstrações para fins de tomada de decisão e prestação de contas.

No tocante à Contabilidade, auditorias<sup>10</sup> realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará identificaram extravio de dados, informações e documentos contábeis em municípios decorrente principalmente da inexistência de Sistemas de Contabilidade formalmente instituído e em funcionamento, ocasião em que os serviços contábeis eram exercido por terceiros (entidades ou profissionais contratados para a prestação de serviços de assessoria contábil), com compromisso contratual, e não vinculação legal com o ente

---

<sup>10</sup> Processo nº 32676/2018-4, Processo nº 09720/2018-9, Processo nº 38695/2018-5, Processo nº 27091/2019-2; disponíveis em <https://www.tce.ce.gov.br/cidadao/consulta-de-processos>

público: o município. Situações como essas são capazes de inviabilizar, por exemplo, a concessão de aposentadoria a servidor público por ausência de dados e comprovantes necessários, ou impossibilitar a Administração Pública de desenvolver o planejamento, formular orçamento e estimar fluxos de caixa para construção de estradas, fornecimento de alimentação escolar, transporte escolar, atendimentos de saúde, e até mesmo manter o equilíbrio das contas públicas.

Mas problema não se concentra apenas em extravio de dados, documentos e informações, mas ao nível de independência da contabilidade quando a atividade não só é comandada como exercida diretamente por entidades contratadas. Essas entidades se submetem à autoridade contratante, que por sua vez integra determinado governo, o que as posiciona em rasos níveis de independência e favorece interferências políticas no trabalho dos profissionais de contabilidade, conseqüentemente podendo levar a uma assimetria de informações entre gestores e sociedade. Cruz, Ferreira e Silva (2011, p. 13-14) destacam que a assimetria informacional se dá pela opção do gestor em não divulgar determinadas informações “em decorrência de interesses que possuem que são conflitantes com os interesses coletivos dos cidadãos; as informações são divulgadas nas quantidades, formas e períodos estratégicos, que favoreçam a permanência dos gestores e assegurem a realização dos seus interesses.”

Assim, tendo em vista os registros contábeis serem insumo básico para o desenvolvimento das atividades dos sistemas de planejamento e orçamento, de administração financeira e de controle interno, além de ser o principal instrumento para viabilização da transparência e do controle social por ser quem registra e divulga essas informações, e considerando que se encontra em curso o processo de conversão da Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP aos padrões internacionais, é fundamental que os entes públicos desenvolvam e profissionalizem sua Contabilidade por meio da instituição e efetiva de Sistemas de Contabilidade, que contemple estrutura orgânica (órgão, setores, departamentos), profissionais habilitados legalmente ao exercício da profissão contábil (contadores e técnicos em contabilidade) investidos em cargos públicos com competência finalística da função. Um Sistema de Contabilidade adequado é capaz de prevenir reduzir os riscos de assimetria de informações entre gestores públicos e sociedade.

## Referências bibliográficas

BRASIL. Decreto 6.976, de 07 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 08 out. 2009. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/decreto/d6976.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6976.htm). Acesso em: 22 jul.2022.

BRASIL. **Guia da política de governança pública**. Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2018.

BRASIL. 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**, Brasília, 04 maio 1964. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L4320.htm). Acesso em: 20 fev.2018.

BRASIL. Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências, **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 07 fev. 1995.

Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LEIS\\_2001/L10180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10180.htm).  
Acesso em: 22 fev.2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria MF nº 184, de 26 de agosto de 2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Brasília: Ministério da Fazenda, 2008. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=24439>. Acesso em: 22 fev.2018.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Os primeiros passos da reforma gerencial do Estado de 1995**. [S.l:s.n], 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.055 de 25 de novembro de 2011**. Aprova a NBCT 16.11. Ata CFC nº 958. Brasília: CFC, 2011. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=101916>. Acesso em: 26 fev.2018.

CRUZ, Cláudia Ferreira; FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa; SILVA, Lino Martins. **Tendências teóricas nos estudos com abordagem na divulgação e transparência de informações sobre gestão pública**. Porto Alegre: [s.n], 2011.

GIOACOMONI, James. **Orçamento Público**. São Paulo: Atlas, 2010.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 5.ed. São Paulo, SP: IBGC, 2015.

IUDÍCIBUS, Sérgio. **Contabilidade Introdutória**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

JACOBY FERNANDES, J.U. **Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência**. 4. ed. Belo Horizonte. Fórum, 2016.

LIMA, Luiz Henrique. **Controle externo: teoria e jurisprudência para os tribunais de contas**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018.

NUNES, Selene Peres; MARCELINO, Gileno Fernandez; SILVA, César Augusto Tibúrcio. Os Tribunais de Contas na interpretação da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Contabilidade e Organizações**, v. 13, n.5, p.145-151, 2019.

RODRIGUES, Sabrina Vasconcelos Mota. **Análise da qualidade da informação contábil das prefeituras brasileiras e dos fatores que a influenciam**. [S.l:s.n], 2019.

ROSSETTI, J. P.; ANDRADE, A. **Governança corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências**. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA NETO, Antônio Firmino da. **Valores culturais e estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro frente ao processo de adoção das normas internacionais**. Brasília: [s.n], 2017.

SILVEIRA, Alexandre Di Miceli da. **Governança Corporativa no Brasil e no Mundo: teoria e prática**. [S.l]: Virtuous Company, 2021.