

# **Demonstrativo do resultado econômico: estudo das novas normas de contabilidade aplicada ao setor público em um município catarinense**

**Afonso Alberto Fernandes de Oliveira** (UFSC) - afonsoalberto@yahoo.com.br

**Maria Denize Henrique Casagrande** (UFSC) - denize\_casagrande@yahoo.com.br

## **Resumo:**

*Com intuito de avaliar se as ações públicas foram previamente planejadas com vistas à economicidade e eficiência surgem as NBC T 16 que trazem como novidade a implantação de um sistema de custos para área pública, e concomitantemente, o demonstrativo do resultado econômico. Para tanto, o objetivo deste trabalho é verificar o status de um município catarinense com base nas novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público no que se refere à receita e à despesa orçamentária. Este estudo é realizado com base no serviço de transporte escolar para o ensino fundamental e médio, com o propósito de definir os parâmetros que devem ser considerados para elaboração e apresentação daquele, e sua avaliação no controle da gestão para auxílio dos gestores nas tomadas de decisões. De sorte, desenvolver, apresentar e discutir um estudo de caso do demonstrativo com base nos parâmetros definidos. Os procedimentos metodológicos adotados neste trabalho quanto aos objetivos trata-se de descritiva; no que se refere aos procedimentos técnicos, pesquisa bibliográfica, estudo de caso e abordagem do problema quali-quantitativa. Assim os resultados obtidos com este estudo em que a Receita Econômica Apurada considerou o custo de oportunidade mais próximo da realidade do serviço prestado mostram que, do ponto de vista contábil, seria mais interessante que o serviço não seja terceirizado, sendo que foi apurado um superávit econômico de R\$ 544,70. Este resultado evidencia que se a administração pública o fizesse teria uma economia mensalmente em torno de 15% do que já paga pelo serviço terceirizado.*

**Palavras-chave:** *Demonstrativo do resultado econômico. Normas de contabilidade aplicadas ao setor público. Município catarinense.*

**Área temática:** *Custos aplicados ao setor público*

## **Demonstrativo do resultado econômico: estudo das novas normas de contabilidade aplicada ao setor público em um município catarinense**

### **Resumo**

Com intuito de avaliar se as ações públicas foram previamente planejadas com vistas à economicidade e eficiência surgem as NBC T 16 que trazem como novidade a implantação de um sistema de custos para área pública, e concomitantemente, o demonstrativo do resultado econômico. Para tanto, o objetivo deste trabalho é verificar o status de um município catarinense com base nas novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público no que se refere à receita e à despesa orçamentária. Este estudo é realizado com base no serviço de transporte escolar para o ensino fundamental e médio, com o propósito de definir os parâmetros que devem ser considerados para elaboração e apresentação daquele, e sua avaliação no controle da gestão para auxílio dos gestores nas tomadas de decisões. De sorte, desenvolver, apresentar e discutir um estudo de caso do demonstrativo com base nos parâmetros definidos. Os procedimentos metodológicos adotados neste trabalho quanto aos objetivos trata-se de descritiva; no que se refere aos procedimentos técnicos, pesquisa bibliográfica, estudo de caso e abordagem do problema quali-quantitativa. Assim os resultados obtidos com este estudo em que a Receita Econômica Apurada considerou o custo de oportunidade mais próximo da realidade do serviço prestado mostram que, do ponto de vista contábil, seria mais interessante que o serviço não seja terceirizado, sendo que foi apurado um superávit econômico de R\$ 544,70. Este resultado evidencia que se a administração pública o fizesse teria uma economia mensalmente em torno de 15% do que já paga pelo serviço terceirizado.

Palavras-chave: Demonstrativo do resultado econômico. Normas de contabilidade aplicadas ao setor público. Município catarinense.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público.

### **1 Introdução**

A gestão transparente dos recursos públicos advindos da arrecadação de impostos requer um tratamento diferenciado, no que tange a sua padronização, contabilização e apresentação, com o intuito de verificar se os objetivos das entidades públicas foram alcançados aos governados frente à demanda transparente nos serviços prestados e nos gastos realizados pela Administração Pública.

Neste sentido surge à necessidade de padronizar e, concomitantemente, implantar um sistema de informações que permita a evidenciação de resultados obtidos sob a égide da eficiência, eficácia e efetividade da gestão dos recursos públicos. Desta maneira no Brasil, objetiva-se adequar as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards Board - IPSAS*), com o propósito de uniformização dos procedimentos contábeis, sob os aspectos de reconhecimento, mensuração, registro, apuração, avaliação e controle do patrimônio, para que se possa atrair novos investidores e tornar os números públicos brasileiros inteligíveis internacionalmente.

A nova metodologia contábil aprovada em 2008, denominada de Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), já convertidas às normas internacionais, e o novo Manual de

Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) norteiam, em 2012 a União, os Estados e o Distrito Federal e, a partir de 2013, os Municípios. O enfoque orçamentário, antes aplicado às contas públicas com o intuito apenas de demonstrar o ingresso e o dispêndio financeiro, resumindo-se ao controle da aplicação dos recursos previstos no orçamento, passa a ser patrimonial, com vistas ao controle de custo e resultado sob o aspecto econômico, inclusive com a reavaliação dos ativos imobilizados.

A exemplo disso, a NBC T 16.2 institui um sistema contábil que estrutura um subsistema de informação de custos que visa registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela Administração Pública. Este sistema pode trazer benefícios nos indicadores de desempenho e avaliação patrimonial no que tange a análise qualitativa dos gastos, os custos das ações desenvolvidas pelo setor público, a avaliação devida de seus ativos, o reconhecimento tempestivo de passivos, entre outros problemas que não estão sendo registrados pela contabilidade por falta de comunicação entre os setores que geram os dispêndios e os responsáveis pela sua evidenciação nos balanços.

A implantação do sistema de custos pode apoiar os gestores nas tomadas de decisões com respaldo nas ações gerenciais. Para tanto a NBC T 16.6 institui além de outros demonstrativos o Demonstrativo de Resultado Econômico (DRE) que evidencia o resultado econômico de ações do setor público considerando a interligação com o sistema de custos que vem com o propósito de demonstrar se as ações desenvolvidas pelas entidades do setor público estão gerando déficit, equilíbrio ou superávit econômico.

Desta maneira, se discute a implantação de um demonstrativo que, assim como na contabilidade privada, apresente também, na contabilidade pública, o resultado econômico das ações desenvolvidas pela Administração Pública para que haja uma melhor prestação de contas no que tange a divulgação de informações permitindo o exercício da cidadania no processo de arrecadação das receitas e execução das despesas.

Assim, a problemática desta pesquisa fica resumida na seguinte questão: como se encontram os demonstrativos do resultado econômico com base nas novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público em um município catarinense?

Logo, o objetivo geral deste trabalho consiste em verificar o status de um município catarinense com base nas novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público no que se refere à receita e à despesa orçamentária, suas classificações, destinações e registros, para permitir a evidenciação e a consolidação das contas públicas nacionais com intuito de suprir a necessidade de implementação de um sistema que objetive apurar os resultados econômicos, tendo por base o custo de oportunidade e o resultado econômico de programas e ações desenvolvidas pela Entidade.

Desta forma, os objetivos específicos deste trabalho consistem em: (i) definir parâmetros para elaboração do demonstrativo do resultado econômico; (ii) desenvolver e apresentar um estudo de caso do demonstrativo do resultado econômico com base nos parâmetros definidos; (iii) apresentar e discutir os resultados do demonstrativo com base no resultado econômico apurado.

## **2 Procedimentos metodológicos**

Os procedimentos metodológicos estão dispostos da seguinte forma: quanto aos objetivos trata-se de uma pesquisa descritiva. No que se refere aos procedimentos técnicos fez uma pesquisa bibliográfica utilizando-se de um estudo de caso utilizando-se dados quantitativos da prestação de serviço de transporte escolar em uma prefeitura catarinense.

Nesta pesquisa, o estudo de caso buscou, na contabilidade do município dados para a elaboração do demonstrativo do resultado econômico. Utilizando-se normas contidas no MCASP, buscando os passos e eventos que devem ser considerados para a elaboração e a

apresentação de tal demonstrativo, e sua avaliação no controle da gestão para auxílio dos gestores nas tomadas de decisões.

### **3 Orçamento público: finalidades, composição, tramitação e desempenho**

O orçamento público é definido em Lei e representa em termos financeiros a alocação dos recursos públicos. Assim, trata-se de um instrumento de planejamento que espelha as decisões políticas, estabelecendo as ações para o atendimento das necessidades da sociedade, e decorre dos recursos disponíveis. Além disso, apresenta múltiplas funções: planejamento, contábil, financeira e controle.

É considerado o instrumento por meio do qual o governo estima as receitas que irá arrecadar e fixa as despesas que espera realizar durante o ano. Trata-se de uma peça de planejamento, na qual as políticas públicas setoriais são analisadas, ordenadas segundo sua prioridade e selecionadas para integrar o plano de ação do governo, nos limites do montante de recursos disponíveis para financiar tais gastos.

“O orçamento público é um meio de prever as intenções da programação econômica e financeira que o Poder Executivo deseja adotar no exercício financeiro seguinte. Para que possa ser legítimo, deve ser submetido à concordância do Poder Legislativo, que representa, idealmente, o interesse da população” (CRUZ, 1988, p.17).

No Brasil, o processo orçamentário reflete a corresponsabilidade entre os poderes e é configurado por quatro fases distintas: (a) elaboração da proposta pelo Poder Executivo; (b) apreciação e votação pelo Legislativo; (c) execução; e (d) controle.

A elaboração e controle do orçamento segue alguns princípios definidos na Constituição Federal do Brasil (1988), na Lei nº 4.320/1964, no Plano Plurianual (PPA), na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e na Lei Complementar nº 101/2000.

A Constituição Federal do Brasil (1988), em seu artigo 165, atribui ao Poder Executivo, a responsabilidade pelo sistema de planejamento e orçamento, e a iniciativa dos seguintes projetos de lei: Plano Plurianual; Lei de Diretrizes Orçamentárias; e Lei de Orçamento Anual.

O Plano Plurianual define as prioridades do governo por um período de quatro anos e deve conter, conforme a Constituição Federal do Brasil (1988), “as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada”. O Plano Plurianual estabelece a ligação entre as prioridades de longo prazo e a Lei de Diretrizes Orçamentária. É de iniciativa do Poder Executivo. Aprovado no primeiro ano de mandato deve ser enviado até o dia 31 de agosto do primeiro ano (quatro meses antes do encerramento da sessão legislativa). O Plano Plurianual tem validade a partir do segundo ano de mandato e encerra-se no primeiro ano do mandato subsequente.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias, por sua vez, prioriza as metas do Plano Plurianual e orienta a elaboração do Orçamento Geral, que terá validade para o ano seguinte. O projeto da Lei de Diretrizes Orçamentárias é elaborado pelo Poder Executivo e precisa ser encaminhado até 15 de abril de cada ano (oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro).

A Lei Orçamentária Anual (LOA) disciplina todos os programas e ações no exercício. Nenhuma despesa pública pode ser executada sem estar consignada no orçamento. É também a LOA que estima as receitas e autoriza as despesas do Governo de acordo com a previsão de arrecadação. Se durante o exercício financeiro houver a necessidade de realizar despesas acima do limite que está previsto na Lei, o Poder Executivo submete um novo projeto de Lei solicitando crédito adicional, no qual devem ser indicadas a finalidade e a origem de recursos, como regra geral. Por determinação constitucional, a Administração Pública é obrigada a

encaminhar o Projeto de Lei Orçamentária Anual até o dia 31 de agosto de cada ano (quatro meses antes do encerramento da sessão legislativa).

O desempenho orçamentário, por sua vez, diz respeito ao controle puro e simples do que se arrecada e como se gasta. Para Cruz (1988), a proposta orçamentária pode apresentar equilíbrio, déficit ou superávit. No conceito doutrinário, é desejável que a proposta apresente equilíbrio entre a receita estimada e a despesa fixada.

Sob o ponto de vista qualitativo, são desejáveis situações de superávit orçamentário para a comparação entre receita e despesa públicas. No desempenho da receita, é preferível conseguir excesso de arrecadação e poder utilizá-lo como uma nova fonte de recursos aditivos ao orçamento original. Contudo, no desempenho da despesa é recomendável minimizar a utilização dos recursos ou, no máximo, gastar até o limite orçado, sob pena de problemas com a fiscalização do Tribunal de Contas (TC) e os órgãos de Auditoria Interna e até ser processado judicialmente pela não aplicação de recursos conforme o programado.

Convém salientar que o artigo 47 da Lei nº 4.320/1964 prevê a constante interação entre o comportamento da receita e da despesa no orçamento fiscal mediante o estabelecimento da política de desembolso das unidades orçamentárias. Posteriormente, a Lei Complementar nº 101/2000 veio reforçar, nos artigos 12 até 17, as metas fiscais e as formas de acompanhamento do comportamento de receitas.

#### **4 Receitas públicas**

A matéria pertinente à receita vem disciplinada no artigo 3º, conjugado com o artigo 57, e no artigo 35 da Lei nº 4.320/1964, que estabelece que as receitas públicas são compreendidas pela Lei de Orçamentos e, que nestas receitas, incluem-se também as operações de crédito autorizadas em lei.

O disciplinamento legal, mencionado acima ressalta que as receitas devem ser classificadas por rubricas próprias, incluindo as operações de crédito, ainda que estas não estejam previstas no orçamento; e que são consideradas receitas do exercício financeiro aquelas arrecadas no referido exercício. (BRASIL, 1964)

Em sentido amplo, os ingressos de recursos financeiros nos cofres da Entidade denominam-se receitas públicas, registradas como receitas orçamentárias, quando representam disponibilidades de recursos financeiros para o erário, ou receitas extra-orçamentárias, quando representam apenas entradas compensatórias.

Portanto, é importante compreender que a receita extra orçamentária não pertence à Administração Pública. Já a receita orçamentária são todos os ingressos disponíveis para cobertura das despesas públicas.

São disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício orçamentário e constituem elemento novo para o patrimônio público. Instrumento por meio do qual se viabiliza a execução das políticas públicas, as receitas orçamentárias são fontes de recursos utilizadas pela Administração Pública em programas e ações cuja finalidade precípua é atender às necessidades públicas e demandas da sociedade.

A receita e a despesa pública são reconhecidas pelo critério de competência patrimonial, visando conduzir a contabilidade do setor público brasileiro aos padrões internacionais e ampliar a transparência sobre as contas públicas.

As receitas orçamentárias são classificadas segundo os seguintes critérios: natureza; fonte/destinação de recursos; e indicador de resultado primário. Embora a classificação da receita orçamentária por fonte/destinação de recursos e por indicador de resultado primário sejam elementos necessários, para efeito deste trabalho, não se constituem elementos primordiais. Assim, neste estudo, é abordada apenas a classificação da receita orçamentária por natureza que define em seu nível mais analítico a identificação da receita.

Neste sentido o §1º do artigo 8º da Lei nº 4.320/1964 define que os itens da discriminação da receita, mencionados no artigo 11 da referida lei, serão identificados por números de código decimal. Convencionou-se denominar este código de natureza de receita.

Importante destacar que essa classificação é utilizada em todo País e visa identificar a origem do recurso segundo o fato gerador (acontecimento real que ocasionou o ingresso da receita no cofre público).

A fim de possibilitar identificação detalhada dos recursos que ingressam nos cofres públicos, esta classificação é formada por um código numérico de 8 dígitos que subdivide-se em seis níveis: (i) categoria econômica; (ii) origem; (iii) espécie; (iv) rubrica; (v) alínea; (vi) sub alínea.

Como se depende do nível de detalhamento apresentado, a classificação por natureza é a de nível mais analítico da receita; por isso, auxilia na elaboração de análises econômico-financeiras sobre a atuação da entidade.

As etapas da receita orçamentária, por sua vez, tem pelo menos três estágios obrigatórios: previsão, planejamento e execução. A execução dividi-se ainda, em: lançamento, arrecadação e recolhimento. De acordo com o MCASP (2011): o planejamento consiste na previsão de arrecadação da receita conforme a Lei Orçamentária Anual, observada a Lei Complementar nº 101/2000; já a previsão caracteriza-se pelo planejamento e estimativa das receitas orçamentárias e deve observar a Lei Complementar nº 101/2000 e as normas técnicas aplicáveis. E o recolhimento é a transferência de valores arrecadados a Entidade, observado o Princípio da Unidade de Tesouraria ou Caixa, conforme a Lei nº 4.320/1964.

A previsão de receitas é a etapa que antecede à fixação do montante de despesas que irão constar nas leis de orçamento, além de ser base para se estimar as necessidades de financiamento do governo. Esta se divide em: (a) execução, caracterizada pela realização da receita em três estágios: o lançamento, a arrecadação e o recolhimento; (b) o lançamento definido como ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta; e (c) arrecadação, que corresponde à entrega dos recursos devidos a repartição arrecadadora pelos contribuintes ou devedores, por meio dos agentes arrecadadores ou instituições financeiras autorizadas pelo ente. (BRASIL, 1964).

## **5 Despesas públicas**

Segundo Silva (2003), despesas públicas constituem todos os desembolsos efetuados pela Administração Pública no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade. A Lei Orçamentária Anual é que fixa a despesa pública autorizada para um exercício financeiro.

Segundo o artigo 35 da Lei nº 4.320/1964: “Pertencem ao exercício financeiro: I - as receitas nele arrecadadas; II - as despesas nele legalmente empenhadas.”

No que tange os gastos das despesas públicas a contabilidade pública considera bem de ativo permanente aqueles que possuam duração acima de 12 anos. Considera obrigações de longo prazo aquelas cujo resgate seja superior aos 12 meses do exercício financeiro. Os dispêndios, assim como os ingressos, são tipificados em orçamentários e extra-orçamentários.

As despesas extras orçamentárias jamais pertencem ao ente público. Não orçadas, elas são propriedade de terceiros e devem ser devolvidas. Elas não constam na Lei Orçamentária Anual. Estas despesas não dependem de autorização legislativa.

As despesas orçamentárias são o fluxo que deriva da utilização de crédito consignado no orçamento da entidade, podendo ou não diminuir a situação líquida patrimonial.

As despesas orçamentárias podem ser classificadas em institucional, funcional, por estrutura programática e por natureza, conforme o MCASP (2011). De acordo com referido

manual a classificação institucional é aquela que expressa à alocação dos créditos orçamentários, por órgão e unidade orçamentária. Já a classificação institucional define as dotações orçamentárias em funções e subfunções, que servem como agregadores de gastos públicos conforme área e ação governamental, nas três esferas.

A classificação por estrutura programática, por sua vez, estabelece que as aos entes públicos organizem seus trabalhos por programas e ações, conforme suas definições próprias. E, por fim, a classificação por natureza é complementada pela “modalidade de aplicação”, informação gerencial que tem o objetivo de indicar quem está aplicando os recursos.

Para efeitos deste estudo, é abordada apenas a classificação da despesa orçamentária por natureza que define em seu nível mais analítico a identificação da despesa. Assim, a classificação da despesa orçamentária, segundo a sua natureza, compõe-se de: (a) categoria econômica; (b) grupo de natureza da despesa; e (c) elemento de despesa.

Os artigos 12 e 13 da Lei nº 4.320/1964, tratam da classificação da despesa orçamentária por categoria econômica e elementos. Assim como na receita orçamentária, o artigo 8º estabelece que os itens da discriminação da despesa orçamentária mencionados no artigo 13 serão identificados por números de código decimal, na forma do Anexo IV daquela Lei, atualmente consubstanciados na Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001.

O conjunto de informações que constitui a natureza de despesa orçamentária forma um código estruturado que agrega a categoria econômica, o grupo, a modalidade de aplicação e o elemento. Essa estrutura deve ser observada na execução orçamentária de todas as esferas de governo.

A despesa, assim como a receita, é classificada em duas categorias econômicas que são “Despesas Correntes” e “Despesas de Capital”. Despesas correntes são as que se referem a desembolsos ou aplicações das quais não resulta compensação patrimonial. Despesas de capital são as que constituem desembolsos ou aplicação de que resulte mutação compensatória nos elementos do patrimônio.

## 6 Modalidade de aplicação, elementos e etapas da despesa

A modalidade de aplicação tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de governo e suas respectivas entidades. Indica se os recursos serão aplicados diretamente pela unidade detentora do crédito ou mediante transferência para entidades públicas ou privadas. A modalidade também permite a eliminação de dupla contagem no orçamento. A Figura 1 demonstra as modalidades de aplicação da despesa pública.

MODALIDADE DE APLICAÇÃO	
20	TRANSFERÊNCIAS À UNIÃO
30	TRANSFERÊNCIAS A ESTADOS E AO DISTRITO FEDERAL
40	TRANSFERÊNCIAS A MUNICÍPIOS
50	TRANSFERÊNCIAS A INSTITUIÇÕES PRIVADAS SEM FINS LUCRATIVOS
60	TRANSFERÊNCIAS A INSTITUIÇÕES PRIVADAS COM FINS LUCRATIVOS
70	TRANSFERÊNCIAS A INSTITUIÇÕES MULTIGOVERNAMENTAIS
71	TRANSFERÊNCIAS A CONSÓRCIOS PÚBLICOS
80	TRANSFERÊNCIAS AO EXTERIOR
90	APLICAÇÕES DIRETAS
91	APLICAÇÃO DIRETA DECORRENTE DE OPERAÇÃO ENTRE ÓRGÃOS, FUNDOS E ENTIDADES INTEGRANTES DOS ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
99	A DEFINIR

Fonte: MCASP (2011, p. 63)

Figura 1 – Classificação da modalidade de aplicação da despesa pública

Observa-se que o termo “transferências”, utilizado nos artigos 16 e 21 da Lei nº 4.320/1964, compreende as subvenções, auxílios e contribuições que atualmente são identificados em nível de elementos na classificação da natureza da despesa. Não se confundem com as transferências de recursos financeiros, representadas pelas modalidades de aplicação.

Os elementos da despesa, por sua vez, têm a finalidade de identificar os objetos de gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, subvenções sociais, obras e instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortização e outros que a Administração Pública utiliza para a consecução de seus fins. A descrição dos elementos pode não contemplar todas as despesas a eles inerentes, sendo, em alguns casos, exemplificativa.

As etapas da despesa orçamentária têm pelo menos três estágios obrigatórios na execução: empenho, liquidação e pagamento (artigo 58 da Lei nº 4.320/1964). Segundo Cruz (1989), do ponto de vista administrativo, outros estágios são praticados no setor público para solver plenamente o planejamento, a execução e avaliação dos gastos públicos.

O planejamento abrange, de modo geral, toda a análise para a formulação do plano e ações governamentais que serviram de base para a fixação da despesa orçamentária, a descentralização/movimentação de créditos, a programação orçamentária e financeira, e o processo de licitação e contratação.

A fixação da despesa está relacionada aos limites de gastos a serem realizados e é parte do planejamento, observando diretrizes e prioridades definidas pelo governo. As descentralizações de créditos são aquelas que ocorrem quando há movimentação do orçamento para que outras unidades da administração possam executar despesa orçamentária.

A programação orçamentária e financeira caracteriza-se pela compatibilidade de fluxos de pagamentos e recebimentos, permitindo os ajustes das despesas fixadas as projeções de arrecadação e resultado. E o processo de licitação e contratação consiste nos procedimentos adotados para aquisição de bens e contratação serviços e obras, sempre em observância dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, isonomia, proibição administrativa, vinculação ao instrumento convocatório, julgamento objetivo e demais princípios aplicáveis.

Já a execução da despesa orçamentária subdividi-se em três estágios, na forma prevista na Lei nº 4.320/1964: (i) o empenho, que é o ato que cria a obrigação de pagamento, para o Estado, constituindo reserva de dotação orçamentária para uma finalidade previamente definida; (ii) a liquidação, que verifica o direito adquirido pelo credor, através da comprovação do respectivo crédito, constituindo-se condição para que exista o pagamento da despesa pública; e, por fim, (iii) o pagamento, que consiste na entrega do numerário ao credor, após a confirmação do direito ao crédito.

Sobre primeiro estágio da execução da despesa ressalta-se que o empenho é formalizado mediante a emissão de um documento denominado “Nota de Empenho”, do qual deve constar o nome do credor, a especificação do credor e a importância da despesa, bem como os demais dados necessários ao controle da execução orçamentária.

Embora o artigo 61 da Lei nº 4.320/1964 estabeleça a obrigatoriedade do nome do credor no documento nota de empenho, em alguns casos, como na folha de pagamento, torna-se impraticável a emissão de um empenho para cada credor, tendo em vista o número excessivo de credores (servidores).

Os empenhos podem ser classificados, segundo Lunkes (2009), como: (a) ordinário, utilizado para as despesas de valor fixo e previamente determinado, cujo pagamento deva ocorrer de uma só vez; (b) estimativo, utilizado para as despesas cujo montante não se pode determinar previamente; e (c) global, utilizado para despesas contratuais ou outras de valor determinado, sujeitas a parcelamento.

## **7 Sistema contábil**

Tendo como enfoque otimizar os benefícios propiciados à sociedade, os entes públicos necessitam gerir com eficiência e eficácia os recursos adquiridos e consumidos no cumprimento de suas atribuições. Ao adequar à gestão do setor público aos principais instrumentos de gestão de custos atualmente em uso pelas organizações privadas, fica evidenciada a utilidade e aplicabilidade de tais instrumentos na área pública.

Contudo, se nas organizações privadas a justa remuneração do capital investido é o indicador da eficácia da gestão, nas entidades públicas a gestão eficaz e o resultado econômico se revestem no grau de excelência dos serviços prestados à sociedade (MCASP, 2011, p. 208).

Conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, o sistema contábil público estrutura-se nos seguintes subsistemas: (a) informações orçamentárias; (b) informações patrimoniais; (c) subsistema de custos; e (d) subsistema de compensação.

O subsistema de custos, com informações abstraídas do MCASP (2011, p. 410), registra, processa e evidencia os custos da gestão dos recursos e do patrimônio públicos, subsidiando a administração com informações tais como: custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas; bom uso dos recursos públicos; e custos das unidades contábeis.

Assim, na área pública, a contabilidade de custos materializa-se como ferramenta para a otimização de resultados, a melhoria de processos e a análise de alternativas. Possibilita dar transparência à gestão pública, principalmente no que tange a qualidade do gasto público, enfocando aspectos como: o aperfeiçoamento da gestão estratégica e da tomada de decisão; a melhoria da gestão orçamentário-financeira e aperfeiçoamento na metodologia de avaliação de programas; a modernização da gestão tecnológica; o aperfeiçoamento dos mecanismos de gestão de desempenho; a redução e controle de custos; a mudança cultural na gestão dos recursos públicos (MCASP, 2011, p. 208).

## **8 Demonstração do resultado econômico**

A busca por alternativas que reduzam os custos e otimizem a efetividade e a eficiência dos serviços prestados à sociedade, pelos órgãos públicos, tem sido o desafio dos estudiosos e administradores da área pública no Brasil, pois a preocupação até então se restringia a procedimentos voltados ao atendimento das prerrogativas legais vigentes no país, não se analisando os aspectos concernentes à gestão de custos e consequentes resultados, que já são demasiadamente conhecidos no setor privado.

Neste contexto, a NBC T 16.6 criou um novo demonstrativo, a Demonstração do Resultado Econômico, que evidencia eficiência na gestão dos recursos, no serviço público.

Surge, então, a necessidade de implementação de um sistema que objetive resultados. Sugere-se que, no mínimo, as ações e/ou serviços públicos sejam monitoradas passo a passo por um sistema de contabilidade e controladoria estritamente técnico e dotado de instrumental normativo perfeitamente definido.

Neste contexto, a Resolução CFC nº 1.129/2008, que aprovou a NBC T 16. 2, estabeleceu o subsistema de custos que tem como objetivo registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública.

Segundo a norma, o subsistema de custos, integrado com os demais (orçamentário, financeiro, patrimonial e compensação) deve subsidiar a Administração Pública sobre o “desempenho da unidade contábil no cumprimento da sua missão; a avaliação dos resultados obtidos na execução dos programas de trabalho com relação à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade; a avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento; e a avaliação dos riscos e das contingências” (RESOLUÇÃO CFC nº 1.129/2008, p. 5).

De igual modo, a Resolução CFC nº 1.133/2008, que aprovou a NBC T 16.6, onde apresenta demonstração do resultado econômico, cujo objetivo é evidenciar o resultado econômico das ações do setor público, considerando sua interligação com o subsistema de custos.

A demonstração do resultado econômico, cuja elaboração é facultativa, tem como premissa, de acordo com o MCASP (2011, p.88), os seguintes conceitos:

Receita econômica (RE) - valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados (N), bens ou produtos fornecidos, pelo custo de oportunidade (CO). Logo:  $RE = N \times CO$ ;

Custo de oportunidade (CO) - valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública;

Custo de execução (CE) - valor econômico despendido pela entidade na ação objeto da apuração do resultado econômico apurado. É dividido em custos diretos e indiretos;

Resultado econômico apurado (REA) - é o incremento líquido de benefícios gerados à sociedade a partir da ação eficiente e eficaz do gestor público, calculado a partir da diferença entre a receita econômica e o custo de execução da ação. Logo:  $REA = RE - CE$ , ou  $REA = (N \times CO) - CE$

O resultado econômico apurado pode ser considerado como uma “balança”, que, se corretamente aferido, evidenciará o quanto, de fato, houve de economia na ação pública.

A implementação de um sistema de informação de custos representa avanço para propiciar essa avaliação, pois representa uma importante ferramenta de auxílio à gestão, permitindo a transparência sobre os aspectos qualitativos e quantitativos dos programas de governo.

O desenvolvimento e a implementação de um sistema de informação de custos que permita a avaliação do custo dos serviços prestados propiciará inúmeros benefícios para a Administração Pública, contribuindo efetivamente para a tomada de decisões sobre locação de recursos e ampliando os mecanismos de controle da sociedade sobre a atuação governamental (MCASP, 2011, p.589).

A análise da demonstração do resultado econômico tem como objetivo determinar se do ponto de vista da economicidade a atividade, programa ou ação da entidade do setor público esta gerando déficit, equilíbrio ou superávit econômico. O modelo da estrutura é proposto pelo governo federal conforme Figura 2.

<ENTE DA FEDERAÇÃO>  
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO  
DATA EMISSÃO:

EXERCÍCIO:                      PERÍODO (MÊS):                      PÁGINA:

ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
1. Receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos		
2. (-) Custos diretos identificados com a execução da ação pública		
3. Margem Bruta		
4 (-) Custos indiretos identificados com a execução da ação pública		
<b>5 (=) Resultado Econômico Apurado</b>		

Fonte: MCASP (2011, p. 588)

Figura 2 – Demonstração do resultado econômico

Já a avaliação da gestão consiste, dentre outros, em observar através do levantamento dos principais bens e serviços produzidos para a população qual o resultado econômico obtido de cada um e tomar as decisões para melhorar o desempenho econômico das atividades, bens e serviços ou poder terceirizar com fornecedores que o fazem de forma mais econômica.

## 9 Análise dos resultados

De modo que o objetivo do demonstrativo do resultado econômico é evidenciar o resultado econômico de ações do setor público, é apresentado um exemplo para elaboração do relatório com dados baseados em uma ação produzida por uma Prefeitura Municipal. O estudo foi realizado no Município de Campo Belo do Sul – SC, com o objetivo de verificar se o serviço de transporte escolar para o ensino infantil e fundamental, com o transporte de 8 alunos, na linha das localidades da Fita Campobelense, Wilmar Branco, Arnaldo Pelissaro, André Lerner até o Colégio Estadual, com trecho médio total de 35 km, e com média de 21 viagens escolares por mês, é viável, conforme demonstrado no Quadro 2.

Nº	Discriminação	Dados
1	Unidade contábil	Prefeitura Municipal de um município catarinense
2	Viagens escolares/mês	21
3	Ação	Transp. alunos ensino infantil e fundamental
4	Produto	Alunos transp. para aprender
5	Meta	21 viagens/mês para 8 alunos

Fonte: Dados da Pesquisa

Quadro 2 – Dados da entidade e ação produzida

Esta ação considera como receita econômica produzida o valor arbitrado pelo processo licitatório nº. 02/2009, tomada de preço nº. 09/2009, homologado em 30/04/2009, em que o valor do trecho para o transporte escolar, em valores corrigidos, atualmente é de R\$ 175,00.

Tabela 1 – Receita econômica produzida

<b>Receita econômica produzida</b>	<b>R\$ 3.675,00</b>
Serviços de terceiros	R\$ 3.675,00
Viagens escolares/mês	R\$ 3.675,00
Deduções encargos	R\$ 178,75
ISSQN (2,00 %)	R\$ 73,50
INSS (2,20 %)	R\$ 80,85
IRRF (7,50 %)	R\$ 24,40
<b>Receita econômica produzida com impostos</b>	<b>R\$ 3.496,25</b>

Fonte: Dados da Pesquisa

Considerando que são realizadas em média 21 viagens escolares por mês o valor da receita econômica produzida é R\$ 3.675,00. De modo que a prestação do serviço é realizada por pessoa física existem as deduções legais de impostos como se apresenta a receita econômica produzida com impostos que é R\$ 3.496,25.

O cálculo do custo do transporte escolar considera que são 35 km cada trecho, ida e volta, totalizando 70 km com 21 viagens num total de 1.470 km/mês. Não se considera o número de alunos. Para fins de cálculo do valor máximo do serviço prestado por terceiros

considera-se que o mesmo reside no ponto inicial da linha de transporte escolar, trazendo-a pela manhã e retornando ao meio-dia após o término das aulas. A quantidade de lubrificante é a recomendada pela marca realizada nas manutenções preventivas. Para o conjunto de pneus é considerado que o mesmo suporta uma quilometragem de 30.000 km, ou seja, dois anos de uso para seu desgaste anual que é de 15.000 km em média. As lavações são realizadas semanalmente, como se observa na Tabela 2.

Tabela 2 – Custos do transporte

<b>Custos do transporte</b>	
Quilometragem (mês)	1.470,00
Lubrificantes (L)	4,50
Lavação (un)	4,00
Pneu (un)	4,00

Fonte: Dados da Pesquisa

Para o cálculo do custo de oportunidade considerou-se o valor do preço médio ponderado ao consumidor final arbitrado ao combustível pelo governo do Estado de Santa Catarina. Os valores considerados para o lubrificante, lavação e pneus são os praticados pelos fornecedores da Prefeitura Municipal através de procedimentos licitatórios, de acordo com Tabela 3.

Tabela 3 – Custos unitários dos serviços

<b>Custos unitário dos serviços</b>	
Combustível (gasolina / L)	R\$ 2,76
Lubrificantes (L)	R\$ 16,50
Lavação (un)	R\$ 20,00
Pneu (un)	R\$ 279,80

Fonte: Dados da Pesquisa

A receita econômica dos custos diretos da atividade considera os custos de transporte e os custos de oportunidade, rateado ainda, pelo período que levará para ocorrer.

Tabela 4 – Receita econômica dos custos diretos da atividade

<b>Receita econômica dos custos diretos da atividade</b>				
Descrição	C. Transp.	C. Serviços	Rareio	Total
Viagens escolar (consumo)	1.470,00	R\$ 2.760	8,00	R\$ 507,15
Lubrificantes (L)	4,50	R\$ 16,50	6,50	R\$ 11,42
Lavação (un)	4,00	R\$ 20,00	1,00	R\$ 80,00
Pneu (un)	4,00	R\$ 279,80	24,00	R\$ 46,63

Fonte: Dados da Pesquisa

Levando em conta que o veículo faça uma média de consumo de 8 km/l para 1.470 km/mês a R\$ 2,76 o litro de gasolina comum seu gasto mensal com combustível seria de R\$ 507,15. Os 4,50 litros de lubrificantes gastos em cada troca a R\$ 16,50 em uma média de 6 meses e 15 dias para atingir os 10.000 km recomendados para manutenção preventiva ficaria R\$ 11,42 por mês. As lavações são semanalmente, ou seja, 4 lavações a R\$ 20,00 ao custo mensal de R\$ 80,00. Como o conjunto de pneus suportam até 30.000 km seu valor é rateado em 24 meses onde os 4 pneus a R\$ 279,80 fica a um custo mensal de R\$ 46,63, segundo Tabela 4.

Os custos diretos da atividade levam em conta todos os custos gerados pela Prefeitura

Municipal para execução do serviço. Para realizar o transporte é necessário um motorista, habilitado e com os cursos exigidos para o transporte de passageiros, com custo médio mensal de R\$ 992,59. Sabendo que sua remuneração mensal é de R\$ 622,00, conforme tabela de Vencimentos e Salários da Prefeitura Municipal, mais as obrigações patronais ao custo de 23,92%, mais a provisão de férias ao custo de 33,33% e mais a provisão de décimo terceiro 1/12 avos sobre a remuneração.

Os materiais de consumo (combustível, manutenção preventiva (lubrificantes e outros) e pneus) e os serviços de terceiros (manutenção preventiva (serviço) e lavação) foram calculados através da receita econômica dos custos diretos da atividade.

Tabela 5 – Custos diretos da atividade

<b>Custos diretos da atividade</b>	<b>R\$</b>	<b>3.130,30</b>
<b>Pessoal civil</b>	<b>R\$</b>	<b>992,59</b>
Vencimentos e salários	R\$	622,00
Obrigações patronais	R\$	148,78
Provisão férias	R\$	17,11
Provisão obrigações patronais férias	R\$	4,09
Provisão décimo terceiro	R\$	51,83
Provisão OP décimo terceiro	R\$	148,78
<b>Material de consumo</b>	<b>R\$</b>	<b>565,21</b>
Combustíveis	R\$	507,15
Manut. Prev. (Lubrificantes e outros)	R\$	11,42
Pneus	R\$	46,63
<b>Serviços de terceiros</b>	<b>R\$</b>	<b>655,07</b>
Manut. Prev. (Serviço)	R\$	11,42
Lavação	R\$	80,00
Docs (IPVA 2%, Lic. 57,06, Seg. 101,16)	R\$	104,93
Revisão Geral	R\$	458,72
<b>Depreciação</b>	<b>R\$</b>	<b>917,43</b>
Bens móveis (veículo)	R\$	917,43

Fonte: Dados da Pesquisa

Os documentos do veículo são calculados a partir das diretrizes estabelecidas pelos Departamentos de Trânsitos (DETRAN), onde o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) é de 2% do valor do veículo de R\$ 55.046,00 onde seria de R\$ 1.100,92. Somando aos R\$ 57,06 de Licenciamento e R\$ 101,16 de Seguro Obrigatório totalizariam R\$ 1.259,14 rateado em um ano ficaria em um custo mensal de R\$ 104,93. A revisão geral seria o valor de 10% do veículo rateado em um ano onde cobriria custos não inclusos nas manutenções preventivas, como: estofamentos, lataria, peças de desgaste natural, etc.

Para efeitos de depreciação foi avaliado um veículo Volkswagen Kombi, 2012/2012, escolar, no valor de R\$ 55.046,00. O método de depreciação utilizado é o método das quotas constantes, onde se o veículo tem vida útil de 5 anos, calculados em meses, tem-se: depreciação mensal =  $(55.046 / 5) / 12 = 917,43$ . Deste modo, o valor final do custo direto da atividade é de R\$ 3.130,30. Os custos diretos da atividade são apresentados na Tabela 5.

Desta maneira, o demonstrativo do resultado econômico apresenta a diferença entre a receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou produtos fornecidos, ou seja, a receita econômica produzida de R\$ 3.675,00 e os custos diretos identificados com a execução da ação pública, ou seja, custos diretos da atividade de R\$ 3.130,30, sendo a margem bruta de R\$ 544,70. Como não existe custos indiretos identificados com a execução da ação pública o valor do resultado econômico apurado é de R\$ 544,70, conforme Tabela 6.

Tabela 6 – Demonstração do Resultado Econômico do transporte escolar da Prefeitura Municipal

PREFEITURA MUNICIPAL CATARINENSE					
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO					
EXERCÍCIO	2012	PERÍODO (MÊS)	5	DATA EMISSÃO	31/05/2012
Especificação			Exercício atual		
1. Receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou produtos fornecidos			R\$	3.675,00	
2. (-) Custos diretos identificados com a execução da ação pública			R\$	3.130,30	
3. Margem Bruta			R\$	544,70	
4. (-) Custos indiretos identificados com a execução da ação pública			R\$	0,00	
<b>5. (=) Resultado Econômico Apurado</b>			R\$	<b>544,70</b>	

Fonte: Dados da Pesquisa

O resultado econômico apurado demonstrou um valor positivo, ou seja um superávit econômico, situação em que a receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou produtos fornecidos é maior que os custos diretos e indiretos identificados com a execução da ação pública. Este resultado indica que se o serviço fosse realizado pelo ente o dispêndio seria menor, e que do ponto de vista da economicidade seria mais interessante a Prefeitura Municipal realizar o serviço.

## 10 Conclusões e sugestões para trabalhos futuros

O desenvolvimento e implantação de um sistema de informação de custos representa um grande avanço para verificar se as ações desenvolvidas pelas entidades do setor público foram alcançadas, representando uma importante ferramenta de apoio à gestão, permitindo a transparência sobre os aspectos quali-quantitativos dos programas e planos de governo.

Contudo a dificuldade esta em observar através do levantamento dos principais bens e serviços produzidos aos governados qual o resultado econômico obtido de cada um e tomar decisões eficientes e eficazes para melhorar o desempenho econômico das atividades, bens e serviços ou poder terceirizar com fornecedores que o fazem de forma mais econômica para administração sem prejuízos financeiros e com qualidade.

Concomitante com um dos objetivos específicos que é o levantamento bibliográfico foi apresentada uma revisão dos principais pontos da Administração Pública: orçamento, receita, despesa, demonstrativos e sistema de custos contábil, os quais neste conjunto, forma o ordenamento que a Entidade deve seguir para realizar uma administração eficiente e eficaz enquanto busca-se uma gestão dos recursos inteligíveis e transparente.

Foi realizado um estudo das definições de parâmetros que a Administração Pública deve seguir, frente aos objetivos específicos, para uma prestação de contas mais eficiente e eficaz no que tange a demonstração dos recursos utilizados na Entidade a partir dos numerários captados da sociedade.

Elaborou-se um estudo de caso do demonstrativo do resultado econômico num Município Catarinense, da mesma maneira que foi estabelecido nos objetivos específicos, no qual o resultado econômico apurado positivo indica um superávit econômico, ou seja, indica o montante que a Administração Pública pode agregar a sociedade realizando o serviço.

A apresentação e análise deste resultado deve considerar que o prudente seria que todas as atividades de função governamental fossem prestadas pelos entes. Mas a perspectiva apresentada mostra que nem sempre é vantajoso que a administração o faça ou terceirize. De antemão todos os resultados devem ser avaliados com cautela, pois existem muitas variáveis subjetivas que podem causar distorções nas avaliações.

De modo que a Receita Econômica Apurada considerou o custo de oportunidade mais

próximo da realidade do serviço prestado, para que não seja gerado um resultado econômico distorcido, para o serviço apresentado mostra que seria do ponto de vista contábil, mais interessante que o serviço não seja terceirizado, sendo que foi apurado um superávit econômico de R\$ 544,70.

Este resultado evidencia que se a administração pública o fizesse teria uma economia mensal em torno de 15% do que já paga pelo serviço terceirizado. Outro ponto que deve ser analisado na implantação do sistema de custos é o caso da apuração da parcela de custos conjuntos a ser atribuída a cada um dos programas, ou seja, quando um custo é comum a dois ou mais programas, por exemplo, é necessária a utilização de algum critério de rateio para efetuar a alocação do custo a cada programa. Considerar ainda que outras variáveis temporárias podem influenciar o resultado, como por exemplo, a mão de obra envolvida.

Desta maneira, e de forma que a elaboração e apresentação do demonstrativo do resultado econômico são recentes deve-se avaliar com cautela todas as informações utilizadas para sua construção. Assim fica como sugestão para trabalhos futuros um aumento da dimensão de variáveis que devem ser levadas em consideração para elaboração do relatório, bem como avaliar as peculiaridades de outros municípios com um novo levantamento de dados e uma nova amostragem, para realizar um estudo mais detalhado do demonstrativo, podendo ser coletados dados com os envolvidos diretamente no objeto em questão e avaliar o custo da execução dos serviços por aluno e veículo.

## Referências

BRASIL. **Constituição Federal do Brasil. Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 27 de julho de 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 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. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm)>. Acesso em: 28 de julho de 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 10.520**, de 17 de julho de 2002. Institui, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos do artigo 37, inciso XXI, da Constituição Federal, modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá outras providências. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10520.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10520.htm)>. Acesso em: 01 de junho de 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n.º 101**, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em:

<<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>>. Acesso em: 27 de julho de 2011.

\_\_\_\_\_. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**: aplicado a União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. 4.º. Ed. Brasília. 819 p. 2011.

\_\_\_\_\_. **Portaria n.º 163**, de 4 de maio de 2001. Dispõe sobre normas gerais de

consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Disponível em: <[www.tesouro.fazenda.gov.br/.../Portaria\\_Interm\\_163\\_2001\\_Atualiza...](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/.../Portaria_Interm_163_2001_Atualiza...)>. Acesso em: 01 de junho de 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução 1.129/2008. **NBC T 16.2**, de 1 de janeiro de 2010 (Patrimônio e Sistemas Contábeis). Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP). Esta Norma estabelece o conceito de patrimônio público, sua classificação sob o enfoque contábil, o conceito e a estrutura do sistema de informação contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 1 de agosto de 2011.

\_\_\_\_\_. Resolução 1.133/2008. **NBC T 16.6**, de 1 de janeiro de 2010 (Demonstrações Contábeis). Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP). Esta Norma estabelece as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 1 de agosto de 2011.

CRUZ, Flávio da. **Contabilidade e movimentação patrimonial do setor público**. Rio de Janeiro: Ed. do autor, 1988.

LUNKES, Rogério João. **Controle de orçamento e finanças públicas**. Florianópolis: Departamento de Ciências Contábeis/UFSC, 2009. 94 p. ISBN: 978-85-7426-015-017-4.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 6ª. ed. São Paulo: Atlas, 2003.