

O controle interno municipal à luz das NBCASP e sua relação com os sistemas de informação

Roberta Graziella Vivian Castro – Serafina Corrêa – roberta_vivian@hotmail.com

César Volnei Mauss – Faculdade de Tapejara – cezarvolnei@yahoo.com.br

Flavio Flach – TCE/RS – flach@tce.rs.gov.br

Resumo:

A sociedade moderna está cada vez mais complexa e conectada, querendo saber onde são aplicados os recursos públicos. Por isso, o gestor público, além da obrigatoriedade de atender a legislação, precisa aprimorar a gestão e as ferramentas de controle para poder dar conformidade as informações processadas pela contabilidade divulgadas na internet, para que a população possa avaliar o resultado da gestão. Isto porque, a legislação impõe como regra a publicidade e transparência dos atos de gestão, por meio da tecnologia da informação, visando boas práticas de governança corporativa pública. Estas informações são divulgadas por meio dos sistemas informatizados de finanças públicas desenvolvidas para atender às áreas orçamentária e financeira interoperáveis com entrada automática de dados para evidenciar custos das unidades administrativas e dos programas de governo, em conformidade com os registros contábeis. O objeto da contabilidade é o patrimônio e deve ser evidenciado pelas demonstrações contábeis de forma que a sociedade conheça a realidade municipal, garantindo assim os princípios básicos de governança corporativa, por meio da transparência. Neste estudo, analisaram-se os procedimentos de controle interno de estoques realizados na Prefeitura de Serafina Corrêa, com objetivo de verificar o atendimento às normas contábeis vigentes, utilizando-se dados do exercício de 2014, aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que, por sua vez, está alinhado com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS). Como resultado, verificou-se o alinhamento parcial das práticas de controle a estas normativas, o que interfere diretamente nas informações divulgadas na internet, pela contabilidade, prejudicando assim, as boas práticas de governança corporativa.

Palavras chaves: Contabilidade. Estoques. Controle Interno. Solução informatizada.

1 Introdução

A Administração Pública é tarefa nobre e mais do que nunca, requer que os agentes envolvidos nessa missão, observem os princípios da eficiência, eficácia, economicidade, publicidade. Neste contexto, surge a obrigatoriedade do gestor público promover a publicidade de seus atos, por meio da transparência na gestão, princípio básico de boas práticas de governança corporativa.

Recaiu sobre a contabilidade governamental, a missão de buscar dados no sistema de controles internos, e processá-los para que sejam transformados em informação que deve ser publicada de forma on-line, na internet, para o acesso público. A esse processo, se denominou de transparência pública, que visa garantir a governança corporativa.

Para cumprir essa missão, a contabilidade se utiliza das TIC (tecnologia da informação e comunicação), e num futuro próximo, do XBRL (eXtensible Business Reporting Language), que propiciam a transparência eficiente e tempestiva.

Porém, a inexistência de sistemas informatizados integrados, deficiência nos controles internos, dificuldades na coleta de dados, excessos de burocracia e detalhamento de controles, entre outros aspectos, são as maiores dificuldades para se obter uma informação final mais conforme e de qualidade para ser divulgada.

Dentre as tarefas da Contabilidade, têm-se a proteção do patrimônio por diversas formas, dentre elas o controle e a contabilização dos bens. A par disso, têm-se entre as preocupações contábeis, à adequação ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP, que dispõe as diretrizes a serem observadas pela área pública, em relação a procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes às IPSAS publicadas pelo IFAC (*International Federation of Accountants*).

O Patrimônio da Entidade, como objeto da contabilidade, está evidenciado pelas NBCASP com enfoque específico no MCASP (2012) na Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais. Nesse contexto, esse artigo aborda o novo enfoque contábil e colabora para o entendimento e aplicação integral das normas, no que tange aos estoques, frente às peculiaridades existentes e a necessidade de divulgação da informação contábil.

O objetivo geral desta pesquisa é analisar se os atuais procedimentos do Setor de

Almoxarifado da Prefeitura Municipal de Serafina Corrêa asseguram o atendimento às normas contábeis vigentes. Para tanto, os objetivos específicos são: realizar os comparativos entre as normas brasileiras, internacionais e do manual de contabilidade, todos aplicados ao setor público; avaliar os procedimentos de controle utilizados e sugerir a criação ou adequação de novos procedimentos de controle interno visando assegurar o atendimento das normas e a conformidade da informação tornada transparente para o controle social.

2 Fundamentação teórica

2.1 O controle interno, a tecnologia da informação e a governança corporativa

Atividade de Controle é aquela executada a tempo e de maneira adequada, que permite a redução ou administração dos riscos de fraudes ou erros. O processo de controle interno e os agentes envolvidos para obtenção das informações necessárias à identificação de riscos e oportunidade, acontece através dos sistemas internos, que podem ser caracterizados como complexos sistemas computacionais a simples reuniões de equipes de trabalho para obtenção das informações necessárias ao acompanhamento dos objetivos operacionais, de informação e de conformidade.

Um aspecto relevante e implícito nas funções dos controles internos, é de atuar no sentido de produzir e dar conformidade e confiabilidade a informação contábil. Ocorre, que no setor público, existem diversos desarranjos ou conflitos entre os agentes que são interessados neste setor. E como indicam Shleifer e Vishny (1997), aparentemente a necessidade de gestão está justamente para satisfazer e ao mesmo tempo convergir interesses, o que parece ser uma abordagem mais econômica e financeira para o conceito de governança corporativa.

Portanto, há uma grande preocupação em se desenvolver mecanismos que protejam a sociedade, e que, segundo Shleifer e Vishny (1997), são de cunho econômico e legal, e podem ser ajustados através de processo político. Esse conflito entre as partes é conhecido como conflito de agência e a assimetria informacional que aparecem como principais motivadores para a existência de governança corporativa em várias partes do mundo, inclusive na iniciativa privada. Logo, foram criados instrumentos para garantir boas práticas de governança corporativa que visam, justamente, diminuir o risco de abuso de poder por parte de gestores. Assim, é necessário um conjunto de medidas que tentem aproximar os interesses dos *stakeholders*, reforçando mecanismos que garantam equidade, transparência e *accountability* (Lustosa 2004).

E é neste contexto que surgem as TIC's (tecnologia da informação e comunicação) que vem criando as condições de interação da sociedade com o poder público e o controle dessa sociedade sobre as atividades do Estado. O acesso a informação, envolvendo conceitos como publicidade, transparência e *accountability*, passa a ser instrumento primordial para facilitar o controle social sobre os atos e fatos de gestão pública.

2.2 A relação da contabilidade e o controle interno dos estoques

Os profissionais da contabilidade cada vez mais devem se capacitar para lidar com os desafios atuais da divulgação e apresentação de informações conformes em forma de conteúdo digital, garantindo-lhes uma autuação confiável e sintonizada com a sociedade.

Inicialmente, cabe ressaltar os novos aspectos a respeito da contabilidade governamental, enfatizando a integração com outros setores da administração pública, em especial, o de controle de materiais em estoque no almoxarifado.

O MCASP (2012), no tocante ao conceito dos estoques, elenca que são ativos na forma de materiais ou suprimentos a serem usados no processo de produção ou distribuídos na prestação de serviços; mantidos para a venda ou distribuição no curso normal das operações e usados no curso normal das operações. Ainda, refere que, quando os bens forem distribuídos gratuitamente ou subsidiados (a taxas não de mercado), os estoques serão valorados a custo ou valor de reposição, o menor dos dois (princípio da prudência).

As Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*), aplicada a todas as entidades do setor público, com exceção às Empresas Estatais. Para mensuração dos estoques, a IPSAS 12 (2010, p. 352) que estes devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor. Quando os estoques tiverem sido adquiridos através de uma transação sem contraprestação, o custo deve ser mensurado pelo seu valor justo na data da aquisição.

No que diz respeito à avaliação ou a mensuração, a NBC T SP 16.10 (2008) orienta que os estoques são mensurados e avaliados com base no valor de aquisição ou no valor de produção ou de construção. Ainda, se o valor de aquisição, de produção ou de construção for superior ao valor de mercado, deve ser adotado o valor de mercado. Nesse sentido, também o MCASP (2012) refere que os estoques são mensurados com base no valor de aquisição/produção/construção ou valor realizável líquido, dos dois o menor.

Observa-se que, a mensuração desses ativos atende ao princípio da prudência, ou seja, a adoção do menor valor para os componentes do Ativo e do maior valor para os do Passivo. Com base na redação dada pela Resolução CFC nº 1367/2011, o Princípio da Prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício de julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais.

2.3 Critérios a serem observados no controle de estoque

O MCASP (2012) trata os gastos de distribuição, de administração geral e financeira como variações patrimoniais diminutivas do período em que ocorrerem e não como custo na formação dos estoques, bem como relaciona algumas despesas excluídas do valor de estoque e reconhecidas como variações patrimoniais diminutivas do período em que são obtidos: quantias anormais de materiais desperdiçados, mão de obra ou de outros custos de produção; custos de armazenamento, a menos que sejam necessários no processo de produção antes de uma nova fase de produção; despesas gerais administrativas que não contribuam para colocar os estoques no seu local e na sua condição atual e custos de vendas. A NBCASP 16.10 (2008) refere que os gastos de distribuição, de administração geral e financeira sejam considerados como despesas do período em que ocorrerem, porém, ativáveis por sua essência de investimento. No comparativo com a IPSAS 12 (2010) não há referência específica quanto a esses gastos.

O MCASP (2012) define como método para mensuração e avaliação das saídas dos estoques é o custo médio ponderado, conforme inciso III, art. 106 da Lei nº 4320/64. Pelo método do custo médio ponderado, o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo de um período, e do custo de itens semelhantes comprados ou produzidos durante o período. A NBCASP 16.10 (2008) também define o custo médio ponderado como o método para mensuração e avaliação das saídas do almoxarifado, principalmente, quando não for viável a identificação de custos específicos dos estoques.

Nos critérios de valoração de estoques, a IPSAS 12 regra que o custo dos estoques que não são normalmente intercambiáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projetos específicos deve ser atribuído pelo uso da identificação específica dos seus custos, deve ser atribuído pelo uso do critério Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair (PEPS) ou pelo critério do custo médio ponderado. A Prática Contábil da IPSAS difere, em parte, quando permite o método PEPS na valoração de estoques, pois tanto a NBCASP quanto o MCASP definem o método do custo médio ponderado, em observância a Lei Federal nº 4320/1964.

A entidade deve usar sempre o mesmo critério de custeio para todos os estoques que tenham uma natureza e um uso semelhantes para a entidade. Para os estoques que tenham outra natureza ou uso, poderão justificar-se diferentes critérios de valoração.

Para os casos de deterioração física parcial, obsolescência, bem como outros fatores

análogos, deve ser utilizado o valor de mercado, conforme consta na NBCASP 16.10 (2008). O MCASP (2012) observa que quando houver deterioração física parcial, obsolescência, bem como outros fatores análogos, deve ser utilizado o valor realizável líquido. Nesse comparativo, a IPSAS 12 (2010) não possui regramento sobre o assunto.

2.4 Do controle patrimonial e dos registros contábeis dos estoques

Para Kohama (2006, p. 173), o patrimônio público, por analogia “compreende o conjunto de bens, direitos e obrigações avaliáveis em moeda corrente, das entidades que compõem a Administração Pública”. Nessa linha de compreensão destacam-se os estoques, que são avaliáveis em moeda corrente. Quintana (2011, p. 127), a partir da edição da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF e recentemente com a edição das NBCASP, entende que o patrimônio passou a ter importante destaque na Administração Pública, visto que, ao longo da história brasileira, a gestão patrimonial foi pouco valorizada, porque a ênfase do setor público focava o controle orçamentário e financeiro.

Para Barbosa (2013, p. 70), o ponto nefrágico do controle patrimonial reside na correta diferenciação entre as classificações econômica da despesa pública denominada de Material Permanente e Material de Consumo.

No que diz respeito aos controles internos, o CRC/RS (2013, p. 136), destaca que a NBCT 16.8 (2008) estabelece referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.

Na sua abrangência, sob o enfoque contábil, o controle interno compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais; dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente; propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada; estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas; contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade; auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

No que tange a apresentação das demonstrações contábeis a IPSAS 1 (2010) orienta que o detalhamento proporcionado nas subclassificações depende dos requisitos das IPSASs e da dimensão, natureza e função dos montantes envolvidos. Esses fatores também são usados para decidir as bases a se utilizar para tal subclassificação.

O balanço patrimonial deve refletir a realidade de seus elementos patrimoniais. Assim, imprescindível que o controle de estoques de materiais, adquiridos ou produzidos Entidade Pública seja regulamentado, considerando o disposto na legislação, com papéis de trabalho definidos e relatórios padronizados a serem encaminhados ao Setor de Contabilidade para conciliação dos saldos mensalmente.

Pela IPSAS 12 (2010), que trata dos estoques, as demonstrações contábeis devem divulgar diversas informações quanto a mensuração, reconhecimento e práticas contábeis atinentes a seus fatos geradores. O art. 83 da Lei Federal nº 4320/1964, dispõe que a contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencente.

2.5 Procedimentos de controle interno para o setor de almoxarifado

A partir de um controle eficiente será possível obter informações precisas e adequadas para a formulação de diretrizes de ação administrativa. Assim, haverá proteção dos ativos contra quaisquer situações de riscos, fraudes, desperdícios e contra erros decorrentes de cálculos incorretos, de contabilizações inadequadas, da realização de procedimentos não autorizados ou de omissão, bem como contra erros intencionais ou manipulações.

Para Cruz (2008, p. 83), o processo de controle interno, exercido em toda a organização como instrumento auxiliar de gestão, deve, preferencialmente, ter caráter

preventivo, ser executado permanentemente e estar voltado para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos. Logo, a verificação contínua dos procedimentos é essencial para acompanhar a observância das normas contábeis vigentes.

As normas para a realização das despesas, o controle dos Bens Patrimoniais e o registro das entradas e saídas de bens do almoxarifado representam poderosos instrumentos de Controle Interno nas entidades públicas.

Nesse sentido, Castro (2008), o controle é visto como um instrumento da democracia. A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, em seu art. 15, diz que: “A sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público sobre a sua administração”.

Para os municípios sob a jurisdição do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, deve ser observado as diretrizes que pautam o Sistema de Controle Interno municipal estabelecidas na Resolução TCE/RS nº 936/2012.

Quanto ao almoxarifado, necessário verificar se os estoques de materiais de consumo são proporcionais às necessidades contínuas dos setores que os utilizam, denotando a observância ao princípio constitucional da economicidade; as instalações são apropriadas e seguras para a guarda e depósito dos materiais; à exceção daqueles adquiridos através do regime de adiantamento, bem como os para consumo imediato, todos os demais materiais adquiridos transitam pelo almoxarifado; os materiais estocados são distribuídos aos diversos setores da administração, mediante requisição devidamente assinada, por servidor autorizado a requisitá-los; se a avaliação dos bens de almoxarifado se deu pelo preço médio ponderado das compras, como dispõe a legislação em vigor, se os saldos registrados no controle de estoque (fichas, relatórios, etc.) correspondem a real existência do material.

3 Procedimentos metodológicos

A pesquisa foi desenvolvida por meio de referencial teórico com abordagem comparativa das normas contábeis e a análise documental a partir dos dados coletados dos registros de estoques no setor de almoxarifado e das demonstrações contábeis do setor de contabilidade. Quanto à natureza esta pesquisa é classificada como aplicada, gerando sugestão de procedimentos práticos para a área estudada. Quanto a abordagem do problema, a pesquisa será qualitativa e em relação aos objetivos a pesquisa caracteriza-se por ser descritiva.

Assim, serão observados, registrados, analisados e ordenados os dados, para identificar os procedimentos utilizados nos registros de estoques nos setores de almoxarifado e no setor de contabilidade do Município de Serafina Corrêa, com população estimada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE (2014) de 15.614 habitantes.

A amostra dos documentos coletados foi relativa ao período de janeiro a dezembro de 2014, localizados no Setor de Almoxarifado, Balancete de Verificação do Setor de Contabilidade, e os dados disponíveis no Portal de Transparência do Município, utilizando a técnica de observação direta intensiva, pois se entende que esse período é suficiente, tendo em vista a data em que entrou em vigor, para os Municípios, a obrigatoriedade de elaboração das demonstrações contábeis consolidadas e padronizadas com base no PCASP.

4 Análise dos resultados

4.1 Gestão e controle de estoques na prática

O Poder Executivo Municipal de Serafina Corrêa possui quatorze secretarias, incluindo o Gabinete do Prefeito, nos termos da Lei Municipal nº 3195/2014 e 7 locais de armazenamento de materiais. O valor armazenado em estoques é relevante e refere-se a diversos tipos de materiais com custo elevado de aquisição.

No art. 22 da referida lei, consta na regulamentação da estrutura administrativa municipal, a Divisão de Almoxarifado e a Assessoria Administrativa da Divisão de Almoxarifado que estão integradas na Secretaria Municipal de Administração e Recursos Humanos com as seguintes atribuições, respectivamente:

Divisão de Almoxarifado - com atribuições de controlar e acompanhar as atividades do Almoxarifado da Prefeitura, tais como: conferência, armazenamento, guarda, conservação, distribuição, controle, codificação, especificação e padronização de materiais e equipamentos; manter escrituração centralizada e atualizada dos materiais providenciando para que se conserve sempre em estoque quantidades correspondentes às necessidades das unidades requisitadas, de acordo com os níveis pré-fixados; reunir e fornecer elementos informativos e estatísticos sobre o consumo de materiais que facilitem o estudo de previsões anuais; e outras tarefas correlatas; Assessoria Administrativa da Divisão de Almoxarifado - com a responsabilidade de prestar assessoramento administrativo, dando suporte na organização rotineira de entrada e saída de materiais, observando o fichário de controle de estoque, bem como boletins estatísticos de demais atividades afins.

Registra-se que não há servidores nomeados para a Divisão de Almoxarifado e para a Assessoria Administrativa da Divisão de Almoxarifado. No quadro de cargos, há 03 (três) cargos de almoxarife criados nos termos da Lei Municipal nº 2306/2006 e 01 (um) cargo ocupado.

Observa-se a necessidade de nomear mais um almoxarife para atuar na Secretaria de Saúde e outro para o Centro Administrativo Municipal, pois há servidores do quadro de cargos em comissão desempenhando as funções de almoxarife, que são atividades permanentes da administração.

Assim, as informações e relatórios foram obtidos junto ao único Almoxarife investido no cargo público, que exerce as suas atribuições na Secretaria Municipal de Obras Públicas, Trânsito e Desenvolvimento Urbano, onde existe um dos almoxarifados municipais, bem como nos demais que constam no Quadro 1.

Quadro 1 – Relação de Almoxarifados

Almoxarifado	Tipo de material	Localização
01 – Centro Administrativo	Limpeza e higienização, alimentos para animais, gêneros de alimentação, educativo e esportivo, festividades de homenagens, expediente, outros materiais de consumo	Centro Administrativo Municipal
10 – Obras Públicas, Trânsito e Desenvolvimento Urbano	Combustíveis, lubrificantes, peças, material de construção, material elétrico, manutenção de veículos	Secretaria Municipal de Obras Públicas, Trânsito e Desenvolvimento Urbano
20 – Farmácia Básica	Medicamentos	Secretaria Municipal de Saúde
21 – Farmácia PSF Planalto	Medicamentos	PSF do Bairro Planalto
22 – Farmácia ESF Gramadinho	Medicamentos	ESF do Bairro Gramadinho
23 – Farmácia ESF Santin	Medicamentos	ESF do Bairro Santin
24 – Farmácia UBS Aparecida	Medicamentos	UBS do Bairro Aparecida
30 – Material Ambulatorial	Odontológico, Farmacológico, Ambulatorial	Secretaria Municipal de Saúde
40 – Medicamentos Especiais	Medicamentos	Secretaria Municipal de Saúde

Fonte: Sistema de Controle de Almoxarifado – TecnosWeb

Portanto, existem sete (7) locais de armazenamento de materiais, com diversos tipos diferentes de produtos. Destaca-se que, há regramento municipal tratando do controle dos estoques, mas que necessita de atualizações frente às novas normas para garantir o atendimento às mesmas. Dessa análise se observa a infringência da Lei Municipal nº 1839/2001, que estabelece normas de funcionamento do almoxarifado municipal, instituiu o sistema de controle e distribuição de materiais.

Esse regramento não contempla as exigências atuais, carece de nova legislação que abarque as disposições necessárias para a escrituração contábil em conformidade com os Princípios de Contabilidade, alinhado às necessidades de informação aos seus usuários.

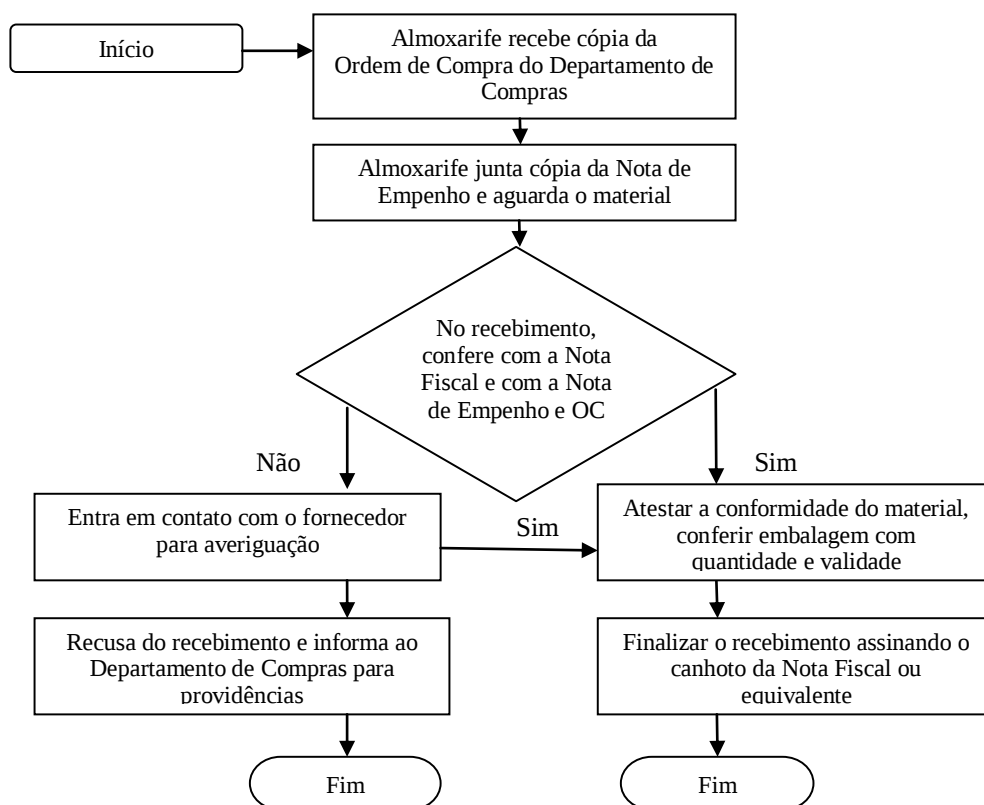
O sistema de controle de materiais de consumo é informatizado e utilizado em todos os almoxarifados relacionados, software da empresa Tecnos web, com a possibilidade de geração de relatórios com posição financeira diária, resumo de movimentações por período, classificação por centro de custos, classificação contábil, retirada de medicamentos por paciente, dentre outros.

Para a coleta de dados foram utilizados os relatórios do sistema de almoxarifado (resumo de movimentações por período, relação de centros de custos, relatório de classificação contábil, relação de almoxarifados e relação de linhas de produtos) e o balancete de verificação, balanço patrimonial gerado pelo sistema de contabilidade, mas ainda não integrado de forma automática.

O software de Controle de Material em Almoxarifado permite a emissão de diversos relatórios gerenciais, bem como o rastreamento das operações realizadas pelos usuários o que permite maior segurança ao sistema de controle interno. Contudo, não há integração do sistema de almoxarifado ao sistema de contabilidade no momento do recebimento definitivo do bem com a liquidação da despesa, o que acaba gerando inconformidades na apuração mensal das movimentações.

As rotinas para o recebimento dos materiais é caracterizada por etapas e após os procedimentos de recebimento são encaminhadas para o Setor de Contabilidade para a liquidação da despesa. As etapas de rotina para o recebimento de materiais de consumo podem ser visualizadas no fluxograma a seguir:

Fluxograma 1: Rotina para recebimento de materiais – Entrada no Almoxarifado



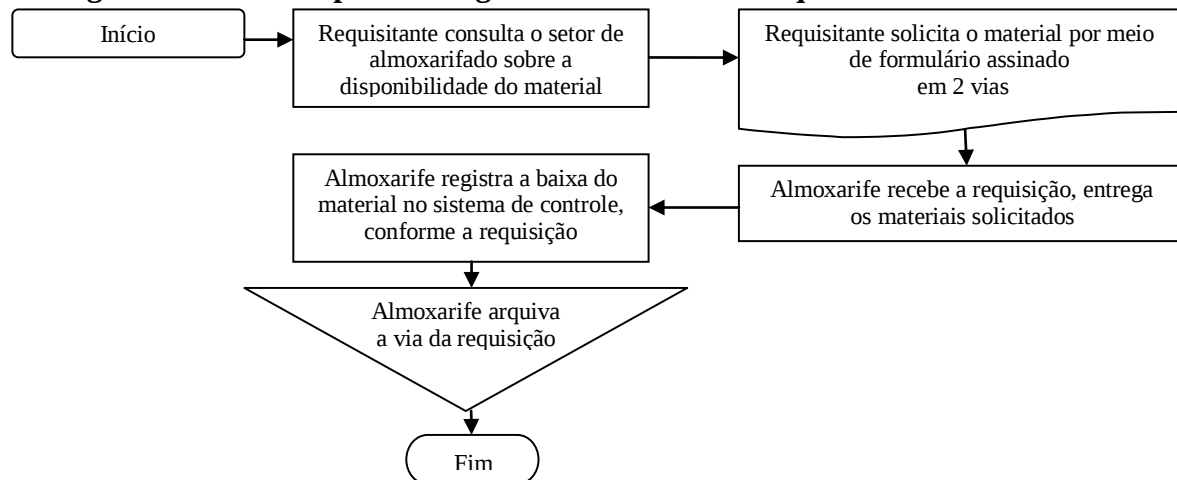
Em havendo grande quantidade de material para conferência, como por exemplo, os medicamentos, o farmacêutico responsável realiza o recebimento provisório, para posterior conferência, nos termos do artigo 73 da Lei Federal nº 8.666/1993, que caracteriza a fase contábil de liquidação. Observou-se que não há recebimento de bem considerado permanente pelos almoxarifados.

Após finalizar o recebimento do material, o Almoxarife encaminha Nota Fiscal atestando o recebimento para o Setor de Contabilidade, que deve efetuar o registro da fase de liquidação da despesa na mesma data da entrada/conferência do material no almoxarifado.

Importante destacar, que o Município possui a figura do Fiscal do Contrato, designado por Portaria para cada contrato, que acompanha a execução dos mesmos, conferindo a qualidade dos materiais entregues e se os termos contratuais foram atendidos.

Para a entrega do material em estoque, a rotina utilizada é adequada, pois cada setor possui um bloco numerado para realizar a solicitação de material, que é preenchido e assinado pelo órgão requisitante, e segue conforme Fluxograma a seguir:

Fluxograma 2 – Rotina para entrega de materiais do estoque – Saída do Almoxarifado



Em não havendo material suficiente no estoque, o almoxarife encaminha ao Departamento de Compras para o processo pertinente de compras. As Tabelas 1 e 2, apresentam na sequência, a movimentação de produtos no almoxarifado 1, contém os dados quantitativos da amostra selecionada de acordo com o método para mensuração e avaliação das saídas dos estoques, que é o custo médio ponderado.

Tabela 1 – Amostra selecionada caneta esferográfica preta

Data	Docum	Tipo	Quant	Valor	Estoque	Saldo	Custo Médio	CC
04-08-2014	6282	E	200	88,00	200	88,00	0,44	004
04-08-2014	6285	E	5	2,20	205	90,20	0,44	050
04-08-2014	6285	S	5	2,20	200	88,00	0,44	050
15-08-2014	16628	S	1	0,44	199	87,56	0,44	004
15-08-2014	17712	S	20	8,80	179	78,76	0,44	141

Fonte: Relatório de movimentações por produto

Tabela 2 – Amostra selecionada vassoura de nylon

Data	Docum	Tipo	Quant	Valor	Estoque	Saldo	Custo Médio	CC
23-04-2014	18881	E	6	15,00	6	15,00	2,50	004
23-04-2014	18884	E	2	5,00	8	20,00	2,50	045
23-04-2014	18884	S	2	5,00	6	15,00	2,50	045
23-04-2014	18883	E	4	10,00	10	25,00	2,50	067
23-04-2014	18883	S	4	10,00	6	15,00	2,50	067
28-04-2014	15722	S	3	7,50	3	7,50	2,50	015

Fonte: Relatório de movimentações por produto

As Tabelas 1 e 2 mostram que o saldo de valores dos produtos está adequadamente calculado pelo sistema informatizado, ou seja, pelo método do custo médio ponderado. Com base nos dados, nota-se que nas novas entradas, na coluna tipo de movimentação, representada pela letra E (entrada), a quantidade é somada ao saldo de estoque existente e compõe o novo custo médio do produto que é apresentado no momento da saída do mesmo produto, representada pela letra S (saída).

Outro aspecto importante analisado nas Tabelas 1 e 2, refere-se à organização verificada nas informações das movimentações de entrada e saída de materiais por centro de custo, representada pela sigla CC. Tal informação é imprescindível para o gerenciamento das atividades executadas.

4.2 Lançamentos contábeis específicos e a governança corporativa

Na dicção de Mauss (2008), incorpora-se o entendimento de que, no setor público, a contabilidade deve, além de servir aos gestores em suas atividades, destinar-se também ao público externo. Nesta função de informar ao público externo e aos conselhos de gestão pública, a contabilidade se utiliza das TIC e do XBRL para possibilitar aos cidadãos e aos órgãos de controle externo a garantia da transparência das ações e dos resultados da gestão.

A Lei Complementar Federal nº 101/2000, a LRF, alterada pela Lei Complementar Federal nº 131/2009, estabeleceu a necessidade de transparência na gestão fiscal dos Entes da Federação. Em 2010, houve a publicação do Decreto Federal nº 7.185/2010, que dispôs sobre o padrão mínimo de qualidade do sistema integrado da administração financeira e controle, no âmbito de cada ente da Federação, nos termos do art. 48, parágrafo único, inciso III, da Lei Complementar n 101.

Nesta esteira, o Ministério da Fazenda editou a Portaria MF nº 548/2010, regulamentando os requisitos mínimos de segurança e conformidade da informação contábil, que deve resultar de um sistema integrado de administração financeira e controle utilizado no âmbito de cada ente da Federação, adicionais aos previstos no Decreto nº 7185/2010.

Para a contabilidade evidenciar os saldos dos estoques nos demonstrativos contábeis, é necessário que existam relatórios mensais que demonstrem sinteticamente os lançamentos de entradas, saídas e saldo final do período. Essa informação deve ser encaminhada à contabilidade de forma tempestiva e conforme, como é ditado na Resolução CFC nº 1330/2011, que trata da Escrituração Contábil.

Os estoques são relevantes para contabilidade, pois o seu consumo é fonte de informação de custos e de registro de variação patrimonial, para os balanços. Informações que são importantes também para a sociedade, eis que, o poder público municipal possui altos valores em estoque, em termos de: medicamentos, pneus, combustível, peças de reposição para veículos e máquinas rodoviárias, material de expediente, material hospitalar, etc.

Por este motivo, em 2014, o roteiro de lançamentos contábeis, foi todo padronizado pelo PCASP, visando garantir a comparabilidade e escalabilidade da informação contábil, para qualquer usuário e interessado:

a) Na liquidação da despesa de aquisição de materiais, quando não é possível definir logo, quais serão objetos de controle no almoxarifado e quais serão consumidos de imediato:

Natureza da Informação: Patrimonial

D – 1.1.9.8.1.03.00.00 – Despesa a Apropriar por Pendência de Informações

C – 2.1.3.1.1.01.01.00 – Fornecedores Não Financiados a Pagar (se pago em parcela única) ou

C – 2.1.3.1.1.01.02.00 – Fornecedores Financiados a Pagar (se pago em parcelas)

Natureza da Informação: Orçamentária

D - 6.2.2.1.3.01.00.00 – Crédito empenhado a liquidar

C – 6.2.2.1.3.03.00.00 – Crédito empenhado liquidado a pagar

D – 6.2.2.9.2.01.01.00 – Empenhos a Liquidar

C – 6.2.2.9.2.01.03.00 – Empenhos Liquidados

Natureza da Informação: Controle

D – 8.2.1.1.2.00.00.00 – DDR Comprometida por Empenho

C – 8.2.1.1.3.00.00.00 – Comprometida por Liquidação

b) Pelo registro mensal de entradas de estoque, baseado em informação do almoxarifado, quando, então, serão conhecidos os materiais que efetivamente nele transitaram:

Natureza da Informação: Patrimonial

D – 1.1.5.6.1.01.00.00 – Material de Consumo a D - 1.1.5.6.1.00.00.00 - Outros Estoques

C – 1.1.9.8.1.03.00.00 – Despesa a Apropriar por Pendência de Informações (desdobramento existente no PCASP da União. Tal conta não deverá apresentar saldo ao final do exercício)

c) Pelo registro mensal das saídas de estoque, também com base em demonstrativo encaminhado pelo almoxarifado (variação patrimonial diminutiva):

Natureza da Informação: Patrimonial

D – 3.3.1.1.1.00.00 – Consumo de material – Consolidação (observar os desdobramentos existentes no PCASP para cada tipo/espécie de material de consumo)

C – 1.1.5.6.1.01.00.00– Material de Consumo a D - 1.1.5.6.1.00.00.00 - Outros Estoques

d) Após o registro tempestivo, mensal, das entradas e saídas de almoxarifado, a conta contábil 1.1.9.8.1.03.00.00 – Despesas a Apropriar por Pendência de Informações apresentará o saldo correspondente aos materiais que, por dedução, foram adquiridos para consumo imediato, sem trânsito pelo almoxarifado. Assim, restará à contabilidade efetuar o lançamento de ajuste da variação patrimonial diminutiva, zerando o saldo da referida conta:

Natureza da Informação: Patrimonial

D - 3.3.1.1.1.00.00 – Consumo de Material – Consolidação (observar os desdobramentos existentes no PCASP para cada tipo/espécie de material de consumo)

C – 1.1.9.8.1.03.00.00 – Despesa a Apropriar por Pendência de Informações

O relatório de resumo de movimentações emitido mensalmente para a conciliação junto ao setor de contabilidade, não é elaborado em conformidade com os elementos de despesa do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP (2015), o que dificulta a análise e o desdobramento dos materiais para a correta contabilização.

Entende-se que, no início de cada mês, para fins de conferência e conciliação, deve ser verificado o saldo das contas dos materiais disponíveis no estoque dos Almoxarifados com os registros contábeis. O Almoxarife responsável por cada Almoxarifado deverá providenciar relatório do sistema informatizado, denominado de Balancete por Saldo, que demonstrará o saldo inicial, as movimentações ocorridas no período e o saldo final, com os códigos do elemento da despesa conforme Plano de Contas Aplicado ao Setor Público para o exercício de 2015. O Balancete por Saldo, para municípios, deverá ser encaminhado mensalmente para a Divisão de Contabilidade.

Todos os relatórios deverão ser assinados pelo Almoxarife e Contador. Após a conferência dos relatórios, uma das vias é devolvida ao Almoxarifado para arquivamento, de forma a facilitar sua consulta quando necessário.

A Prefeitura de Serafina Corrêa possui estoques em 7 almoxarifados distintos, esses ativos estão demonstrados no Balanço Patrimonial Municipal, nos termos do art. 105 da Lei Federal 4320/1964, disponível no Portal de Transparência e nos registros das Atas da Comissão de Inventário Anual, neste e em outros relatórios informativos para a sociedade.

Essa informação visa atender as normas de governança corporativa, as legislações de transparência, contas públicas e disposições do TCE/RS.

Observou-se que, a Prefeitura utiliza da modalidade de licitação pregão presencial para registro de preços, para diversos materiais de consumo, medida que se revela benéfica, reduzindo custos, pois a quantidade de material em estoque é a mínima necessária para o funcionamento do ente público.

Quanto à segregação de funções, destaca-se que nenhum servidor detém completa autoridade entre as operações de aprovação, execução e controle, o que demonstra um sistema de controle interno adequado.

Os procedimentos de inventário anual e conferências periódicas de saldos contábeis e estoque físico demonstraram-se satisfatórios. O Município possui Comissão Permanente designada para as atividades de inventário anual de seus bens e a Unidade de Controle Interno que realiza inventário eventual.

Embora o setor de almoxarifado não realize o cadastro dos produtos, classificando seus estoques por elemento de despesa, o que facilitaria a conciliação dos grupos com o setor de contabilidade, revelou-se possível a identificação pela referida comissão, dos itens em

estoque por meio do relatório analítico do material de consumo.

4.3 Análise comparativa entre a IPSAS 12, MCASP e NBCASP em Serafina Corrêa

Nesse tópico, apresenta-se uma análise comparativa de procedimentos com base no Manual de Contabilidade, nas Normas Brasileiras de Contabilidade e subsidiariamente nas Normas Internacionais de Contabilidade, todos aplicados ao Setor Público e tratados no referencial teórico.

Quadro 2 – Comparativo entre as exigências de ordem legal e procedimentos

Crítérios de Mensuração	IPSAS 12	NBCASP 16.10	MCASP 2012	Prefeitura
Saídas de materiais	Permite o uso do método PEPS	Pelo custo médio ponderado	Pelo custo médio ponderado	Atende
Entrada de Materiais	Pelo seu valor justo na data de aquisição	Pelo custo de aquisição	Pelo valor de aquisição/produção/construção ou valor realizável líquido, dos dois o menor	Atende
Gastos de distribuição, de administração geral e financeiros	Não há referência sobre esses gastos	Despesas do período em que ocorrerem	Variações patrimoniais diminutivas	Atende
Deterioração física parcial, obsolescência e outros fatores análogos	Não há regramento sobre o assunto	Pelo valor de mercado	Valor realizável líquido	Não houve no período sob análise
Diferenças de valor de estoques	Despesa do período em que a redução ou perda ocorrer	Devem refletir em contas de resultado	Refletidas nas contas de resultado	Não houve no período sob análise
Estoques de animais e de produtos agrícolas e extrativos	Não há referência sobre esses estoques	Pelo valor justo menos a despesa de venda no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de competência	Pelo valor justo menos os custos estimados de venda, desde que a atividade seja primária e que o custo de produção seja de difícil determinação ou que acarrete gastos excessivos	Os animais estão registrados no Ativo Permanente/ Semoventes (Escola Municipal Agrícola)
Divulgações	Divulgações das demonstrações contábeis	Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis	Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis	Não consta nas notas explicativas

Fonte: Elaborado pelos autores.

Verifica-se que há divergências entre as normativas analisadas no quadro comparativo. No entanto, os relatórios de almoxarifado e as demonstrações contábeis analisadas, em regra, atendem parcialmente às exigências de ordem legal, devendo aderir integralmente às normas e diretrizes fixadas.

Em relação à divulgação de notas explicativas às demonstrações contábeis, destaca-se que não há referência, nas Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis da Administração Direta exercício findo em 31 de dezembro de 2014, relativo às políticas contábeis adotadas na mensuração dos estoques, incluindo formas e critérios de valoração utilizados.

Isso posto, verifica-se que há procedimentos que podem ser aperfeiçoados na divulgação das demonstrações contábeis para que haja melhor compreensão, comparação com outras entidades e maior transparência à aplicação de recursos da sociedade.

4.4 A governança corporativa e a tecnologia da informação em Serafina Corrêa

O sucesso ou fracasso da transparência pública, deriva diretamente do apoio ou auxílio das ferramentas de TIC, que interferem e medeiam os processos informacionais e comunicativos e possibilitam as boas práticas de governança corporativa.

As TIC possibilitam diversas análises comparativas, em que, somente no estado do Rio Grande do Sul, de 2005 até 2014, a sociedade já cadastrou 30.546 denúncias ao Tribunal

de Contas do Estado (TCE, 2015), contra possíveis irregularidades ou atos de improbidades de gestores públicos. Dentre estas denúncias 2.097 (6,87% do total) referem-se a procedimentos de controle interno, onde figuram os controles de almoxarifado.

Portanto, as comunicações de possíveis irregularidades cadastradas pela sociedade, de forma espontânea, a partir da entrada em vigor da Lei da Transparência (LC nº 131/2009) e a LAI (Lei nº 12.527/2011), aumentaram de forma significativa que obrigou, em 2012, o TCE/RS a criar o “Espaço do Controle Interno” e passou a fazer o tratamento tempestivo dessas demandas em conjunto com os agentes de Controle Interno municipais, o que fez multiplicar as comunicações de irregularidades junto ao TCE, até 2013.

Assim, a tecnologia da informação está sendo utilizada no RS para um controle social mais eficaz e permitindo a correção de desvios de eficiência e de efetividade dos processos e das políticas públicas.

Aliado às TIC, surge o XBRL que é uma linguagem de formatação de informática, desenvolvido a partir do xml, para também divulgar a informação financeira. A origem do XBRL não foi por acaso. Foi criado e desenvolvido especificamente para facilitar a divulgação de informações contábeis e financeiras e possibilitar que possam ser facilmente compreendidos, manuseados e analisados os relatórios financeiros, mesmo que possuam conteúdos complexos e extensos. Mauss *et. all* (2008), entendem que o XBRL enquadra-se diretamente nas necessidades do serviço público, visto que, atualmente tem-se a obrigação de disponibilizar essas informações financeiras e de gestão, visando evitar fraudes. Ou seja, as publicações exigidas pela legislação brasileira, foram direcionadas para resguardar a gestão pública das possibilidades de fraudes, uma vez que, a sociedade terá todo o acesso possível a informação para descobrir aonde estão acontecendo tais fraudes, como por exemplo, no que tange especificamente ao almoxarifado:

- Existem fraudes de compras de produtos para uso pessoal: A LAI exige a divulgação na internet de todas as compras realizadas, uma a uma;
- Registros de notas fiscais frias, notas de despesa e falsificação de documentos: É possível extrair relatórios ou extratos fornecedor por fornecedor da internet, com datas das compras, número da nota fiscal, cheque;
- Falsificar demonstrações contábeis: As informações do almoxarifado alimentam as demonstrações, logo, devem ser publicadas na internet para acesso público.

Portanto, conforme foi afirmado, e alinhando todos os conceitos, caiu sobre a contadoria governamental, utilizando-se dos controles internos municipais, a obrigação de realizar a *Accountability*, que significa a obrigação do gestor em prestar contas para demonstrar o seu desempenho e resultados de suas ações, para comprovar que estas foram conduzidas de acordo com as regras e padrões estabelecidos pela lei. E esta prestação de contas deve ser publicada e tornada transparente aos stakeholders, utilizando-se, atualmente, das TIC e no futuro próximo, do XBRL, reduzindo assim, as fraudes, erros, conflitos de agência e a assimetria informacional, questões básicas atreladas a governança corporativa.

5 Considerações finais

A pesquisa teve início com a análise comparativa das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP e subsidiariamente as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – IPSAS, com o objetivo de verificar se os procedimentos de registros nos setores de almoxarifado e contabilidade asseguram adequadamente a aplicação das referidas normas legais.

Esse estudo possibilitou efetuar um comparativo entre as normas vigentes e a forma de aplicação no município analisado, de pequeno porte, onde há a necessidade de rever seus procedimentos para o pleno atendimento das normas contábeis aplicadas ao setor público.

O objetivo geral da presente pesquisa foi atingido, pois foi possível analisar os atuais procedimentos de controles de estoques e dos registros contábeis desses ativos confrontando-

os com as diretrizes contábeis vigentes e verificar a conformidade dessa informação atual.

Para o êxito dos objetivos gerais e específicos, propostos na pesquisa, foram utilizados dados relativos ao exercício de 2014, evidenciados por meio dos demonstrativos contábeis do setor de contabilidade e de relatórios de movimentações de estoques do setor de almoxarifado.

Os resultados revelam que o município de Serafina Corrêa, atendeu parcialmente as normas no exercício de 2014, pois, não foram divulgados em nota explicativa às demonstrações contábeis os critérios de mensuração dos estoques, bem como não há evidência dos responsáveis pela administração e guarda dos bens em estoque e carece de servidores efetivos no setor de almoxarifado.

Embora haja controles internos, esses necessitam de aperfeiçoamento, para que a integração entre os setores de almoxarifado e contabilidade seja plenamente eficaz e tempestiva. Reconhecer deficiências de controles internos é oportunidade para aperfeiçoá-los, com vistas à obtenção de consistência e eficácia dos resultados.

Assim, a informação resultante da contabilidade, que é divulgada na internet carece de confiabilidade e conformidade, o que prejudica as boas práticas de governança corporativa.

Imprescindível se torna a expedição de norma interna aprovada por meio de decreto que estabeleça prazos para envio de informações entre os setores, procedimentos de controle de estoque de materiais, definindo responsabilidades pelo descumprimento destas regras.

Assim, a melhoria dos controles internos contribuirá de modo que as informações geradas para a sociedade sejam confiáveis e conformes, e estabeleçam um bom grau de governança corporativa, e propiciem ao controle externo o cumprimento das suas funções de forma eficiente. Para tanto, devem ser gerados procedimentos que garantam o pleno atendimento às normas vigentes, que sejam de conhecimento de toda a administração pública direta e indireta.

Para a fidelidade dos dados contábeis e o rigoroso cumprimento da legislação vigente, sugere-se a adoção de procedimentos mínimos, no que tange aos registros contábeis e o controle interno dos estoques, quais sejam: designação formal dos responsáveis pelos almoxarifados que deverão encaminhar à Divisão de Contabilidade relatório mensal de materiais em estoque, o qual deverá evidenciar, de forma analítica e sintética, o saldo inicial dos estoques relativo ao primeiro dia do mês, as entradas ocorridas no mês em referência, as saídas ocorridas no mês e o saldo final dos estoques no último dia do mesmo mês; realização de conciliações periódicas, considerando a movimentação de subtítulos da conta por ocasião do levantamento dos balancetes mensais, com regularização das pendências mediante o seu registro na contabilidade, devidamente comprovadas por documentos hábeis, que neste caso é o termo de apuração (inventário); os papéis de trabalho relativos ao inventário e à conciliação, devidamente autenticados pelo(s) servidor(es) que a procedeu(ram), devem ficar arquivados junto aos demais documentos contábeis para que possam ser averiguados pela Unidade de Controle Interno ou pelo controle externo; em caso de inconsistência de informações enviadas à Divisão de Contabilidade, deve ser comunicado de imediato aos responsáveis formalmente designados para que procedam as correções necessárias e o registro diário das entradas e saídas do almoxarifado, com arquivo de notas de empenho e notas fiscais e confecção de balancetes mensais.

Para a contabilização, enquanto não houver responsável formalmente designado, efetuar o lançamento de liquidação de todos os materiais de consumo, como consumo imediato, e após, quando do recebimento do balancete mensal da Divisão de Almoxarifado, realizar os devidos lançamentos contábeis de ajustes.

A NBC T 16.8, relativa ao Controle Interno, indica que a atividade do sistema de controle interno pressupõe o estabelecimento de um padrão predeterminado de procedimento, que servirá de baliza para o que for executado, com vistas a verificar a sua conformidade, indicando a necessidade de ações corretivas, se for o caso.

A Contabilidade, por evidenciar todo o patrimônio da entidade, necessita de instrumentos de controle interno, pois é por meio destes, que verifica se as transações

realizadas foram autorizadas, registradas e de quem é a responsabilidade pelo ativo.

Assim, como na teoria econômica tradicional, as boas técnicas de governança corporativa, necessitam também se utilizar de instrumentos de controle interno, para minimizar e superar o “conflito de agência”, presente a partir da separação entre a sociedade e a administração do ente público. Assim, o direcionamento dos controles internos contábeis por técnicas de gestão, baseados na transparência, possibilita a supervisão, pela sociedade, do processo de gerenciamento dos riscos de fraudes e erros, resultando na facilidade de acesso a informação e no aumento do valor da informação contábil.

Por fim, abre-se espaço para pesquisas futuras, ampliando o presente estudo, com análise de outros aspectos, como: classificação correta dos ativos; gestão de estoques; unidades de medidas; dentre outros.

Além disso, poderão ser realizados estudos comparativos com outros municípios de mesmo porte, a fim de buscar semelhanças e diferenças, bem como adotar outros procedimentos e eventuais ações corretivas, caso se identifiquem situações em desconformidade com as normas cogentes.

6 Referências bibliográficas

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 30 ago. 2014.

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

_____. **Lei Federal nº 4320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração dos orçamentos e balanços da união, dos estados, dos municípios e do distrito federal. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 30 ago. 2014.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm Acesso em: 30 ago. 2014.

_____. **Lei Municipal nº 3195, de 25 de março de 2014**. Dispõe sobre a Estrutura Organizacional do Poder Executivo Municipal de Serafina Corrêa e dá outras providências. Disponível em: https://www.leismunicipais.com.br/prefeitura/rs/serafinacorrea?date_start=&date_end=&q=3195. Acesso em: 30 jan. 2015.

_____. **Lei Municipal nº 2306, de 23 de agosto de 2006**. Consolida legislação que dispõe sobre quadro de cargos e funções públicas do Município de cargos em comissão e de funções gratificadas. Disponível em: https://www.leismunicipais.com.br/prefeitura/rs/Serafinacorrea?date_start=&date_end=&q=2306. Acesso em: 30 jan. 2015.

_____. **Lei Municipal nº 1839, de 31 de dezembro de 2001**. Estabelece normas de funcionamento do almoxarifado municipal, institui o sistema de controle e distribuição de materiais e dá outras providências. Disponível em: https://www.leismunicipais.com.br/prefeitura/rs/serafinacorrea?date_start=&date_end=&q=1839. Acesso em: 30 jan. 2015.

BARBOSA, Diogo Duarte. **Manual de Controle Patrimonial nas Entidades Públicas**. 1. ed. Brasília. Gestão Pública Ed., 2013.

BUSHMAN, Robert.; SMITH, Abbie. Financial accounting information and corporate governance. The Journal of Accounting and Economics. n. 32., 237-333.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e Controle Interno na administração pública: evolução de controle interno no Brasil: do Código de Contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003: guia para atuação das auditorias e organização dos controles internos nos Estados, municípios e ONGs**. São Paulo: Atlas, 2008.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 1.135/2008.** Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em:

http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135. Acesso: 24/10/14.

_____. **Resolução CFC nº 1.137/2008.** Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em:

http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137 Acesso: 24/10/14

CRC-RS - Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. NBCASP – **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público sob a ótica das IPSAS: um estudo comparativo.** Porto Alegre: 1ª Edição - Outubro 2013.

_____. NBCASP – **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público sob a ótica das IPSAS: um estudo comparativo.** Porto Alegre: 2ª Edição - Outubro 2014.

CRUZ, Flávio da; José Osvaldo Glock **Controle Interno nos municípios: orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas.** 3ª ed. – 2ª reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

INSTITUTO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. Disponível em: http://ftp.ibge.gov.br/Estimativas_de_Populacao/Estimativas_2014/estimativa_dou_2014.pdf. Acesso em 15 de março de 2015.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 2006. Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público. Edição 2010. *International Federation of Accountants*. Conselho Federal de Contabilidade.

LUSTOSA, Eliane. Escândalos Corporativos e Boas Práticas de Governança. Revista RI, Rio de Janeiro, julho 2004, n. 77, p. 17-18.

MAUSS, César Volnei.; Marcos Antonio de Souza. **Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo de mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental.** São Paulo: Atlas, 2008.

MAUSS, César Volnei, et al.; XBRL in public administration as a way to evince and scale the use of information. In: Khaled Elleithy. (Org.). *Innovations and Advanced Techniques in Computers and Information Sciences and Engineering*. 1ed. Netherlands: Springer, 2008, v. 1, p. 111-115.

Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*), editadas pela Federação Internacional de Contadores, (*International Federation of Accountants – IFAC*). Edição 2010.

PREFEITURA MUNICIPAL DE SERAFINA CORRÊA. Disponível em: <http://www.serafinacorrea.rs.gov.br/> e Portal de Transparência. Disponível em: <http://177.20.224.195:8080/sistemas/transparencia/?entidade=1>. Acesso em 15/03/2015.

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

Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. **Resolução TCE/RS nº 936, de 07 de março de 2012**, dispõe sobre as diretrizes a serem observadas na estruturação e funcionamento do sistema de controle interno municipal e dá outras providências. Disponibilizado no Diário Eletrônico de 12-03-2012. Boletim nº 250/2012. Disponível em: www1.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=50202:4:2598266439044::NO::P4_CD_LEGISLACAO:416969 Acesso em: 30 ago. 2014.

SHLEIFER, A.; VISHNY, R. W. A survey of corporate governance. *The Journal of Finance*, Jun. 1997, p. 737–783.