

# REFLEXÕES TÉCNICAS SOBRE A CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL: UMA ABORDAGEM GERENCIAL

Amaro da Silva Júnior  
Professor da PUC – MG

*O presente trabalho aborda a contabilidade pública dentro de uma visão gerencial, fazendo uma reflexão sobre a necessidade de adotar uma série de procedimentos contábeis, no intuito de aperfeiçoá-la e inserí-la no contexto do processo decisório da administração pública. A busca da seletividade em todos os estágios da gestão orçamentária, financeira, contábil e patrimonial, aliada à revisão dos instrumentos legais em vigor, constituem o tema central abordado pelo autor.*

## 1 INTRODUÇÃO

A gestão orçamentária e financeira do setor público tem de estar voltada para o processo decisório gerencial. O processamento contábil detém as informações mais fidedignas de uma entidade pública, devendo, portanto, ser a fonte central na geração de informações contábeis no processo de controle interno e externo, do ponto de vista gerencial, escritural e legal, a ser implementado em determinado espaço de tempo, através de um trabalho prévio, concomitante e subsequente da fiscalização orçamentária e financeira.

A contabilidade pública deve se instrumentalizar para atender as demandas emergentes, não só sob os aspectos legais, mas principalmente obter elementos relacionados a quantitativos de execução fiscal dos serviços públicos, que constituem insumos imprescindíveis na institucionalização dessas informações contábeis.

## 2 A FUNÇÃO SELETIVA DOS SISTEMAS CONTÁBEIS

A sistematização da contabilidade governamental acarretou um distanciamento das informações contábeis entre si. As contabilidades orçamentária, financeira, patrimonial, industrial e de compensação retratam atos e fatos da gestão limitados em seus universos de ação. Por isso, os sistemas têm que suprir com demonstrativos gerenciais, contendo dados patrimoniais sobre a entidade pública, toda a demanda dos administradores. Esta seletividade da contabilidade, requerida pelos usuários das informações, obriga a alterações substanciais nos procedimentos contábeis vigentes, além de necessitar de modificações na legislação do direito financeiro atual.

O sistema orçamentário registra a previsão orçamentária, a execução diária do orçamento e as alterações decorrentes dos créditos adicionais. Em resumo, todo o processamento financeiro da despesa e receita, contido na lei orçamentária e dela advinda, é apropriado na contabilidade orçamentária, no restrito cumprimento da lei. O usuário dos demonstrativos contábeis demanda um número maior de informações que extrapola os aspectos financeiros, necessitando, para análise qualitativa do patrimônio público, de insumos da evolução da prestação de serviços e da capacidade arrecadadora da entidade analisada.

Constituem informações relevantes da gestão orçamentária que subsidiam o administrador público no processo decisivo :

- o acompanhamento da arrecadação pública e o comparativo com a estimativa de receita;
- a despesa orçamentária acompanhada das informações das metas físicas realizadas por período;
- a apropriação da despesa por centro de custo e responsabilidade com a respectiva realização física dos serviços;
- comparativo parcial e final do previsto e realizado, a nível financeiro, econômico e físico da despesa e receita.

Observa-se, através da demanda gerencial exigida pelos analistas e gestores contábeis, que apenas os quadros obrigatórios da Lei Federal nº 4.320 de 31.03.64, não mais atendem as necessidades do público usuário, havendo urgentemente imposição de rever os dispositivos legais com o

objetivo de institucionalizar esses demonstrativos contábeis, atendendo às inovações contidas na Constituição Federal.

O sistema financeiro apropria e demonstra a movimentação financeira no exercício decorrente da execução orçamentária e extra-orçamentária, objetivando registrar o fluxo de ingresso e saída de recursos, os atos e fatos criadores da exigibilidade e fontes de recursos para o setor público, sendo detentor das mais importantes informações da administração governamental. No entanto, os demonstrativos contábeis extraídos estão aquém da potencialidade do sistema. A qualificação passa pela institucionalização das seguintes informações relevantes, dentre outras:

- a origem dos recursos pela efetiva prestação de serviços ou colocado à disposição;
- o processamento de restos a pagar com informações retroativas ao exercício financeiro da inscrição;
- a apropriação da despesa pelo regime de competência no sistema financeiro, homogeneizando as informações com a contabilidade orçamentária.

O sistema patrimonial espelha a incorporação dos bens e direitos e demonstra o aumento e a diminuição das obrigações assumidas pelo setor público, refletindo um enriquecimento ou empobrecimento da entidade, contabilizando as mutações patrimoniais no exercício financeiro.

Seletivizar as demonstrações contábeis a fim de obter um retrato atual do desempenho e posição dos ativos e passivos permanentes, constitui o objetivo maior dos profissionais envolvidos em fornecer insumos para o processo decisório.

A contabilidade patrimonial deve ser o ente contábil catalisador de todo o processo informativo que transita na entidade, sendo alimentadora de todo o fluxo de informações econômicas e patrimoniais do setor público, nos moldes da contabilidade privada. O sistema patrimonial tem que refletir, dentro de um princípio universal, todos os fatos e atos ocorridos, simplificando o nível de consulta contábil dos usuários.

Agregado ao registro contábil patrimonial tem que haver um processamento do custo de serviços públicos prestados. As contabilidades de custos e industrial, nos termos do artigo 99 da Lei Federal nº 4.320/64, permitem aos analistas con-

tábeis a obtenção dessas informações, contribuindo para o acompanhamento das ações governamentais, mesmo que o serviço seja executado pela administração indireta, incluindo as empresas ou sociedades de economia mista.

Os atos de comprometimento contratual da execução orçamentária ou extra-orçamentária, adstritos ao exercício financeiro ou plurianual, devem ser sistematicamente apropriados no sistema de compensação, prática que possibilita ter uma visão creditícia e de exigibilidade de todos os compromissos assumidos através dos instrumentos jurídicos dentro da sua vigência.

A implementação dessa prática contábil requer alguns procedimentos administrativos:

- cadastramento de todos os instrumentos jurídicos contendo os dados de interesse contábil, tais como: vigência, valor contratado, forma de reajuste, cronograma de desempenho ou pagamento, classificação econômica;
- acompanhamento dos aditamentos contratuais incorporando as alterações no decorrer da execução física de cada contrato.

### 3 A GESTÃO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA GERENCIAL

O processo de execução orçamentária tem uma rigidez legal muito grande, condizente com o princípio do direito público, que determina a obrigação de executar somente com a autorização da lei. Os dispositivos constitucionais, em especial os artigos 165 a 169 e toda a norma disciplinar da gestão pública contida na Lei Federal nº 4.320/64 propiciam uma visão legalista da execução orçamentária e um ritual processual excessivo na realização da despesa pública.

É de vital importância saber e criar condições de extrair informações gerenciais desse espiral de dados contábeis, tendo em vista os insumos disponíveis nas demonstrações financeiras e orçamentárias das entidades. *A contabilidade analítica torna-se a base a ser trabalhada a fim de viabilizar a contabilidade gerencial, implementando um elo entre o administrador e o responsável pela execução operacional da receita e despesa, institucionalizando procedimentos administrativos para acesso às informações contábeis e extra-contábeis.*

#### 3.1 Execução Orçamentária Gerencial da Receita

A fase da apropriação contábil da receita pública, do ponto de vista da execução orçamentária, é muitas vezes confundida com as etapas da administração tributária, no entanto, são distintas, interagindo no decorrer da execução do programa do trabalho de cada etapa.

O processamento da receita orçamentária e extra-orçamentária inicia-se com as definições da administração tributária, registrando os lançamentos tributários, as previsões da lei orçamentária e o efetivo ingresso de recursos apropriados na execução do orçamento ou somente no sistema financeiro. Viabilizar condições em cada etapa do processamento, objetivando possuir uma massa de informações imprescindíveis para o fomento da contabilidade gerencial é a meta maior nessa fase. Adotam-se as seguintes providências no intuito de aproveitar os insumos físico-contábeis disponíveis:

- implementação de um cadastro constando todos os dados físicos da administração da receita pública, independente da origem orçamentária ou extra-orçamentária, para possibilitar a busca de subsídios em qualquer nível de informações;
- interligação da administração do cadastro de receita com a movimentação financeira da fonte de recursos, estando disponível o menor nível físico da receita com o respectivo valor;
- codificação contábil, física e financeira distinta, a fim de facultar a agregação e desagregação de informações específicas de qualquer etapa do processamento da receita.

Diante da atuação desses procedimentos administrativos, a efetivação das administrações gerenciais passa a ser exequível, tendo em vista a existência da interligação de todo o ciclo da receita pública.

A implementação da contabilidade gerencial da receita está ligada à adoção de algumas medidas no decorrer do trabalho:

- conciliação bancária concomitante ao ingresso de recursos para que a informação dinâmica e rápida dos demonstrativos contábeis seja confirmada, e, caso haja alteração, não venha a ser feita num pe-

ríodo muito posterior ao da divulgação dos demonstrativos;

- feitura de relatórios analíticos e sintéticos com conteúdo da estimativa, realização e previsão de receita, objetivando demonstrar uma situação da execução versus a estimativa inicial, incorporando estudos sobre a arrecadação futura;
- contabilidade dos dados com valores a preços nominais e constantes e comparação com série histórica de períodos variados;
- estudo da sazonalidade da arrecadação ligado a aspectos econômicos, de lançamento direto, por declaração e homologação, sendo fundamental conhecer a adimplência e inadimplência sob o ângulo da conjuntura econômica e da estimativa inicial do lançamento.

### 3.2 Execução Orçamentária Gerencial da Despesa

A gestão da despesa pública é dividida em dois momentos: a fixação da despesa contida na fase de elaboração, e aprovação e o processamento da despesa autorizada pelo ordenador, com o cumprimento de todas as etapas legais.

Sob a ótica da contabilidade gerencial no setor público, a apropriação da despesa prevista, dentro de um contexto de programa de trabalho e centro de custo, é de fundamental relevância para obtenção dos dados da programação orçamentária. Deve-se ter disponível, para fins de registro contábil gerencial, as seguintes informações, dentre outras:

- classificação econômica da despesa, à nível de item dos programas de trabalho, contendo o valor solicitado, adequado (ajustado) e aprovado pelo poder legislativo;
- detalhamento do programa de obras, com previsão da execução física, prazo legal, finalidade e população beneficiada;
- mensuração das metas físicas detalhadas por programas de trabalho, à nível de unidade administrativa prestadora de serviços públicos ligada a finalidade do gasto;
- identificação físico-financeira de todas as alterações propostas no projeto de lei, na fase de aprovação e sanção pelo poder legislativo e executivo respectivamente;
- mensuração financeira a preços constantes e nominais, bem como a série histórica, para fins de comparação das metas e valores propostos e realizados dos exercícios financeiros anteriores;
- identificação de valores, metas e programas de trabalhos vetados pelo poder executivo, objetivando reavaliá-los e propor modificações para uma possível inclusão em propostas orçamentárias futuras.

A gestão da despesa autorizada exige tramitação processual e o cumprimento de alguns princípios de finanças públicas, sendo necessário, para ordenação da despesa, um conhecimento prévio da situação econômico-financeira da entidade, extraídos dos demonstrativos gerenciais disponíveis. É fundamental institucionalizar o fluxo de informações contábeis e administrativas, a fim de obter os insumos relevantes da execução orçamentária gerencial.

A implantação da contabilidade gerencial da despesa pública está condicionada a capacidade da administração pública de agrutinar informações existente do processamento da aplicação dos recursos públicos. Faz-se, portanto, necessário criar condições institucionais para a gestão gerencial, adotando os seguintes procedimentos operacionais:

- processo de programação orçamentária transparente desde a solicitação, análise, aprovação, até a liberação de recursos, a fim de possibilitar o estudo do acréscimo e decréscimo das previsões de crédito concedidas;
- processo licitatório com acesso em todas as suas modalidades e fases de tramitação;
- cadastramento dos instrumentos jurídicos firmados com o setor público, para obtenção de informações físico-financeiras de sua execução, em qualquer momento, além das modificações através de aditivos;
- empenhamento, liquidação e pagamento documentados, contendo informações do

processamento orçamentário, financeiro e legal completos;

- rotina institucionalizada de verificação do processamento da despesa, realizada sob os aspectos do controle gerencial, escritural e legal;
- implantação da informação das metas físicas dos serviços prestados através das unidades administrativas integradas à gestão orçamentária, financeira e administrativa, com objetivo de verificar a capacidade operacional de cada órgão setorial da administração pública;
- a apropriação contábil por centro de custos, priorizando o programa de trabalho mais adequado e a distinção direta e indireta da prestação de serviços públicos, para fins de identificação da produção governamental;
- administração financeira voltada para o controle interno e planejamento financeiro (fluxo de caixa), na qual é possível otimizar a aplicação dos recursos públicos e não recorrer freqüentemente a empréstimos por antecipação de receita.

Os órgãos de processamento de análises contábeis, controle interno e operacionais trabalham objetivando repassar informações peculiares de suas atuações, possibilitando, assim, aos responsáveis institucionais pela geração de demonstrativos gerenciais, a realização de relatórios contendo insumos contábeis e administrativos, imprescindíveis para o processo decisório, em qualquer nível hierárquico da estrutura do setor público.

#### **4 APERFEIÇOAMENTO NORMATIVO PROPOSTO PARA A GESTÃO GERENCIAL ORÇAMENTÁRIA, FINANCEIRA, CONTÁBIL E PATRIMONIAL**

##### **4.1 Proposta Orçamentária**

O processo da proposta orçamentária deve passar por revisão normativa substancial, para adequá-lo aos procedimentos de elaboração orçamentária adotados atualmente. Lei complementar à Constituição Federal deve abordar os seguintes assuntos:

##### **4.1.1 Participação Popular na Proposta Orçamentária**

A partir do processo de democratização ocorrido na década de 80, depara-se com uma crescente participação da sociedade na fase de definições políticas para alocação de recursos na proposta orçamentária. Torna-se necessário incorporar esses procedimentos, nascidos de um processo de reivindicação política, às normas disciplinadoras da elaboração orçamentária. Não pode haver engessamento do processo de participação popular, mas discipliná-lo dentro da boa técnica orçamentária é condição primordial para sua institucionalização. Questões relacionadas à abrangência, forma, restrição e fiscalização do processo de participação popular constituem matérias a serem tratadas em lei complementar, para homogeneização seletiva do processo e base de informações dos demonstrativos gerenciais.

##### **4.1.2 Estrutura Tridimensional Orçamentária**

Constitui prioridade inadiável para a gestão orçamentária a definição dos procedimentos na elaboração dos três orçamentos, no tocante às fontes e aplicação de recursos que financiam os orçamentos fiscais, da seguridade social e de investimentos das empresas.

##### **4.1.3 Metas Físicas**

Normatizar todas as fases de coleta, análise e definição dos quantitativos físicos propostos para o exercício seguinte, observando a evolução histórica do serviço ou investimento prestado à população, é ponto concensual entre os técnicos que trabalham com acompanhamento físico na execução orçamentária.

##### **4.1.4 Diretrizes Orçamentárias**

Sincronia legal entre o processo de elaboração e o de aprovação das diretrizes orçamentárias, tendo um prazo exequível após a sanção da LDO para elaboração da proposta.

Definir o conteúdo legal do projeto da LDO e da lei orçamentária para que não venham a se sobrepor, criando conflitos entre os poderes legislativo e executivo no momento da aprovação.

O processo de aprovação da proposta orçamentária merece um tratamento especial quanto

à faculdade de alteração do projeto inicial. É salutar a iniciativa da Constituição Federal de 1988 em democratizar a tramitação, permitindo alterações ligadas a erros e a remanejamento de dotação, excetuando dotações de pessoal e serviços da dívida. Observa-se, no entanto, que a falta de limite no montante a ser remanejado leva a um desvirtuamento do dispositivo constitucional e *desfiguração da proposta concebida em meta a realizar, ou seja, orçamento por programa. Deve ser criado um mecanismo legal que permita alterações por remanejamento caso haja viabilidade técnica e econômica das emendas modificadoras do projeto inicial.*

#### 4.2 Execução Orçamentária

A gestão da execução orçamentária tem de ser abordada legalmente, sem desconsiderar os princípios que norteiam a boa aplicação dos recursos públicos, porém, devem ser realçados os procedimentos alimentadores das informações gerenciais. Dentre as modificações pertinentes ao caráter gerencial da execução orçamentária destacam-se:

- a programação trimestral inserida num processo de planejamento orçamentário, sem o caráter provisório e meramente legalista, assumindo a função de formuladora da gestão de créditos orçamentários com efetiva autorização da despesa pública;
- o processamento da receita deve incorporar os recebimentos dentro do exercício financeiro, com recolhimento em caixa único, observando o princípio de unidade de tesouraria, sendo apropriados no sistema orçamentário os empréstimos por antecipação de receita, uma vez que tais fontes de recurso financeiro, não somente antecipam os recursos orçamentários, mas tornam-se uma linha de crédito plurianual, financiadora do setor público em época de escassez de recursos. Atualmente existe um desequilíbrio, uma vez que apenas a despesa financiada por ARO e os encargos decorrentes do empréstimo podem ser apropriados no sistema orçamentário, e o principal captado, no sistema financeiro. Propõe-se então, diante do caráter financiador da despesa orçamentária, sem o devido ingresso de recurso orçamentário compensatório, que tal em-

préstimo seja classificado como uma operação de crédito interna;

- as fases da despesa pública devem ser discriminadas como de fato são processadas no setor público: provisionamento, licitação, empenho, liquidação, disponibilidade financeira e pagamento. A legislação complementar deve disciplinar toda a tramitação processual e de fluxo financeiro a que está sujeita a despesa pública orçamentária e extra-orçamentária. Normatizar como deve ser a tramitação do processo da despesa extra-orçamentária contribui para institucionalização do recebimento, análise legal, e o devido repasse a quem de direito. O ritual do processamento da despesa orçamentária é primordial para os demonstrativos gerenciais, uma vez que o cumprimento de cada etapa, propicia o fornecimento de dados específicos ao administrador responsável pela ordenação da despesa. Em especial na fase do pagamento, a descentralização financeira é um avanço na gestão da aplicação dos recursos públicos, pois permite agilização no processo de quitação da despesa pública, através de suprimento financeiro aos órgãos setoriais, sem abrir mão da unicidade de tesouraria.

#### 4.3 Gestão Contábil e Controle Interno e Externo

O registro escritural da execução orçamentária da receita e despesa necessita de uma reavaliação voltada para o enxugamento dos demonstrativos contábeis, tornando a contabilidade mais gerencial e menos analítica no cumprimento das diversas fases da despesa e da receita pública. Atualmente a ação dos órgãos fiscalizadores externos está voltada, prioritariamente, para aplicação de recursos constitucionais, relacionados com repasses para prestação de serviços indiretos e órgãos com autonomia administrativa e financeira. Os demonstrativos analíticos sobrepõem-se aos balancetes e balanços publicados, porém não se pode perder a visão gerencial, propiciada por essas publicações periódicas.

Faz-se imperioso implantar uma seletividade nas demonstrações contábeis a fim de torná-las mais gerenciais, dando uma maior relevância aos dados existentes no setor público, a saber:

- o resultado da execução orçamentária da despesa e receita deve ser demonstrado no balanço financeiro e na demonstração das variações patrimoniais, sendo o comparativo da previsão versus execução informado em quadros da prestação de contas, com apuração do respectivo déficit ou superávit orçamentário. Observa-se que a intenção é abolir o balanço orçamentário, incorporando suas informações em outros demonstrativos contábeis, diminuindo o excesso de informações recorrentes;
- a obrigatoriedade, a nível de balancetes e balanços e outros demonstrativos, da execução orçamentária e extra-orçamentária dos orçamentos fiscais, seguridade social e investimento das empresas, identificando os repasses e financiamentos intra-orçamentários nas três esferas do governo. Esses demonstrativos contábeis são de cunho gerencial inquestionável, pois deixam transparente a origem e aplicação dos recursos nacionais;
- implementação da contabilidade de custos voltada para demonstrativos do ativo permanente, em especial os bens em estoque, evidenciando a aquisição ou recebimento em doação e o respectivo consumo (baixa) dos bens através das unidades administrativas prestadoras de serviço público direto ou indireto;
- demonstração da realização física dos serviços e obras públicas utilizando as ferramentas da apropriação de custos das classificações orçamentárias e das movimentações extra-orçamentárias do patrimônio público, informando as metas físicas propostas para o exercício financeiro e a respectiva realização parcial e final;
- a fiscalização orçamentária do ponto de vista gerencial através do controle dos programas de trabalho, sendo a publicação da realização por projetos e atividades um dos pré-requisitos para a averiguação, pelos órgãos de controle interno e externo, do cumprimento das ações programadas;
- o planejamento contábil através do plano de contas, devendo ser concebido objetivando gerar informações contábeis gerenciais, atendo aos custos públicos, metas físicas, órgãos ordenadores de despesa,

finalidade e natureza dos gastos, em síntese deve ser estruturado em todas as informações disponíveis da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

#### 4.4 Gestão Patrimonial

O setor público está numa fase embrionária no controle físico do seu patrimônio imobiliário. Vários motivos contribuem para esse estágio:

- descompasso entre os órgãos executores de obras e os administradores do patrimônio; a falta de um trabalho mais integrado entre órgãos de atividades afins, leva a não circulação de informações relevantes, tais como: imóvel desapropriado, benfeitoria realizada incorporável ou não ao patrimônio público, alienação de áreas remanescentes, aquisição de áreas para diversos fins, dentre outras relacionadas, com a situação patrimonial;
- inexistência de uma fiscalização de órgãos de controle externo na administração patrimonial das entidades públicas, ficando a cargo dos órgãos setoriais, a gestão otimizada ou não do patrimônio público.

Medidas objetivando implementar uma gestão patrimonial dinâmica, voltada para a administração gerencial deve adotar os seguintes procedimentos relevantes:

- inventário físico periódico dos bens imóveis e móveis feito pelos técnicos lotados no órgão responsável pelo patrimônio;
- controle da incorporação dos bens através de sistema integrado da área orçamentária e financeira com a patrimonial, além da fiscalização "in loco" da existência do mesmo nos órgãos setoriais;
- participação e acompanhamento nos atos preparatórios para declaração de utilidade pública dos bens imóveis;
- instituição de corpo técnico de fiscalização, com atribuições para averiguar as situações patrimoniais relacionadas com área remanescente, lotes vagos, doação e ocupação imobiliária sem autorização, levantamento documental em cartórios de registro de imóvel, dentre outras atividades;

- implementação de fluxo de informações periódicas com todos os órgãos executores de obras, contendo dados sobre a execução física das obras passíveis de serem incorporadas ou não ao patrimônio público, ou caso haja, demolições de benfeitorias;
- obrigatoriedade de comunicação expressa de qualquer transferência de bens imóveis entre os órgãos e doações autorizadas a terceiros;
- a desincorporação por extravio, exaustão, roubo, deve ser comunicada, de imediato, ao órgão responsável pela gerência do patrimônio, que toma as providências cabíveis e comunica ao órgão de contabilidade central.

A gestão patrimonial da participação acionária deve estar a cargo do órgão de contabilidade da entidade com o devido controle financeiro, levando em consideração a cotação das bolsas de valores. O controle de estoque deve ser gerenciado com o auxílio da contabilidade de custos com inventário no mínimo anual, demonstrando a situação real dos materiais em estoque no setor público.

Os demonstrativos da gestão patrimonial têm de espelhar a real posição do ativo permanente da entidade e cabe ao órgão operacional zelar por essa informação, providenciando reavaliações dos bens móveis e imóveis, através das comissões de avaliações idôneas, e em sintonia com o órgão central de contabilidade, implementar uma sistemática de depreciação condizente com a deteriorização dos bens.

## 5 CONCLUSÃO

A gestão orçamentária, financeira, contábil e patrimonial tem que acompanhar a evolução e a transformação dos atos e fatos contidos nas finanças públicas. Divorciar a mutação econômica da gestão contábil é não ter a contabilidade como uma ferramenta no processo decisório, além de relegá-la a registro de fatos pretéritos, abdicando-a de ser geradora de informações qualificadas e quantificadas para o administrador público, no exercício gerencial de suas funções de avaliar desempenhos e tomar decisões internas baseadas nas demonstrações contábeis.

A contabilidade gerencial passa a ser a face do contador-gerente, pois oferece oportunidade ao profissional da área contábil de gerar todas as informações demandadas pelos agentes públicos, sem ferir os atos normativos. A contabilidade governamental gerencial não necessariamente tem de seguir os princípios contábeis MACHADO (1993, p. 311), pois está voltada para geração dos demonstrativos físico-financeiros, imprescindíveis para o agente público investido em cargo de direção. Esta capacidade de discernimento do contador-gerente, aliada às facilidades de disponibilizar dados informatizados, permitem ao profissional dar um passo qualitativo no exercício de sua profissão, ocupando seu espaço no processo decisório da entidade.

## 6 BIBLIOGRAFIA

BRASIL, Constituição, 1988. Constituição da República Federativa do 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.

----- Lei nº 8.666 de 21 de junho de 1993. Regula o artigo 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências.

MACHADO, J. T., REIS, H. C. *A Lei 4.320 comentada*. 25. ed., Rev. E Atual. Rio de Janeiro: IBAM, 1993.

REIS, H. C. Área e centros de responsabilidades no controle interno das entidades governamentais. *A Lei 4.320/64 comentada*. 25. ed., Rev. Atual. Rio de Janeiro. IBAM, 1993, p. 306-320.

ANGELICO, J. *Contabilidade pública*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

KOHAMA, H. *Contabilidade pública: teoria e prática*, São Paulo. 3. ed. Belo Horizonte: Atlas, 1991.



# NOTAS AOS COLABORADORES

- A revista tem preferência por matérias inéditas tanto no país como no exterior.
- As colaborações não serão remuneradas, considerando que o objetivo maior é contribuir com a classe contábil, buscando o seu desenvolvimento e aperfeiçoamento técnico e cultural.
- Cada autor receberá, sem ônus, 3 exemplares da revista em cujo número sair publicado seu trabalho.
- O trabalho poderá ser enviado ao Conselho Editorial da seguinte forma:
  - em disquete acompanhado de uma cópia impressa, especificando o nome do editor de textos utilizado, formatado preferencialmente na fonte Courier, tamanho 12, entrelinha equivalente ao espaçamento 1,5, obedecendo as margens de 2cm de todos os lados (superior, inferior, esquerda e direita);ou
  - datilografado em papel branco, duas vias, no formato A-4 (210mm x 297mm), em uma só face, em espaço dois. A datilografia deverá ser de boa qualidade, sem rasuras ou emendas, obedecendo as margens: 3,5cm, margens superior e esquerda e 2,5cm, margem inferior e direita.
- Cada trabalho deverá vir precedido por um resumo (até 250 palavras) que permita uma visão global e antecipada do seu conteúdo.
- As ilustrações, tabelas e os gráficos que acompanham os artigos, devem ser entregues para publicação como anexos, com as respectivas legendas numeradas e indicação da localização desejável no texto, entre dois traços horizontais, para facilitar a publicação.
- As fórmulas matemáticas devem ser claras no próprio texto, não podendo oferecer dupla interpretação.

Ex: Não confundir o algaismo *I* com a letra *l*.
- Notas de rodapé devem ser reduzidas ao mínimo e reservadas às notas explicativas.
- As citações bibliográficas deverão ser indicadas no corpo do texto, apenas pelo sobrenome do autor citado, em letras maiúsculas, pelo ano da obra e número da(s) página(s) citada(s), tudo entre parênteses.

Ex: (MASI, 1971, p. 36-37).

  - Se o autor fizer parte integrante do texto, menciona-se a(s) data(s) da(s) publicação(ões) citada(s) e páginas entre parêntese, logo após o nome do autor.

Ex: Afirma PRIETO (1989, p. 19) do DCC da Universidade de Uberlândia, em artigo recentemente publicado, com que concordamos plenamente.
  - A bibliografia ou referências bibliográficas deverão ser apresentadas no final do artigo, em ordem alfabética de acordo com a NBR 6023.

Ex: Livro: MARION, J. C. *Contabilidade empresarial*. 2. ed., São Paulo : Atlas, 1973.  
Periódico: ASSIS, J. L. F. A microempresa, nos âmbitos federal, estadual e municipal. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 5, n. 1, p. 34-40, fev. 1995.