

**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE
SERGIPE
NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO E EXTENSÃO – NPGE
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO “LATO SENSU”
ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA GOVERNAMENTAL E
CONTABILIDADE PÚBLICA**

**CÂNDIDA SANTOS CARDOSO NOVA
SHIRLEY FARIAS PEREIRA**

**A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE COMO
INSTRUMENTO DE APOIO E CONTROLE DOS GASTOS EM
EDUCAÇÃO NOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DE SERGIPE**

**ARACAJU-SE
2007**

**CÂNDIDA SANTOS CARDOSO NOVA
SHIRLEY FARIAS PEREIRA**

**A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE COMO
INSTRUMENTO DE APOIO E CONTROLE DOS GASTOS EM
EDUCAÇÃO NOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DE SERGIPE**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Núcleo de Pós-graduação e Extensão da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe como exigência para obtenção do título de Especialista em Auditoria Governamental e Contabilidade Pública.

Prof. Orientador : João Ricardo Corrêa de Oliveira e Silva

**ARACAJU – SE
2007**

**CÂNDIDA SANTOS CARDOSO NOVA
SHIRLEY FARIAS PEREIRA**

**A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE COMO
INSTRUMENTO DE APOIO E CONTROLE DOS GASTOS EM
EDUCAÇÃO NOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DE SERGIPE**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Núcleo de Pós-graduação e Extensão da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe, como exigência para obtenção do título de Especialista em Auditoria Governamental e Contabilidade Pública.

BANCA EXAMINADORA

1º Examinador

2º Examinador

3º Examinador

Aracaju, 31 de maio de 2007.

RESUMO

Segundo descobertas recentes a Contabilidade era utilizada desde o século III a.C. Esse uso era para controlar a produção agrícola, a transferência de terras e as trocas de mercadorias. Com o passar do tempo sua utilização foi abrangendo outros campos, foram originando diversas escolas que buscavam explicar a origem de suas novas teorias. No Brasil essa nova ciência é marcada por duas fases, uma anterior e outra posterior ao ano de 1964. Foram criados também Decretos e Resoluções que regulamentaram normas e princípios para os profissionais da Contabilidade. A Contabilidade Pública é um ramo da Contabilidade que irá registrar, controlar e estudar os atos e fatos administrativos e econômicos realizados no patrimônio de uma empresa pública, de maneira que favoreça a geração de informações, variações e resultados a respeito de sua composição, que são obtidos por sua administração e seus usuários. Patrimônio público é o conjunto dos bens, direitos e obrigações que a empresa pública possui, excetuando os bens de uso comum, e pode ser analisado pelo aspecto quantitativo e pelo aspecto qualitativo. A educação brasileira possui regulamentações que são determinadas pela Constituição Federal, e por modificações que foram regulamentadas através de emendas e artigos inclusos em Resoluções, pela Lei de Diretrizes e Bases da Educação como também pela lei do FUNDEF e posteriormente pelo FUNDEB. Desta maneira a Contabilidade possui subsídios para poder controlar a utilização dos recursos da educação inclusive nos municípios do estado de Sergipe.

Palavras-chave: Contabilidade; Patrimônio Público, Educação.

ABSTRACT

As recent discoveries the Accounting was used since century III B.C. This use was to control the agricultural production, the land transference and the exchanges of merchandises. With passing of the time its use was enclosing other fields, had been originating diverse schools that they searched to explain the origin of its new theories. In Brazil this new science is marked by two phases, previous and an other subsequent to the year of 1964. Decrees and Resolutions had also been created that had regulated norms and principles for the professionals of the Accounting. The Public Accounting is a branch of the Accounting that will go to register, to control and to study the administrative and economic acts and carried through facts in the patrimony of a public company, thus it favors the generation of information, variations and results regarding its composition, that are gotten by its administration and its users. Common wealth is the set of the goods, rights and obligations that the public company possess, excepting the public easements, and can be analyzed by the quantitative aspect and the qualitative aspect. The Brazilian education possess regulations that are determined by the Federal Constitution, and for modifications that had been regulated through emendations and enclosed articles in Resolutions, for the Law of Lines of direction and Bases of the Education as well as for the law of the FUNDEF and later for the FUNDEB. In this way the Accounting possess subsidies to be able to also control the use of the resources of the education in the cities of the state of Sergipe.

Word-key: Accounting; Common wealth, Education.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	6
1.1 Justificativa.....	7
1.2 Problema.....	8
1.3 Objetivos.....	8
1.3.1 Objetivo Geral	8
1.3.2 Objetivos Específicos	9
2. HISTÓRIA DA CONTABILIDADE	10
2.1 Origem da Contabilidade.....	10
2.2 Principais Escolas da Contabilidade.....	12
2.3 A Contabilidade no Brasil	16
3. IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE PÚBLICA.....	23
3.1 Aplicação da Contabilidade Pública.....	26
3.1.1 Sociedade: Porque o Homem Vive em Sociedade	27
3.1.1.1 Evolução da Sociedade.....	27
3.1.2 Conceito de Estado	29
3.2 Controle do Patrimônio Público	31
4. GASTOS COM A EDUCAÇÃO	35
4.1 Mudanças na Educação	35
4.2 Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e Valorização do Magistério – FUNDEF	39
4.3 Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB.....	42
4.4 Leis e Resoluções Sobre a Educação em Sergipe.....	47
CONSIDERAÇÕES FINAIS	48
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	51
ANEXOS	52
ANEXO I - Demonstrativo da Aplicação dos Recursos na Manutenção e Desenvolvimento Do Ensino	53
ANEXO II - Demonstrativo Gerencial do FUNDEF	54

1. INTRODUÇÃO

A origem da Contabilidade é muito antiga de acordo com a descoberta de documentos do período mesolítico. Pode-se então compreender como era registrada a localização das mercadorias, possíveis dívidas oriundas de transferências das terras de um proprietário para outro, em pequenas fichas de barro. Existem outros fatos que são importantes e que são posteriores às fichas de barro, que tratam da origem da Contabilidade. Alguns autores defendem a idéia de que os primeiros sinais contábeis foram através das Tábuas de Uruk, criadas tempos depois das primeiras fichas de barro. Essas tábuas eram usadas na Contabilidade de pão e cerveja, onde demonstram o controle físico dos bens, já que nessa época moeda e valor não eram conceituados.

Esse assunto tem um valor tão grande, é tão grande sua abrangência que é possível se encontrar com facilidade uma vasta literatura acerca do tema, são inúmeros os autores como, por exemplo, Nilton de Aquino Andrade, João Eudes Bezerra Filho, Antônio Lopes de Sá, Paulo Schmidt. Esses autores procuram sempre mostrar a origem da contabilidade, quais as principais escolas da contabilidade, as definições de Contabilidade Pública, Patrimônio Público e as leis que regulamentam a Educação. Autores esses que foram utilizados para a pesquisa bibliográfica que fundamentou esse trabalho.

Este trabalho está estruturado em quatro capítulos, onde os principais são aqueles que tratam da contabilidade em si e das leis que envolvem a educação. O primeiro capítulo é composto pela introdução, da justificativa, problemas, entre outros instrumentos que compõem o projeto.

O segundo trabalha a origem da Contabilidade, as principais Escolas da Contabilidade e a Contabilidade no Brasil. O capítulo seguinte será mostrado alguns pontos sobre a importância da Contabilidade Pública, a Sociedade e sua evolução, o conceito de

Estado e o controle do Patrimônio Público. E para finalizar esse capítulo mostrará os gastos que se referem a educação, as mudanças que ocorreram na educação, o FUNDEF - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e Valorização do Magistério, o FUNDEB - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação e os gastos com a educação no estado de Sergipe.

Será mostrado também um quadro fazendo um comparativo entre o FUNDEF que teve uma validade de 10 anos, compreendendo os anos de 1996 e 2006, e o FUNDEB, que iniciou sua vigência no início de 2007 e será válido por 14 anos. Como também, nos anexos, planilhas para a demonstração da aplicação dos recursos na Manutenção e Desenvolvimento da Educação e do gerenciamento do FUNDEF.

1.1 Justificativa

Este trabalho de pesquisa buscará tratar da importância da Contabilidade como instrumento de apoio e controle dos gastos em educação nos Municípios de Sergipe. Não é intenção esgotar a discussão sobre o tema, mas apenas sanar as primeiras indagações a esse respeito.

A finalidade desse trabalho monográfico é analisar essa importância e para tal é necessário estudar a origem e a evolução da contabilidade; analisar a importância da Contabilidade como instrumento de apoio à gestão municipal; analisar de que forma é realizado o controle do patrimônio Público; e finalmente analisar Leis e Resoluções que ditam sobre os gastos com educação nos municípios do Estado de Sergipe.

A escolha desse tema se deu em virtude do conhecimento das atividades exercidas pelos municípios como profissional operador do cotidiano da Administração Pública Municipal. Como também pelo intuito de mostrar que a Contabilidade é um importante

instrumento de apoio e controle dos gastos em educação nos municípios de Sergipe de maneira que atinjam os percentuais determinados pela Constituição Federal de forma correta e sem desvio de finalidade.

A Contabilidade Pública é o ramo da Ciência Contábil que controla o patrimônio público, evidenciando as variações e os conseqüentes resultados, inclusive sociais, decorrentes dos atos e fatos de natureza orçamentária, financeira e patrimonial nas entidades da Administração Pública, objetivando fornecer informações, atualizadas e exatas para auxiliar aos gestores nas tomadas de decisões.

A escolha desse tema se deu em virtude do conhecimento das atividades exercidas pelos municípios, como profissional operador do cotidiano da Administração Pública Municipal, como também com o intuito de mostrar que a Contabilidade é um importante instrumento de apoio e controle dos gastos em educação nos municípios de Sergipe de maneira que atinjam os percentuais determinados pela Constituição Federal de forma correta e sem desvio de finalidade.

1.2 Problema

Diante do tema apresentado foi levantado o seguinte questionamento: de que maneira a Contabilidade Pública, como ramo da Contabilidade, pode ser usada como instrumento de apoio e controle dos gastos em educação nos municípios de Sergipe?

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

- Analisar a importância da Contabilidade como instrumento de apoio e controle dos gastos em Educação nos Municípios de Sergipe.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Estudar a origem e a evolução da Contabilidade;
- Analisar a importância da Contabilidade como instrumento de apoio à gestão municipal;
- Analisar de que forma é realizado o controle do patrimônio Público;
- Analisar Leis e Resoluções que ditam sobre os gastos com educação nos municípios do Estado de Sergipe;

2. HISTÓRIA DA CONTABILIDADE

2.1 Origem da Contabilidade

A descoberta de vestígios do uso de sistemas contábeis no período mesolítico ocasionou uma revolução na história da Contabilidade. Esses achados caracterizam um processo contábil que era utilizado entre os anos 8.000 e 3.000 a. C. Nessa época onde estava havendo o desenvolvimento do homem nas terras férteis, deu origem à necessidade de controlar a produção agrícola e o manejo de animais. Eram registradas a localização das mercadorias, possíveis dívidas oriundas de transferências das terras de um proprietário para outro, em pequenas fichas de barro.

Esse material encontrado foi classificado da seguinte maneira:

FICHAS SIMPLES – no formato de esfera, disco, cilindro, ovóide, triângulo, retângulos, com características que datavam de 8.000 a. C., utilizadas na zona rural.

FICHAS COMPLEXAS – também possuíam uma grande variação em seu formato, e eram diferenciadas através de incisões ou pontuações e geralmente eram perfuradas. Sua utilização era feita nas cidades e em torno dos templos.

Por volta de 3.200 a. C., com o aperfeiçoamento deste recurso foi ocorrendo uma padronização das fichas onde cada formato determinava uma mesma função. Assim com essas descobertas, fica claro que as transações comerciais eram realizadas através das transferências de fichas de barro representando a entrada ou a saída física de ativos.

Existem outros fatos importantes, que são posteriores às fichas de barro, que tratam da origem da Contabilidade. Alguns autores defendem a idéia de que tem seus primeiros sinais contábeis através das Tábuas de Uruk, criadas tempos depois das primeiras fichas de

barro. Essas tábuas eram usadas na Contabilidade de pão e cerveja, onde demonstram o controle físico dos bens, já que nessa época moeda e valor não eram conceituados.

A origem do sistema contábil também pode ser observado nas tábuas da cidade de Ur, em escrita cuneiforme, onde foram anotados inventários de materiais e registro de trabalho escravo.

Já por volta de 2.000 a. C. no Egito já era obrigatório o uso de livros e documentos comerciais, onde pode ser observado um grande desenvolvimento na Contabilidade através da escrituração das contas baseadas no valor de sua moeda. Esse desenvolvimento foi gerado pela administração centralizada, que devido a cobrança de impostos e de outras taxas era necessário um complexo sistema de registro.

Quando surgiram as moedas e as medidas de valor o sistema de contas ficou completo, proporcionando assim a determinação das contas contábeis que representavam o patrimônio e seus valores. Tudo isso aconteceu por volta dos anos de 869 a 600 a. C.

O final do século X foi muito importante para a Europa, pois destaca a sua recuperação depois de um período delicado para a economia. SCHMIDT (2000, p. 23) diz que “a abertura de novas terras para a lavoura foi a base do processo de recuperação. Excedentes agrícolas tornaram-se disponíveis para o comércio o que estimulou a fundação e o crescimento de cidades, de mercados e de feiras”.

Esse renascimento econômico, a que se refere o parágrafo anterior, foi muito importante para a Contabilidade. Já o século XIII foi o marco de distinção entre o final da Contabilidade Antiga e o começo da Contabilidade Moderna.

Conforme SCHMIDT (2002) a Contabilidade era usada de maneira isolada e fragmentada para o registro da movimentação a ser um instrumento sistemático de informações sobre várias atividades de uma empresa. Na idade média essas informações eram poucas, eram superficiais. Com o crescimento das atividades comerciais era necessário um

maior controle onde a Contabilidade disponibilizasse as informações para o gerenciamento dos negócios.

Assim, a Contabilidade foi oferecendo sistemas para controlar a movimentação do patrimônio das empresas, possibilitando um maior crescimento, firmando a posição dessa ciência como um mecanismo necessário ao controle patrimonial.

2.2 Principais Escolas da Contabilidade

De acordo com o livro História do pensamento contábil de PAULO SCHMIDT (2002), a evolução da Contabilidade está relacionada com o surgimento de diversas escolas. Estas escolas são: Escola Contista, Escola Administrativa, Escola Personalista, Escola Veneziana, Escola Norte-americana, Escola Neocontista, Escola da Contabilidade Alemã.

A Escola Contista foi a primeira escola de pensamento contábil que teve origem com a publicação dos primeiros livros sobre este tema, como diz SCHMIDT (2002). Este movimento teve início no século XV, tendo como principal incentivador Frei Luca Pacioli e perdurou por aproximadamente três séculos.

Para os autores dessa escola o importante era descrever e apresentar formas de registros das transações em livros contábeis através de partida simples ou dobrada. A Contabilidade preocupava-se principalmente “com o processo de escrituração e com técnicas de registro por meio dos sistemas de contas” (SCHMIDT, 2002, p. 30). Foi esse trabalho centrado nas contas que deu origem a essa corrente de pensamento.

Esse primeiro momento não distinguia o ramo do conhecimento humano do processo de escrituração na Contabilidade.

Os principais personagens da escola contista foram: Benedetto Cotrugli e Frei Luca Pacioli.

Alguns autores acreditam que a Contabilidade passou por um período de estagnação denominado de Idade de Estagnação Contábil, que de acordo com MELIS, apud SCHMIDT (2002), foi compreendido entre os anos de 1494 a 1840.

No século XIX houve um avanço considerável no desenvolvimento da Contabilidade. A tendência mais marcante desta época foi a escola administrativa ou lombarda, e os seus principais colaboradores foram Francisco Villa e Antonio Tonzig. O que impulsionou este movimento foi a ligação entre os elementos contabilísticos, econômicos de produção e de consumo, na Contabilidade, aperfeiçoando as informações sobre essa gestão.

Para os autores dessa época a Contabilidade estava intimamente ligada à administração das empresas. O ponto central de estudo é a relação existente entre a administração econômica e a Contabilidade. CERBONI (apud SCHMIDT, 2000, p. 53) define Contabilidade como “a própria ciência da administração das entidades”, principalmente pelo fato da administração não ter se concretizado como uma ciência independente.

Já para VILLA (apud SCHMIDT, 2000), a Contabilidade não estava reduzida a escrituração, mas a abrangia os conhecimentos e operações necessários para o controle da gestão empresarial.

Outra escola que surgiu no século XIX foi a personalista, também denominada de logismográfica, jurídico-personalista ou toscana. Esta escola originou na segunda metade de século e teve alguns seguidores como Michele Riva, Francesco Bonalumi, sendo os principais Francesco Marchi, Giuseppe Berboni e Giovanni Rossi.

A escola personalista aumentou o horizonte contábil ao construir um pensamento científico ao demonstrar a maturidade que a Contabilidade atingiu. Essa denominação se deu devido ao artifício utilizado como critério para explicar a forma de funcionamento das contas. As contas devem ser abertas em nome de pessoas físicas ou jurídicas e os débitos e créditos eram representados pelo dever e haver dessas contas.

Quem primeiro idealizou essa teoria foi Marchi e a partir dele Cerboni construiu a teoria personalista das contas. Para MARCHI, citado por SCHMIDT (2002), a empresa é responsável do administrador que responde por todo o ativo e passivo como também pelas contas dos proprietários.

Por ter dedicado grande parte de sua vida as atividades públicas, Cerboni teve a preocupação de implantar a teoria personalística nas empresas estatais, dando destaque a teoria logismográfica. A logismografia cerboniana, como era chamada, era formada por dois sistemas diferenciados de escrituração: um patrimonial e outro financeiro.

Esse pensamento de Cerboni está fundamentado em dois princípios:

1 – Personalidade das Contas – “é justificada pelo fato que qualquer operação administrativa, inerente à gestão de qualquer entidade, assume relevância jurídica em virtude de crédito e débito que provoca”. (SCHMIDT, 2002, p. 63).

2 – Contraposição – “ocorre de forma natural, porque traz a razão de ser da própria escritura patrimonial, ou seja, a existência da propriedade e o trabalho de administrá-la”. (SCHMIDT, p. 64).

Mesmo recebendo os créditos por ter se contraposto à escola contista, a escola personalista sofreu severas críticas e teve grandes opositores principalmente à teorias logismográficas que Cerboni defendia.

Outra escola importante para a Contabilidade foi a escola veneziana ou controlista. Com ela iniciou a separação entre as definições de administração geral e a econômica. Seus principais estudiosos são Fábio Besta, Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia, Francesco De Gobbis, Vincenzo Vianello, Pietro Rigobon, Pietro D’Alvise e Benetto Lorusso.

Para Besta, citado por SCHMIDT (2002), administração é o ato de administrar, de governar as produções, as trocas, as transformações e o consumo de bens, a relação entre pessoas que tem bens e capitais. E a administração econômica é a administração do

patrimônio com o intuito de gerar novas riquezas e bens. A administração econômica abrange três aspectos: a gestão, a direção e a verificação ou controle.

A escola norte-americana possui uma particularidade: suas teorias originaram de entidades relacionadas a profissionais da área contabilista.

Essa escola, atualmente, deve muito ao envolvimento com essas entidades, por terem sido suas propulsoras. Algumas dessas entidades são: AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (AAA), AMERICAN ASSOCIATION OF PUBLIC ACCOUNTANTS (AAPA), AMERICAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS (AIA).

A escola norte-americana teve como principais personagens: Charles Ezra Sprague, Henry Rand Hatfield, William Andy Paton, Ananias Charles Littleton, Carman George Blough, Maurice Moonitz, Raymond Chambers, Richard Mattessich, entre outros.

A escola neocontista ou moderna escola francesa teve seu auge no final do século XIX. Para os neocontistas a finalidade da Contabilidade era o acompanhamento da evolução e a modificação que acontece no patrimônio das entidades, com o objetivo de compreender sua composição e seus valores. Seu principal estudioso foi Jean Dumarchey seguido por René Delaporte, Jean Bournisien, Albert Calmés, Leon Batardon, L. Quesnot.

A Contabilidade alemã é uma das mais férteis em se tratando de doutrinas e esse fato está relacionado às necessidades dos usuários da Contabilidade por novas teorias. Existiram alguns fatores que favoreceram a evolução desta escola: crescimento dos mercados financeiros, rapidez no crescimento da concentração das empresas, expansão dos grupos empresariais, problemas sociais gerados pela guerra.

Existiram movimentos envolvendo a Contabilidade alemã que levaram a sua doutrina contábil a concentrar seus estudos em duas disciplinas a: Betriebswirtschaftlehre e a Rechnungswesen.

A primeira busca o conhecimento e explicação de atividades empresariais como também a determinação de princípios para gerenciá-los. Já a segunda, de acordo SCHIMDT, (2002, p. 167):

“Representa o conjunto de registros efetuados nos organismos econômicos com o objetivo de fornecer subsídio para demonstrações da gestão, servindo como base de orientação e controle para administradores e para outros usuários das informações da entidade, sendo muito mais aplicada que a economia empresarial”.

Principais personagens dessa escola são Eugen Schmalenbach e Fritz Julius August Schmidt.

2.3 A Contabilidade no Brasil

Depois de um breve estudo sobre algumas das principais escolas da Contabilidade mundial, se faz necessário compreender, mesmo que de maneira superficial, a Contabilidade no Brasil. Seu desenvolvimento pode ser dividido em duas etapas: uma anterior e outra posterior à 1964.

Essas manifestações da Contabilidade nacional se iniciam com o reinado de D. João VI, deixando clara a intervenção da legislação, acompanhando assim a Contabilidade em seus percursos. Em 1850 foi criado o Código Comercial Brasileiro que instituía a obrigação da escrituração contábil e a elaboração de um Balanço Geral anual.

“O código comercial brasileiro não normatizou os procedimentos contábeis, apenas determinou que as empresas deveriam seguir uma ordem uniforme de Contabilidade e escrituração e a ter os livros para esse fim necessários”. (SCHIMDT, 2002, p. 205)

Em se tratando da formação do profissional, foi criado em 1856 o Instituto Comercial do Rio de Janeiro e depois em 1863 ofertou a disciplina escrituração Mercantil com o intuito de melhor qualificar os alunos. Assim em 1880 Veridiano de Carvalho lançou o

livro Manual Mercantil, primeira e importantíssima colaboração para a Contabilidade no Brasil.

No final do século XIX o Grêmio dos Guarda-Livros de São Paulo teve a iniciativa de fundar um curso que regulamentasse os profissionais dessa área. Então em 20 de abril de 1902 foi fundada a Escola Prática de Comércio com a cooperação de várias personalidades e instituições como Rodolfo Miranda, o Conde Álvares Penteado, Cristiano Peregrino Viana, Duprat e Cia., Banco União de São Paulo, Banco de Crédito Real, Procópio Malta, José Weissohn. Em 1905 o Decreto Federal 1.339, reconheceu oficialmente os cursos de Guarda-Livros e Perito-Contador, como também os diplomas que expediam.

No início de 1907, essa instituição passou a adotar o nome de Escola de Comércio Álvares Penteado, homenageando um de seus fundadores, sendo responsável pela formação dos primeiros docentes em Contabilidade que se destacaram nacionalmente como Francisco D'Auria e Frederico Herrmann Júnior.

Dois grandes acontecimentos no campo da Contabilidade marcaram o ano de 1946. No início do ano, mais precisamente em 26 de janeiro foi fundada a Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo, incluindo o curso de Ciências Contábeis e Atuariais. Com a fundação dessa faculdade, diz SCHMIDT (2002, p. 207) “a Contabilidade passou a ter um centro de pesquisas eminentemente nacional, que contribuiu, e continua contribuindo, para o desenvolvimento da Contabilidade nacional.” Outro fato que marcou esse ano foi a criação do Conselho Federal e dos Conselhos Regionais de Contabilidade a partir do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio, e de outros órgãos importantes como se pode ver a seguir:

- 1916 – criação do Instituto Brasileiro de Contadores Fiscais e a Associação dos Contadores em São Paulo;
- 1916 - criação do Instituto Brasileiro de Contabilidade no Rio de Janeiro;

- 1919 – fundação do Instituto Paulista de Contabilidade;
- 1927 - fundação do Instituto Mineiro de Contabilidade;
- 1928 – criação do Instituto Fluminense de Contabilidade;
- 1929 – fundação em São Paulo da Associação Internacional de Contabilidade;
- 1931 – fundação da Câmara dos Peritos Contadores no Instituto Brasileiro de Contabilidade;
- 1931 – fundação da Associação Pernambucana de Contabilidade;
- 1931 – fundação do Instituto Matogrossense de Contabilidade;
- 1932 – fundação da Associação Mineira de Contabilidade;
- 1933 – fundação do Instituto Riograndense de Contabilidade;

Nomes importantes destacaram-se nessa primeira fase da Contabilidade nacional como: Carlos de Carvalho, Francisco D’Auria e Frederico Herrmann júnior. E ficou marcado por dois aspectos muito importantes: a intervenção da legislação no desenvolvimento de procedimentos contábeis e a influencia doutrinária das escolas italianas, como afirma SCHMIDT (2002).

A segunda fase se inicia com o professor José da Costa Boucinhas introduzindo uma nova maneira de lecionar Contabilidade. Nesse mesmo ano, 1964, houve o desenvolvimento da escola de correção monetária, onde para o autor Doupnik, citado por SCHMIDT (2002), era uma contribuição genuinamente brasileira.

A Lei nº 4.357 de 16 de julho de 1964, tornou obrigatória a correção monetária do ativo imobilizado e do capital das pessoas jurídicas. Mesmo sofrendo inúmeras críticas essa lei disponibilizou para a Contabilidade Nacional instrumentos que sanou parcialmente grandes distorções oriundas da inflação nos relatórios contábeis como também estabeleceu a depreciação do valor corrigido do imobilizado, mostrando melhor o patrimônio das empresas.

Três anos mais tarde, o Decreto nº 61.083 “marcou uma nova participação legal no desenvolvimento das práticas contábeis brasileiras”, como afirma SCHMIDT (2002, p. 210). Em 1968 houve uma grande contribuição do professor Sérgio de Iudícibus para a escola brasileira de correção monetária. Seu trabalho teve como título Aspectos da Avaliação de estoques a Preços Correntes e referia-se principalmente ao aspecto contábil da avaliação ou ajustamento de inventários e do custo dos produtos vendidos em termos correntes.

No ano de 1969, o Decreto-Lei nº 433 limitou a aplicação da correção monetária do capital de giro próprio, limitando o montante da correção a 20% do imposto devido. Já em 1972 houve um novo estímulo legal quando o Banco Central do Brasil baixou a Resolução nº 220 e as Circulares nº 178 e nº 179. A primeira circular obrigava os auditores independentes a se registrarem no Banco Central do Brasil onde esse registro seria exclusivo para contadores. A segunda tratava dos Princípios e Normas da Contabilidade, oficializando a expressão “Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos”, e também normatizou as atividades contábeis das empresas de capital aberto e a atividade dos auditores independentes.

Em 1976 houve um novo marco para o desenvolvimento contábil com a publicação da nova Lei de Sociedades por Ações, em 15 de dezembro. Essa lei tinha o intuito de estruturar juridicamente o fortalecimento do mercado de capitais de risco no país que era primordial à sobrevivência da empresa privada na fase econômica que estava passando. Para Doupnik, essa lei finalizou a 2ª fase da Contabilidade nacional que iniciara em 1964.

Em 1981 foi emitida a Resolução CFC nº 529-81, disciplinando as Normas Brasileiras de Contabilidade, que haviam sido aprovadas pela Resolução CFC nº 321-72. Essas normas foram classificadas em técnicas e profissionais. As normas técnicas estabeleciam conceitos doutrinários e fixava regras ou créditos de Contabilidade, e as profissionais firmavam regras para procedimentos de ordem profissional. A Resolução CFC nº 530-81 declara a não existência da uniformidade relacionada aos princípios contábeis. Os

princípios passaram a ser chamados de fundamentais e não mais de geralmente aceitos, por não serem mais uma convenção e sim uma adoção compulsória.

SCHMIDT (2002, p. 215), relata como Princípios Fundamentais de Contabilidade determinados pelo Conselho Federal de Contabilidade:

Da entidade, da qualificação e quantificação dos bens patrimoniais, da expressão monetária, da competência, da oportunidade, da formação dos documentos contábeis, da periodicidade, da prudência, da uniformidade, da informação, dos atos e fatos aleatórios, da correção monetária e da integração.

O Conselho Federal de Contabilidade publicou a CFC nº 750, em 29 de dezembro de 1993, referindo-se outra vez aos Princípios Fundamentais da Contabilidade. Para esse órgão a evolução ocorrida nos anos 80 deveria ser entendida como uma atualização da Resolução CFC nº 530-81, determinando assim os princípios, baseado no artigo 3º: “da entidade, da continuidade, da oportunidade, do registro pelo valor original, da atualização monetária, da competência e da prudência”. (SCHMIDT, 2002, p. 217).

Esses princípios representam a base das doutrinas e teorias que estão relacionadas à ciência Contábil, vinculados ao universo científico e o profissional brasileiro:

1 – O princípio da ENTIDADE vê no Patrimônio o objeto da Contabilidade e declara a autonomia patrimonial e a necessidade de diferenciar um patrimônio em particular no universo dos patrimônios existentes, independente a quem pertença. Desta maneira o patrimônio pertencerá à entidade e a somatória desses patrimônios autônomos forma uma unidade de natureza econômico-contábil e não uma nova entidade.

2 – CONTINUIDADE – se refere ao tempo de vida de uma entidade, e que deve ser levado em consideração para classificar e avaliar as mudanças patrimoniais. A continuidade influenciará o valor econômico dos ativos, como também o valor ou vencimentos dos passivos quando da extinção da entidade.

Esse princípio é de primordial importância para a aplicação do princípio da competência de maneira adequada por estar diretamente ligado à quantificação dos componentes patrimoniais.

3 – da OPORTUNIDADE – esse princípio relaciona-se à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e de suas alterações. Mas deverá ser realizado imediatamente e com a dimensão exata não importando o que as originam.

4 – DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL - todos os componentes patrimoniais devem ter seus registros com os valores originais das transações com o mundo exterior, em moeda corrente do país. Esses valores serão mantidos nas avaliações posteriores, mesmo configurando agregações ou decomposições dentro da entidade.

Esse princípio e o da atualização monetária são compatíveis e se complementam, pois o primeiro se mantém atualizado (o seu valor de entrada) pelo segundo.

5 – DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA - as modificações do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser registradas através da expressão formal dos valores dos componentes do patrimônio.

6 – DA COMPETÊNCIA - esse princípio se refere à inclusão da apuração do resultado das receitas e despesas no período em que aconteceram. Deve ser feita, essa apuração, sempre que ocorrerem, independentemente do seu recebimento ou pagamento.

7 – DA PRUDÊNCIA - é determinado, através deste princípio, a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os do passivo, toda vez que forem apresentadas alternativas válidas para a quantificação das mutações do patrimônio que modificam o patrimônio líquido.

Apesar de alguns autores, como SCHMIDT (2002), afirmar que não houve uma grande escola brasileira de Contabilidade, SÁ (2005) informa o neopatrimonialismo como sendo essa escola genuinamente brasileira.

No século XX firmou-se como conceito que a Contabilidade tem como base para seus estudos a riqueza das empresas e instituições.

Foi o patrimonialismo de Vincenzo Mais que serviu de base doutrinária para outros estudiosos da mesma tendência. Desta forma, consolidar a evolução das idéias contábeis dando origem a uma nova corrente científica, o Neopatrimonialismo.

Sua preocupação era “estabelecer um método de raciocínio para o entendimento sobre o que sucede com a riqueza patrimonial das empresas e das instituições de fins ideais” (SÁ, 2005). Mas essa corrente criou uma Teoria Geral permitindo ser base para as demais áreas do conhecimento das empresas e instituições com fins ideais.

As bases neopatrimonialistas estão alicerçadas nas relações lógicas que movimentam a riqueza e suas transformações, dando oportunidade para esclarecimentos dos aspectos práticos.

Os registros e demonstrações contábeis foram considerados por esta escola apenas como instrumentos auxiliares que oportunizam os estudos do patrimônio.

SÁ (2005) diz que o neopatrimonialismo trouxe novos axiomas e teoremas que foram baseados nas seguintes realidades:

1. A necessidade humana gera uma finalidade para conseguir meios patrimoniais que visem a suprir o que se precisa;
2. Os meios patrimoniais constituem uma substância ou riqueza (patrimônio) das “células sociais” (empresas e instituições);
3. A riqueza não se move por si mesma, necessitando de agentes motores para isto e estes se encontram dentro (administradores, executores etc.) e fora das “células sociais” (natureza, sociedade, mercado, tecnologias etc.);
4. Ao se movimentar a riqueza se transforma;
5. Toda movimentação enseja o exercício de uma função (uso dos meios patrimoniais);
6. A função é, pois, a decorrência do uso ou movimento do meio patrimonial através da ação de um agente motor interno ou externo;
7. Quando a função anula a necessidade, pelo movimento, produz a eficácia (consegue-se o que se deseja);
8. Existem várias funções definidas com finalidades específicas, todas se exercendo ao mesmo tempo e de forma autônoma, em interação, constituindo, assim, um universo patrimonial em movimento.

3. IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE PÚBLICA

É um ramo da ciência contábil que tem como função registrar, controlar e estudar os atos e fatos administrativos e econômicos realizados no patrimônio de uma empresa pública, de maneira que favoreça a geração de informações, variações e resultados a respeito de sua composição, que são obtidos por sua administração e seus usuários. Assim a Contabilidade “é um importante elemento auxiliar de controle para o atingimento dos objetivos e finalidades e que permite constante auto-avaliação e auto-correção administrativa” (ANDRADE, 2006, p. 29). Portanto a Contabilidade Pública direciona sua função para os bens públicos com os mesmos fins e finalidades.

Bezerra Filho relaciona algumas definições sobre Contabilidade Pública, como serão citadas algumas a seguir, nos quais se baseou para criar seu próprio conceito, onde diz que é um campo da Ciência Contábil que administra o patrimônio público, deixando evidente as mudanças e seus resultados gerados por atos e fatos de natureza orçamentária, financeira e patrimonial nas empresas públicas.

- Contabilidade Governamental é uma especialização da Contabilidade ciência, voltada para o estudo e a análise dos atos e fatos que ocorrem na Administração Pública – Lino Martins (apud BEZERRA FILHO, 2006, p. 131)
- Contabilidade Pública é a disciplina que aplica, na administração Pública, as técnicas de registros e apurações contábeis em harmonia com as normas gerais do Direito Financeiro – João Angélico (apud BEZERRA FILHO, 2006, p. 131)

O objeto de estudo da Contabilidade é o patrimônio de pessoas físicas ou jurídicas, conseqüentemente o da Contabilidade Pública é o patrimônio público, excetuando os bens de domínio público (praças, estradas, ruas). Mas esses bens podem ser registrados, basta que para isso os contadores e autoridades competentes, inventariem e avaliem financeiramente tais bens, agregando ao plano de contas da União, Estados e Municípios possibilitando registros das alterações econômicas oriundas dos fatos e atos a eles relacionados.

O principal objetivo é fornecer informações corretas e atualizadas, à administração para possibilitar as decisões dos gestores; oferecer aos órgãos de controle interno e externo informações para cumprir as leis; e as instituições governamentais e particulares informações para fins estatísticos ou de simples interesse das instituições. SILVA (apud BEZERRA, 2006, p. 132) diz que a Contabilidade Pública oferece à administração informações sobre:

- Organização e execução dos orçamentos;
- Normas para registro das entradas de receita;
- Normas para o registro dos desembolsos da despesa;
- Registro, controle e acompanhamento das variações do patrimônio do Estado;
- Normas para a prestação de contas dos responsáveis por bens e valores;
- Normas para a prestação de contas do governo;
- Controle de custos, eficiência e eficácia na gestão dos recursos públicos.

Existem alguns pontos que são importantes para diferenciar a Contabilidade pessoal e a Contabilidade Pública. Um se refere à limitações por parte das leis, onde a Contabilidade privada pode fazer tudo, contanto que não seja proibido por lei, e a Contabilidade Pública tem que se limitar ao que é determinado por lei, “deve-se efetuar previsão legal para se efetuar qualquer ação governamental” (ANDRADE, 2006, p. 30).

Outro ponto que distingue a Contabilidade privada e a pública, é que a primeira busca o lucro financeiro e a segunda visa os objetivos sociais a que se pretende alcançar, sem depender diretamente da geração de recursos ou dos resultados econômicos ou financeiros. Mas não se pode esquecer que os recursos que sofrem controle das instituições públicas são próprios ou originados de fontes externas por meio de tributos e transferências.

A Contabilidade Pública tem seus planos orçamentário, financeiro e de patrimônio normatizados pela Secretaria de Orçamento e Finanças e pela Secretaria do Tesouro Nacional. Esses planos incluem as receitas, despesas que são discriminados nos anexos através de portarias.

O regime adotado no Brasil pelas receitas públicas é o de caixa. Nesse regime são consideradas como receitas e despesas todas as entradas e saídas de recursos, que são

recebidos, pagos, arrecadados ou recolhidos em um período, mesmo não se referindo diretamente a créditos ou débitos. E as despesas empenhadas, as receitas lançadas que não são pagas ou recebidas passam automaticamente para o próximo exercício financeiro.

O regime de competência é adotado para trabalhar com a despesa pública e tem seu destaque devido às movimentações orçamentárias que pertencem a fatos geradores que são realizados, reconhecidos e apropriados nesse exercício, mas com repercussão no período seguinte.

Outro regime contábil que é adotado pelas empresas públicas para apuração dos resultados dos exercícios é o misto que envolve o regime de caixa e o regime de competência. Esse regime é bem adequado ao trabalho das instituições públicas brasileiras, adotado pelo que determina o art. 35, incisos I (que representa o regime de caixa) e II (que representa o regime de competência) da Lei nº 4.320/64:

“Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas; e

II as despesas nele legalmente empenhadas.”

Existem diversas normas legais que cobram da gestão pública uma transparência. Desta maneira é justificada a existência do Tribunal de Contas para um maior controle externo das gestões Públicas. Esse controle externo se dá com a verificação, análise, apuração e conclusão de entendimento sobre um referido tema administrativo ou contábil. Esse controle pode ser exercido pelo poder legislador dos estados que incluem tribunais de conta, conselhos e comissões especiais e até mesmo pelo cidadão.

A finalidade do controle externo é chamar a atenção para qualquer distorção entre os atos e fatos contábeis, administrativos e judiciais das entidades públicas, com os seus resultados. No âmbito municipal o órgão mais indicado para esse controle externo é a Câmara Municipal. Ela pode corrigir automaticamente as distorções apresentadas, evitando assim

desvios. Mas os tribunais de contas só aplicarão sanções e solicitarão compensações financeiras ou pensões depois que o fato ocorrer, não podendo evitar assim danos à municipalidade.

3.1 Aplicação da Contabilidade Pública

O campo de aplicação da Contabilidade Pública no Brasil, baseado em Bezerra Filho:

ADMINISTRAÇÃO DIRETA (CENTRALIZADA)

- Poder Executivo
União – Ministérios/Secretarias Especiais
Estados E Municípios – Secretarias
- Poder Legislativo
União – Congresso Nacional
Estados – Assembléias Legislativas
Municípios – Câmaras Municipais
(Tribunais de Contas)
- Poder Judiciário – Federal e Estadual

ADMINISTRAÇÃO INDIRETA (DESCENTRALIZADA)

- Autarquias
- Fundações Públicas – dependentes
- Empresas Dependentes – aquelas que utilizam recursos à conta do orçamento público para despesas de custeio e investimentos específicos. (BEZERRA FILHO, 2006, p. 133)

A lei 4.320, de 17 de março de 1964, normatiza a Contabilidade relacionada à administração pública em toas as áreas, seja Federal, Estadual, Municipal ou o Distrito Federal, instituindo regras gerais de Direito Financeiro para elaborar e controlar os orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Como também a Lei Complementar nº 101/200, os Códigos de Administração Financeira – CAF (Estados, Municípios e Distrito Federal) e a Lei Federal nº 10.180/2001 (União), como também as Resoluções CFC nº 750/93 que trata dos Princípios Fundamentais de Contabilidade; nº 563/83 que aprova a NBC T 2.1 – das formalidades da escrituração contábil; 597/82 NBC T 2.2 – da documentação contábil; 596/85 NBC T 2.4 – da retificação de lançamentos e 685/90 NBC T 2.7 – do balancete.

3.1.1 Sociedade: Porque o Homem Vive em Sociedade

O homem é um ser que vive em sociedade, em conjunto com outras pessoas desde o seu nascimento, e como diz TORRE (1986, p. 44-45), “vivendo em sociedade, por sua própria natureza, o homem está em permanente interação com seu semelhante, estabelecendo relações sociais, adquirindo consciência grupal, criando cultura”.

O contato social é a fase inicial das associações humanas, e é por meio deste que acontecem as interações sociais. Se os contatos sociais forem contínuos e prolongados eles geram:

No indivíduo:

- Integra o indivíduo no grupo;
- Estimulam o intelecto criando situações novas que necessitam de solução;
- Libera os indivíduos de costumes antigos possibilitando o conhecimento de novos

costumes;

- Auxiliam na resolução de novos problemas por meio de trocas de idéias ou de experiências.

No grupo:

- União de povos, costumes, instituições e mudanças sociais.
- Crescimento dos problemas que geram, em certos casos, a desorganização social.

3.1.1.1 Evolução da Sociedade

Sua origem data do século XIX, mas assumiu o papel de ciência no século XX. TORRE (1986, p. 29) diz que “desde a antiguidade, pensadores e filósofos sociais refletiram e escreveram sobre a sociedade”, não significando dizer que estavam fazendo sociologia. O

foco principal desses pensadores e filósofos sociais é fazer críticas à sociedade ou idealizar sociedades ideais.

Na idade média, os filósofos mantinham a descrição de uma sociedade ideal, mas estavam mais voltados a idéias de paraíso, por causa da religiosidade, do que para uma sociedade humana. Na sociedade moderna, na época do renascimento, permaneciam as críticas à sociedade e as descrições de sociedades ideais. Tempos depois os filósofos passaram a justificar a origem da sociedade civil através de um contrato social feito entre os homens.

O século XVIII foi importante para a sociologia por preparar o aparecimento desta no século seguinte, devido a fatores históricos e intelectuais que geraram a origem de uma nova ciência da vida social.

Alguns fatores históricos foram: Independência dos Estados Unidos em 1776, e a Revolução Francesa em 1789.

Os fatores intelectuais são: o aceleração das idéias e a crença na aquisição do conhecimento.

Esses pontos influenciaram a origem de uma filosofia que tem por base três pontos primordiais: a regularidade dos fatos sociais e históricos; a harmonia e envolvimento do homem com a natureza; e a vontade de interferir na história e na sociedade.

Depois do período dos filósofos da história, veio a fase das escolas usam estudiosos de bases biológicas, geográficas, psicológicas ou mecânicas.

1 – A Escola Biológica tem origem na analogia de Spencer entre sociedade e organismo biológico.

2 – A Escola Geográfica explica as variedades nas formas que a religião, família, sistema econômicos e desenvolvimento social assume, resultando de fatores ambientais e do meio físico.

3 – A Escola Psicológica percebia os fenômenos sociais nos termos de motivações psicológicas individuais ou grupais.

4 – A Escola Mecanicista é a junção das teorias que explicam a vida social através de fatores físicos, químicos ou mecânicos.

3.1.2 Conceito de Estado

Na interpretação de ROSA (2002), Administração, Estado e Governo possuem definições distintas. O Estado é uma nação organizada politicamente. Possui uma personalidade jurídica própria e quatro elementos básicos: povo, território, poder soberano e finalidades definidas, que manifesta sua vontade por meio dos seus Poderes: o Executivo, o Legislativo e o Judiciário.

São vários os conceitos de Estado, e estes são definidos de acordo com a visão da ciência que seguem. Variam de acordo com a compreensão de cada estudioso, como por exemplo, cita MEIRELLES (2006, p. 60):

- É a corporação territorial dotada de um poder de mando originário – JELLINEK - sociólogo.
- É a comunidade de homens, fixada sobre um território, com potestade superior de ação, de mando de coerção – MALBERG - político.
- É pessoa jurídica territorial soberana – BISCARETTI de RUFFIA - constitucional.
- É a pessoa jurídica de Direito Público Interno - Código Civil, Art. 41, I.

A formação política era dual, onde a União era a detentora da soberania e os Estados-Membros ou Província, possuíam autonomia política, administrativa e financeira. Atualmente esta compreende a União, os Estados-membros, O Distrito Federal e os Municípios, entidades estatais que possuem autonomia política de acordo com a constituição.

Existem também as autarquias que são, fundações, empresas governamentais ou entidades paraestatais, que são também pessoas jurídicas instituídas ou autorizadas por lei, que compõem a Administração Pública centralizada e descentralizada.

São três os elementos do Estado: território, povo e governo.

PEREIRA (1998, p. 16), diz que:

- Território é a fração delimitada em que o Estado se mantém, com a sua população e seus órgãos competentes.
- População é o agrupamento de indivíduos que vivem dentro de suas fronteiras.
- Governo é a autoridade a que se acha submetida a população estabelecida no território do Estado. (BOSSON, apud PEREIRA, 1998, p. 16).

Existem dois conceitos que envolvem a população: o demográfico que engloba um território; e o político, que se refere ao grupo unificado pela nacionalidade (vínculo jurídico-político).

De acordo com JOSÉ AFONSO (apud PEREIRA, 1998) a forma como o poder político é exercido é que irá definir a forma de Estado, podendo ser Estado Unitário ou Estado Federal. PEREIRA (1998), baseada em Michel Temer, diz que existem alguns pontos fundamentais de uma Federação: o poder político é repartido ou descentralizado de acordo com a Constituição; o envolvimento de entidades jurídicas parciais na formação de entidade jurídica nacional e, para finalizar, a existência de constituições locais que possibilitem a auto-constituição. Mas também a proposta de dois requisitos primordiais para sua existência: a firmeza da constituição e um órgão constitucional que preserve a obediência das leis.

O federalismo brasileiro possui suas particularidades e é mais rígido. Os Estados-Membros se organizam da mesma maneira da União de forma que sua autonomia perde valor, prevalecendo a centralização da União Federal.

O Brasil é um país que tem sua formação territorial muito singular. O seu povo é constituído pela miscigenação de três raças: a europeia, a africana e a americana. E o último

elemento da formação do Estado brasileiro foi construído primeiramente em forma de Monarquia que sufocava os ideais descentralizadores evoluindo para a República.

De acordo com a Constituição de 1988, o Brasil é um Estado Federal constituído pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e Distrito Federal. Conseguiu fortalecer o princípio federativo ao encontrar equilíbrio entre os poderes atribuídos à União, aos Estados e Municípios. Sua forma de governo é republicana, seu sistema de governo é presidencialista, este fora confirmado através do plebiscito realizado em 21.04.93, em detrimento da monarquia.

O Estado Brasileiro está fundamentado em princípios como soberania, cidadania, a dignidade da pessoa humana, valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político conforme consta no art. 1º, que tem como objetivos primordiais e fundamentais do Estado a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, garantia do desenvolvimento nacional, erradicação da pobreza e da marginalização, redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem estar de todos, sem que haja preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade, entre outras, tendo como ponto de partida o art. 3º. Já o art. 2º visa os poderes da União independentes, mas bem inter-relacionados entre si: o poder legislativo, o executivo e o judiciário.

3.2 Controle do Patrimônio Público

Patrimônio é “conjunto de bens, direitos e obrigações” como diz KOHAMA (apud ANDRADE, 2002, p. 29) que podem ser avaliados pela moeda corrente. Não podem ser relacionados como patrimônio público e não são registrados na Contabilidade Pública bens de uso comum como parques, ruas, estradas, entre outros.

Patrimônio é o conjunto dos bens, direitos e obrigações que uma pessoa física ou jurídica possui. BEZERRA (2006, p. 150) diz que Patrimônio Público “constitui o conjunto de bens, valores, créditos e obrigações de conteúdo econômico e avaliações em moeda que a Fazenda Pública possui e utiliza na consecução dos seus objetivos”. O Patrimônio Estatal pode ser analisado por dois aspectos: o qualitativo e o quantitativo.

O aspecto qualitativo envolve: bens, valores, créditos e obrigações. Esse aspecto não envolve o valor dos elementos e sim a qualidade funcional, quer dizer a forma e a composição qualitativa do patrimônio.

Os BENS estão divididos em Bens de Uso Comum; de Uso Especial e os Dominiais ou Dominicais.

Bens de Uso Comum são os imóveis de domínio público que compõem o Patrimônio Comunitário ou Social. Esses bens podem ser:

Bens de Uso Especial – são os bens utilizados pelas repartições públicas, para a prestação de serviços à comunidade, e estão divididos em: bens móveis, bens semoventes e bens imóveis.

Bens Dominiais e Dominicais – são bens que compõem o domínio público que tem características diferentes e para uso a qualquer fim, mesmo que alienados.

VALORES – são os estoques de material com menos de dois anos de vida útil, que servem para o consumo, transformação; e documentos que representam valores como: apólices, debêntures, jóias.

CRÉDITOS – são os créditos com os terceiros e que tem diversas origens como:

Resíduos Financeiros – são considerados “Despesa Extra-Orçamentária”, no ato da inscrição e “Receita Extra-Orçamentária”, quando recebe ou se apropria desse bem. São agrupados em realizável e “Ativo Financeiro”.

Dívida Ativa – é um crédito que tem sua origem nos tributos lançados, mas não arrecadados no período de exercício.

Empréstimo Concedido – empréstimo concedido eventualmente a terceiros.

OBRIGAÇÕES – conjunto de dívidas do estado com terceiros e estão divididos em:

Dívida Flutuante – que é a extra-orçamentária, é resultante de dívidas extra-orçamentária: Restos a Pagar, Empréstimos por Antecipação de Receita Orçamentária e Depósitos Recebidos ou Consignados.

Dívida Fundada ou Consolidada – que é a orçamentária, é o montante total que é arrecadado sem duplicidade, das dívidas financeiras da entidade que são assumidas pela força da lei, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito para redução das dívidas em prazos superiores a 12 meses. Está dividida em dívidas interna, externa e judicial.

O aspecto quantitativo envolve o Ativo, Passivo, Saldo Patrimonial, Variações Patrimoniais e Resultado Patrimonial do Exercício.

ATIVO – “conjunto dos elementos representativos das aplicações de recursos orçamentários e extra-orçamentários, ou seja, constitui os bens e direitos da entidade que representa a parte positiva do patrimônio, como afirmam alguns autores”. (BEZERRA, 2006, p. 155)

Nas empresas públicas o ativo divide-se em:

Ativo Financeiro - que são as disponibilidades: caixa, bancos, aplicações financeiras, entre outros; e o realizável: créditos financeiros a realizar.

Ativo Permanente ou Ativos Não-Financeiro – constituído por bens (móveis, imóveis e semoventes), valores (almojarifado, valores, títulos) e Créditos Não Financeiro (dívida ativa, empréstimo concedido, entre outros)

PASSIVO – é o conjunto de elementos patrimoniais que representam as obrigações estatais com os terceiros e esta dívida divide-se em:

Passivo Financeiro – composto pela dívida fluante: restos a pagar (despesas empenhadas e não-pagas) Serviços da dívida a pagar (restos a pagar da dívida e encargos) depósitos (consignações, retenções e cauções, etc.) débito de tesouraria (operação de crédito por antecipação da receita)

Passivo Permanente – composto pela dívida fundada (dívida interna, externa e judiciais).

SALDO PATRIMONIAL – é representado pela diferença entre o ativo e o passivo. Pode ser:

Ativo Real Líquido – quando o ativo é maior que o passivo.

Passivo Real Líquido ou Passivo a Descoberto – quando o passivo é maior que o ativo.

Nulo – quando o ativo for igual ao passivo.

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS - são as modificações ocorridas no patrimônio que geram aumento ou redução dos elementos que compõem o ativo ou passivo. As variações são:

Resultante da Execução Orçamentária - aumentos ou reduções causadas pela execução orçamentária, está dividida em variações patrimoniais ativas, variações patrimoniais passivas.

Independentes da Execução Orçamentária – acréscimos ou decréscimos que são verificados nos elementos ativos e passivos, de maneira eventual que não estão ligadas às operações orçamentárias. Subdividi-se em variações patrimoniais ativas e passivas.

RESULTADO PATRIMONIAL DO EXERCÍCIO – é a diferença entre as variações patrimoniais ativas e as variações patrimoniais passivas.

4. GASTOS COM A EDUCAÇÃO

4.1 Mudanças na Educação

Segundo o art. 212 da Constituição Federal a União deverá destinar 18%, os Estados, Distrito Federal e Municípios 25% da arrecadação dos impostos e transferências para a manutenção e desenvolvimento do ensino. Destes 25%, apenas 60% devem ser direcionados para financiar o ensino fundamental e os 40% que restam são voltados para o restante dos níveis de ensino: médio, superior, educação infantil de acordo com o art. 60 do ADCT.

A Emenda Constitucional nº 14, introduziu importantes mudanças referentes ao ensino, modificando os arts. 34, 208, 211 e 214 da constituição Federal e redigiu o art. 60 do Ato das Disposições Transitórias.

Algumas das principais alterações do Ato das Disposições Transitórias (ANDRADE, 2006, p. 189-190).

- ❖ Intervenção da União no Estado, quando não comprovar a aplicação de recursos de ensino (inclusão da alínea e ao art. 34);
- ❖ Acesso ao ensino fundamental gratuito a todos e universalização do ensino médio no menor tempo possível (alteração dos incisos I e II do art. 208);
- ❖ A União passou a ter função redistributiva e seletiva, de forma a garantir oferta igualitária de oportunidades educacionais e um padrão mínimo de qualidade (alteração do § 1º do art. 211);
- ❖ Prioridade do município no ensino fundamental e na educação infantil. Houve a ampliação da expressão pré-escolar para o ensino infantil – zero a 6 anos, como obrigação dos municípios (alteração do § 2º do art. 211);
- ❖ Os Estados passaram a atuar prioritariamente no ensino fundamental e médio (inclusão do § 3º do art. 211);
- ❖ Foram criadas as formas de colaboração entre Estados e municípios, ou seja, por meio de convênios (inclusão § 4º do art. 211);
- ❖ Supressão da possibilidade de empresas deduzirem as despesas com ensino de seus empregados e dependentes as contribuições sociais. Ampliação do financiamento pelo Poder Público (alteração do § 5º do art. 212);
- ❖ 60% do ensino geral destinado ao ensino fundamental (alteração do caput do art. 60 do ADCT);
- ❖ Criação de um FUNDEF no âmbito de cada Estado, de natureza contábil (inclusão do § 1º do art. 60. do ADCT);

- ❖ Distribuição dos recursos do FUNDEF aos Estados e seus municípios proporcionalmente ao número de alunos, sendo 15% do FPM, FPE, ICMS e IPI Exportação (inclusão do § 2º do art. 60 do ADCT);
- ❖ Complementação pela União de recursos do FUNDEF para os Estados, cujo valor por aluno não alcance o mínimo definido nacionalmente – R\$ 300,00 em 1997, R\$ 315,00 em 1998, R\$ 363,00 em 2001 (inclusão do § 3º do art. 60 do ADCT);

O artigo 212 da CF diz que deve ser aplicado na educação um percentual mínimo de 25% da arrecadação, que compreende a receita advinda de transferências na manutenção e desenvolvimento do ensino.

Os cálculos de ensino foram alterados com a edição em dezembro de 1996, da Lei nº 9.394, Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB), chamada de Lei Darcy Ribeiro, e da Lei nº 9.424, que regulamenta o FUNDEF.

O art. 71 da LDB, trás as principais mudanças proibindo gastos com merenda escolar, assistência médica, odontológica e social e medicamentos. Caso o município faça essa despesa deverá ser calculada à parte do cálculo dos 25%. Como também o valor de aplicação que passa a ser 60% de cálculo de 25% das despesas com o ensino no programa de ensino fundamental, que significa 15% da receita que é o resultado dos impostos e transferências arrecadadas no balanço anual, acompanhado trimestralmente.

De acordo com o art. 69 § 5º da LDB deve ser efetuada a transferência dos recursos para o órgão de educação, e alguns Tribunais de Conta acreditam que é preciso abrir uma conta corrente vinculada à Educação. Assim a cada 10 dias a responsável pelo Tesouro Municipal pode verificar se o valor devido foi depositado. Restava apenas 10% de FPM, ICMS, IPI Exportação, pois 15% eram automaticamente descontados das transferências constitucionais.

O secretário municipal de educação é o responsável pelos recursos do Fundo de Ensino Fundamental, cabendo a ele, através de um decreto ou portaria, a responsabilidade de junto com o secretário da fazenda, assinar os cheques.

Também podem ser incluídas nos recursos do FUNDEF as despesas auxiliares de serviços gerais, como informa a cartilha do MEC, porém essas despesas são questionadas por alguns Tribunais de Contas. Os salários dos secretários de Educação, para alguns Tribunais, não devem ser contabilizados nos 40% do FUNDEF, e sim nos 40% dos recursos próprios, porque o secretário atua nos diversos níveis de ensino e não apenas no fundamental.

É de responsabilidade dos municípios: as creches, as pré-escolas, o ensino fundamental e o ensino supletivo, caso pretenda assumir outros níveis de ensino deverá ser com outros recursos, superiores aos 25% exigidos pela Constituição. A Lei nº 10.709 de 31 de julho de 2003 incluiu obrigações distintas para o Estado e para o Município no tocante ao transporte escolar de seus respectivos alunos.

Os demonstrativos que verificam os gastos na manutenção e no desenvolvimento do ensino são regulados por determinações dos Tribunais de Contas, mas a Portaria do STN nº 587/05 conserva o formulário do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, conforme anexo I, que reúne as informações sobre a aplicação do ensino e do FUNDEF.

A Constituição Federal, em seu art. 212, define:

“Art. 212. a União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os estados, o Distrito Federal e os Municípios, vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências na manutenção e desenvolvimento do ensino. (ANDRADE, 2006, p. 192)

Também o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, alterado pela Emenda Constitucional nº 14, de 12 de setembro de 1996, define que:

Nos dez primeiros anos da promulgação desta Emenda, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios destinarão não menos de sessenta por cento dos recursos a que se refere o caput do art. 212 da Constituição Federal, à manutenção e ao desenvolvimento do ensino fundamental, com o objetivo de assegurar a universalização do seu atendimento e a remuneração condigna do magistério. (ANDRADE, 2006, p. 192)

A Lei nº 9.394/96, em seu art. 69, define:

Art. 69. União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito por cento, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, vinte e cinco por cento, ou o que consta nas respectivas Constituições ou Leis Orgânicas, da receita resultante de impostos, compreendidas as transferências constitucionais, na manutenção e desenvolvimento do ensino público.

(...)

§ 4º As diferenças entre a receita e a despesa prevista e as efetivamente realizadas, que resultem no não-atendimento dos percentuais mínimos obrigatórios, serão apuradas e corrigidas a cada trimestre do exercício financeiro. (ANDRADE, 2006, p. 193)

Para alguns tribunais o repasse dos valores citados no § 5º da LDB, do caixa da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, deve ser feitos dez dias após a sua arrecadação para o órgão responsável pela Educação. Essa referida lei não define o conceito de órgão, que pode ser entendido como uma estrutura administrativa independente. Desta maneira não é possível que os governos municipais viabilizem esses repasses para o órgão da educação, porque essa despesa pode ser averiguada na própria execução orçamentária através do controle de cotas e pelo resultado da operação da receita computável e os 25% como diz o artigo 212 da Constituição Federal.

Assim torna evasivo o § 6º deste mesmo artigo, não tendo como aplicar nenhuma responsabilidade civil e criminal, pois a figura citada é a de aplicação dos recursos e não de liberação destes.

Foi definida pelo art. 70 da LDB, reproduzido a seguir:

Art. 70. Considerar-se-ão como de manutenção e desenvolvimento do ensino as despesas realizadas com vista à consecução dos objetivos básicos das instituições educacionais de todos os níveis, compreendendo as que se destinam a:

I – remuneração e aperfeiçoamento do pessoal docente e demais profissionais da educação;

II – aquisição, manutenção, construção e conservação de instalações e equipamentos necessários ao ensino;

III – uso e manutenção de bens e serviços vinculados ao ensino;

IV – levantamento estatísticos, estudos e pesquisas visando precipuamente ao aprimoramento da qualidade e à expansão do ensino;

V – realização de atividades-meio, necessárias ao funcionamento dos sistemas de ensino;

VI – concessão de bolsas de estudo a alunos de escolas públicas e privadas;

VII – amortização e custeio de operações de crédito destinadas a atender ao disposto nos incisos deste artigo;

VIII – Aquisição de material didático-escolar e manutenção de programas de transporte escolar. (ANDRADE, 2006, p. 194-195)

Com isso limitou a diversidade de despesas a agrupar aos gastos com o ensino, executando as despesas com fardamentos, pastas escolares, calçados, fortalecendo a presença do aluno na instituição de ensino, como também o aperfeiçoamento da qualidade do ensino.

Foi definida pelo art. 71 da LDB, também, reproduzido:

Art. 71. Não constituirão despesas de manutenção e desenvolvimento do ensino aquelas realizadas com:

I – pesquisa, quando não vinculada às instituições de ensino, ou, quando efetivada fora dos sistemas de ensino, que não vise, precipuamente, ao aprimoramento de sua qualidade ou à sua expansão;

II – subvenção a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial, desportivo ou cultural;

III – formação de quadros especiais para a administração pública, sejam militares ou civis, inclusive diplomáticos;

IV – programas suplementares de alimentação, assistência médico-odontológica, farmacêutica e psicológica, e outras formas de assistência social;

V – obras de infra-estrutura, ainda que realizadas para beneficiar direta ou indiretamente a rede escolar;

VI – pessoal docente e demais trabalhadores da educação, quando em desvio de função ou em atividade alheia à manutenção e desenvolvimento do ensino. (ANDRADE, 2006, p. 195-196)

Esse texto impõe a qualidade desejada do ensino, retirando as despesas com alimentação escolar, tratamento dentário e psicológico. Tudo isso era realizado pelos administradores.

4.2 Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e Valorização do Magistério – FUNDEF

O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal em seu art. 60, § 1º, estabeleceu:

Art. 60 (...)

§ 1º. Distribuição de responsabilidades e recursos entre os Estados e seus Municípios a ser concretizada com parte dos recursos definidos neste artigo, na forma do disposto no art. 211 da Constituição Federal, é assegurada mediante a criação, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, de um Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério, de natureza contábil. (ANDRADE, 2006, p. 196)

O FUNDEF foi instituído pela Emenda Constitucional nº 14, de natureza contábil, no restrito a cada estado. Ele causou grandes mudanças na forma de aplicação dos recursos públicos direcionados ao ensino.

A Lei Federal nº 9.424/96, regulamentou o FUNDEF e obrigou os municípios a realizarem a aplicação destes recursos apenas com o ensino fundamental. Esses valores não seriam computados no cálculo de gastos com o ensino, que foi estabelecido pelo art. 212 da Constituição Federal.

O FUNDEF, também conhecido como FUNDÃO, foi criado a nível de cada estado nacional. Os recursos referentes a esse fundo eram distribuídos em cada estado e realizados tomando por base o valor por cada aluno, favorecendo os alunos das escolas estaduais e municipais.

A LDB impôs a dedução de 15% das transferências constitucionais que são destinados ao FUNDEF. Depois do surgimento desse fundo houve uma grande perda de receita por parte de alguns municípios e ganhos para outros. Foi feita então justiça ao se basear no montante de alunos existentes, baseado no total da arrecadação de impostos e transferências consolidadas dos Estados e dos Municípios.

São considerados os seguintes recursos: FPM, FPE, ICMS, ICMS desoneração, IPI, IPI-exportação. É feita a soma dos recursos adotados anteriormente e dividindo pela quantidade de alunos de cada Estado.

Para que se possa fazer uma prestação de contas todo mês do FUNDEF, é necessária a montagem de uma pasta para o fundo, com uma relação de documentos, na forma de livro-razão e as obrigações com os seus comprovantes. O art. 69 § 4º da LDB, diz que o não cumprimento dessa determinação o coloca sujeito a aplicação de multas pelos Tribunais de Contas. Como já foi dito sua natureza é contábil e não um objeto de Contabilidade própria, ele

é controlado através de uma conta bancária específica. Suas receitas e despesas são constantes e de dotações específicas do orçamento fiscal do município.

Para recuperar a receita, muitos municípios assumiram o controle das escolas. Assim é adequado que os administradores verifiquem qual o custo por aluno/ano, para não correrem o risco de assumir despesas muito grandes com manutenção de escolas, principalmente por não ser obrigatória a municipalização, ela depende de uma decisão arbitrária do Poder Executivo, que tem respaldo numa aprovação soberana do Poder Legislativo.

Para que a prestação de contas seja feita de maneira correta é preciso que haja coerência e ajuste entre os comprovantes de despesas e as retiradas demonstradas nos extratos bancários.

Destaca-se que mais um limite foi trazido pelo § 5º do art. 60 do ADCT, estabelecendo: “§ 5º Uma proporção não inferior a sessenta por cento dos recursos de cada Fundo referido no parágrafo 1º será destinada ao pagamento de professores do ensino fundamental em efetivo exercício no magistério.” (ANDRADE, 2006, p. 196)

Por sua vez, a Lei nº 9424/96, que criou o Fundo de Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério, em seu art. 7º, definiu:

Art. 7º Os recursos do Fundo, incluída a complementação da União, quando for o caso, serão utilizados pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, assegurados, pelo menos, 60% (sessenta por cento) para a remuneração dos profissionais do magistério, em efetivo exercício de suas atividades no ensino fundamental público. (ANDRADE, 2006, p. 198)

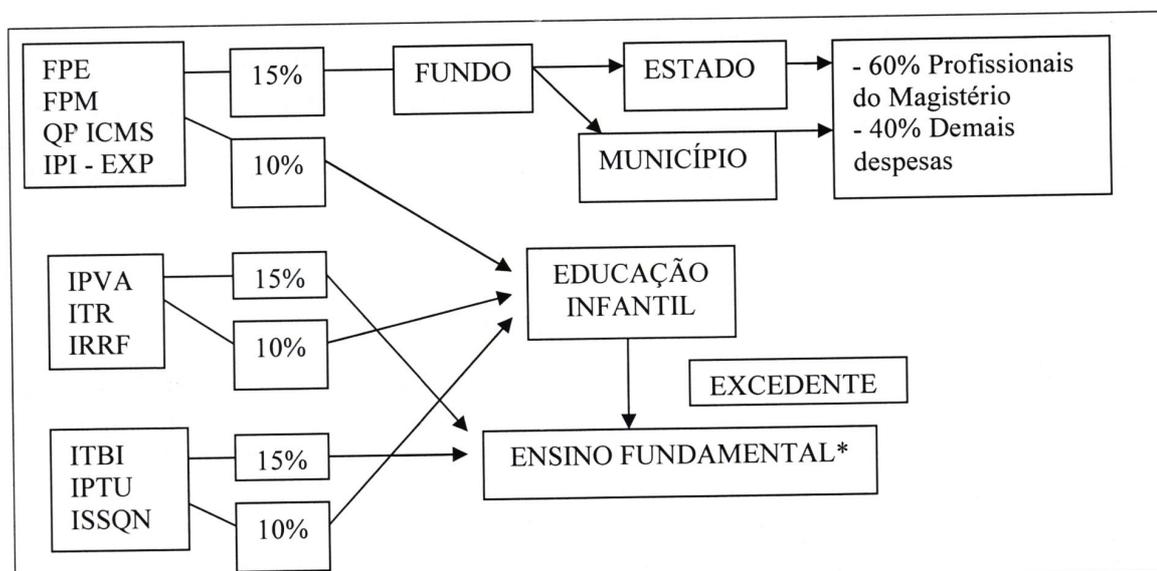
Há uma contradição entre a legislação e o texto do Ato das Disposições Transitórias da Constituição Federal, no § 5º do art. 60. O Ato das Disposições está restrito aos professores do ensino fundamental e a lei ordinária se refere ao pessoal docente e demais profissionais da educação.

Ressalte-se que o responsável pelo controle do FUNDEF não pode esquecer de providenciar:

- Controle decencial das receitas de impostos e transferências;
- Dotações orçamentárias específicas para controle de gastos com profissionais do magistério e sua aplicação de no mínimo 60% do FUNDEF;
- Dotações orçamentárias específicas para as demais despesas pertinentes ao FUNDEF. (ANDRADE, 2006, p. 198-199)

Existe um padrão para a demonstração da apuração dos gastos na manutenção e desenvolvimento do ensino através de determinação dos Tribunais de Contas municipais ou estaduais, conforme anexo II. A Portaria STN nº 587/2005, define um formulário na forma, Anexo "X", especificando o Relatório Resumido da Execução Orçamentária:

DIAGRAMA DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS DESTINADOS AO ENSINO



*o excedente significa que o município poderá aplicar mais de 60% no ensino fundamental. (ANDRADE, 2006, p. 199).

4.3 Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB

Foi instituído pela Emenda Constitucional nº 53, de 19 de dezembro de 2006 e regulamentado pela Medida Provisória 339, de 29 de dezembro do mesmo ano, sendo iniciada sua implantação em 1º de janeiro de 2007, o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da

Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB. Foi estabelecido também o prazo de vigência de 14 anos, a partir de sua promulgação, que será completado no final de 2020.

Com as modificações que o Fundeb oferece, este novo Fundo atenderá não só o Ensino Fundamental (6/7 a 14 anos), como também a Educação Infantil (0 a 5/6 anos), o Ensino Médio (15 a 17 anos) e a Educação de Jovens e Adultos, esta destinada àqueles que ainda não têm escolarização. O Fundef, em vigor até o fim de 2006, investiu e proporcionou a universalização do atendimento apenas quanto ao Ensino Fundamental nas modalidades regular e especial, ao passo que o Fundeb vai proporcionar a garantia da Educação Básica a todos os brasileiros, da creche ao final do Ensino Médio, inclusive àqueles que não tiveram acesso à educação em sua infância.

Esse Fundo é composto por recursos dos próprios Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo constituído (a partir do 3º ano de implementação) de 20% do:

- Contribuição de Estados, DF e Municípios, de:

- 16,66 % em 2007; 18,33 % em 2008; 20 % a partir de 2009, sobre: Fundo de Participação dos Estados – FPE; Fundo de Participação dos Municípios – FPM; Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS; Imposto sobre Produtos Industrializados, proporcional às exportações – IPI-exp; Desoneração de Exportações (LC 87/96).

- Contribuição de Estados, DF e Municípios, de:

- 6,66 % no 1º em 2007; 13,33 % em 2008; 20 % a partir de 2009, sobre: Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações – ITCMD; Imposto sobre Propriedade Veículos Automotores – IPVA; Quota Parte de 50% do Imposto Territorial Rural devida aos Municípios – ITR.

Além desses recursos, ainda compõe o FUNDEB, a título de complementação, uma parcela de recursos federais, sempre que, no âmbito de cada Estado, seu valor por aluno não alcançar o mínimo definido nacionalmente, que são: 2,0 bilhões de reais em 2007; 3,0 bilhões de reais em 2008; 4,5 bilhões de reais em 2009; e 10% do valor total do Fundo a partir de 2010.

Esses valores reajustáveis com base no Índice Nacional de Preços ao Consumidor - INPC. Eles oneram os 18% da receita de impostos da União vinculada à educação por força do art. 212 da CF, em até 30% do valor da Complementação da União, e não poderão ser utilizados recursos do Salário Educação.

Esse fundo não é considerado Federal, Estadual, nem Municipal, por ser de natureza contábil, formado com recursos provenientes das três esferas de governo (Federal, Estadual e Municipal); pelo fato da arrecadação e distribuição dos recursos que o formam serem realizadas pela União e pelos Estados, com a participação do Banco do Brasil, como agente financeiro do Fundo e, por fim, em decorrência dos créditos dos seus recursos serem realizados automaticamente em favor dos Estados e Municípios de forma igualitária, com base no número de alunos.

Os recursos do FUNDEB destinam-se ao financiamento de ações de manutenção e desenvolvimento da educação básica pública, independentemente da modalidade em que o ensino é oferecido (regular, especial ou de jovens e adultos), da sua duração (Ensino Fundamental de oito ou de nove anos), da idade dos alunos (crianças, jovens ou adultos), do turno de atendimento (matutino e/ou vespertino ou noturno) e da localização da escola (zona urbana, zona rural, área indígena ou quilombola), observando-se os respectivos âmbitos de atuação prioritária dos Estados e Municípios, conforme estabelecido nos §§ 2º e 3º do art. 211 da Constituição.

Os Municípios receberão os recursos do FUNDEB com base no número de alunos da educação infantil e do ensino fundamental e os Estados com base no número de alunos do ensino fundamental e médio, observada a seguinte escala de inclusão:

Alunos do ensino fundamental regular e especial considerados: - 100% a partir de 2007; alunos da Educação Infantil, Ensino Médio e EJA considerados: - 33,33% em 2007; 66,66% em 2008 e 100% a partir de 2009. Em cada esfera (estadual ou municipal) serão considerados os alunos da educação básica, observada a prioridade de atendimento, de acordo com o art. 211 da Constituição Federal.

Esse quadro mostra as principais diferenças entre o antigo FUNDEF e o FUNDEB:

PARÂMETRO	FUNDEF	FUNDEB
1. Vigência	10 anos [até 2006]	14 anos [EC 53/06]
2. Alcance	Apenas o ensino fundamental	Educação Infantil, Ensino Fundamental e Médio
3. Número de alunos	30,2 milhões de alunos [Censo Escolar de 2005]	48,1 milhões de alunos, a partir do 4º ano de vigência do Fundo [Censo 2005]
4. Fontes de recursos que compõem o Fundo	15% de contribuição de Estados, DF e Municípios: - FPE - FPM - ICMS - IPlexp Desoneração de Exportações [LC 87/96] Complementação da União	16,66% no 1º ano; 18,33% 20% a partir do 3º ano, sobre: - FPE - FPM - ICMS - IPlexp - Desoneração de Exportações [LC 87/96] 6,66 no 1º ano; 13,33% no 2º ano; 20%, a partir do 3º ano, sobre: - ITCMD - IPVA - Quota Parte de 50% do ITR Complementação da União
5. Montante de Recursos	R\$ 35,2 bilhões [previsão 2006, sem complementação da União]	Montantes previstos de recursos (sem Complementação da União), seriam: R\$ 41,1 bilhões no primeiro ano R\$ 45,9 bilhões no segundo ano R\$ 50,7 bilhões no terceiro ano

6. Complementação da União ao Fundo	R\$ 313,7 milhões (valor previsto para 2006 - Port/MF nº 40, de 03.03.2006) Não há definição, de parâmetro que assegure o montante de recursos da União para o Fundo.	R\$ 2,00 bilhões no primeiro ano R\$ 3,00 bilhões no segundo ano R\$ 4,50 bilhões no terceiro ano 10% do montante resultante da contribuição dos Estados e Municípios, a partir do quarto ano.
7. Total geral de recursos do Fundo	R\$ 35,5 bilhões previstos para 2006.	R\$ 43,1 bilhões no primeiro ano R\$ 48,9 bilhões no segundo ano R\$ 55,2 bilhões no terceiro ano
8. Distribuição dos recursos	Com base no nº de alunos do ensino fundamental regular e especial, de acordo com dados do Censo Escolar do ano anterior.	Com base no nº de alunos da Educação Básica (Creche, Pré-Escolar, Fundamental e Médio), observada a seguinte escala de inclusão: Alunos do ensino fundamental regular e especial: 100% a partir do 1º ano; Alunos da Educação Infantil, Ensino Médio e EJA: 33,33% no 1º ano; 66,66% no 2º e 100% a partir do 3º ano.
9. Utilização dos recursos	Mínimo de 60% para remuneração dos profissionais do magistério do ensino fundamental O restante dos recursos em outras despesas de manutenção e desenvolvimento do ensino fundamental público	Mínimo de 60% para remuneração dos Profissionais do magistério da educação básica. O restante dos recursos em outras despesas de manutenção e desenvolvimento da Educação Básica pública.
10. Valor Mínimo Nacional por aluno/ano [detalhamento a ser definido na regulamentação da PEC]	Fixado anualmente com as seguintes diferenciações: Até 2004: 1ª a 4ª série 5ª a 8ª série e Educação Especial A partir de 2005: Séries Iniciais Urbanas Séries Iniciais Rurais Quatro Séries Finais Urbanas Quatro Séries Finais Rurais e Educação Especial	Fixado anualmente com diferenciações previstas para: Educação Infantil (0 a 3 anos) Educação Infantil (Pré-Escola) Séries Iniciais Urbanas Séries Iniciais Rurais Quatro Séries Finais Urbanas Quatro Séries Finais Rurais Ensino Médio Urbano Ensino Médio Rural Ensino Médio Profissionalizante Educação de Jovens e Adultos Educação de Jovens e Adultos integrada à educação profissional Educação Especial Educação Indígena e de quilombolas
11. Salário Educação	Vinculado ao Ensino Fundamental. Parte da Quota Federal é utilizada	Vinculado à Educação Básica

	no custeio da Complementação da União ao FUNDEF, sendo permitida até o limite 20% do valor da Complementação.	Não pode ser utilizado para fins de custeio da Complementação da União ao Fundeb
--	---	--

Fonte: portal.mec.gov.br

4.4 Leis e Resoluções Sobre a Educação em Sergipe

O Tribunal de Contas do Estado de Sergipe disponibiliza a resolução nº 209, de 6 de dezembro de 2001 onde dispõe normas que controlam a aplicação dos recursos que são direcionados para a manutenção e desenvolvimento do ensino no Estado e nos Municípios de Sergipe, e estabelece também mecanismos que comprovam a aplicação do FUNDEF.

Os demais itens são comuns aos art. 212 da Constituição Federal e 60 de suas Disposições Transitórias, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 14/96, como também o art. 218 da Constituição estadual. Alguns pontos mais importantes pontos mais importantes que se referem ao Estado são:

O art. 4º desta Resolução estabelece que o governo do Estado e as Prefeituras Municipais devem manter uma conta-corrente junto ao Banco do Estado de Sergipe ou em outro banco oficial, cuja denominação deve ser Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE.

O art. 7º estabelece, em seus incisos I e II a forma de atuação na educação básica:

- I – O Governo Estadual atuará prioritariamente no ensino fundamental e médio;
- II – Os Municípios incumbir-se-ão de oferecer a educação infantil em creches e pré-escolas, e, com prioridade, o ensino fundamental, permitida a atuação em outros níveis de ensino somente quando estiverem atendidas, plenamente, as necessidades de sua área de competência e com recursos acima dos percentuais mínimos vinculados pela Constituição Federal à manutenção e desenvolvimento do ensino. (RESOLUÇÃO, nº 209/2001)

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Desta maneira pode-se concluir que a Contabilidade é um aliado muito importante para o apoio e o controle dos gastos da educação pública nos municípios de Sergipe.

Foi observado que a Contabilidade é um instrumento necessário para o controle de entrada, saída de bens, vendas e aquisições de bens desde o século III a. C. Mas esse controle não era feito de maneira aleatória, através de descobertas recentes de materiais do período mesolítico eram utilizadas fichas de barro pra essas anotações. Séculos depois surgiram então estudiosos que com suas teorias criaram diversas escolas, escolas estas que foram de primordial valor para a compreensão da contabilidade nos dias atuais. Algumas dessas escolas foram Escola Contista, Escola Administrativa, Escola Personalista, Escola Veneziana, Escola Norte-americana, Escola Neocontista, Escola da Contabilidade Alemã.

No Brasil a Contabilidade surgiu com o reinado de D. João VI, deixando clara a intervenção da legislação, acompanhando assim a Contabilidade em seus percursos. Dois grandes acontecimentos no campo da Contabilidade marcaram a segunda etapa do seu desenvolvimento que inicia no ano de 1946. No início deste ano, mais precisamente em 26 de janeiro foi fundada a Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo, incluindo o curso de Ciências Contábeis e Atuariais. Outro fato que marcou foi a criação do Conselho Federal e dos Conselhos Regionais de Contabilidade a partir do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio, e de outros órgãos importantes.

Foi realizada também uma pesquisa sobre a Contabilidade Pública e ficou demonstrado que é um ramo da ciência contábil que tem como função registrar, controlar e estudar os atos e fatos administrativos e econômicos realizados no patrimônio de uma empresa pública. O objeto de estudo da Contabilidade Pública é o patrimônio público,

excetuando os bens de domínio público que podem ser praças, estradas, ruas, entre outros bens.

Patrimônio Público é o conjunto dos bens, direitos e obrigações que uma empresa pública possui e pode ser analisado pelos aspectos qualitativos e quantitativos. O aspecto qualitativo é composto de bens, valores, créditos e obrigações. O aspecto quantitativo engloba o Ativo, Passivo, Saldo Patrimonial, Variações Patrimoniais e Resultado Patrimonial do Exercício.

Os recursos com a educação são determinados pelo art. 212 da Constituição Federal que estipula que a União deverá destinar 18%, os Estados, Distrito Federal e Municípios 25% da arrecadação dos impostos e transferências para a manutenção e desenvolvimento do ensino. A Emenda Constitucional nº 14, introduziu importantes mudanças referentes ao ensino, modificando os arts. 34, 208, 211 e 214 da constituição Federal e redigiu o art. 60 do Ato das Disposições Transitórias. Os cálculos de ensino foram alterados com a edição em dezembro de 1996, da Lei nº 9.394, Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB), chamada de Lei Darcy Ribeiro, e da Lei nº 9.424, que regulamenta o FUNDEF.

Em dezembro de 1996 entrou em vigor Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e Valorização do Magistério – FUNDEF, também conhecido como Fundão. Em dezembro de 2006 acabou o prazo de vigência desse fundo e a Emenda Constitucional nº 53, de 19 de dezembro de 2006 e a Medida Provisória 339, de 29 de dezembro do mesmo ano regulamentou o FUNDEB - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação.

Com todo esse material utilizado para essa pesquisa bibliográfica fica bastante claro que a Contabilidade é um instrumento adequado que fornecerá meios para que se possa empregar e controlar os recursos públicos que são destinados para a educação. A Contabilidade Pública fornece para aos administradores subsídios como, por exemplo, as

planilhas para o gerenciamento do FUNDEF e demonstrativo da aplicação dos recursos na manutenção e desenvolvimento do ensino.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal: métodos com base na LC nº 101/00 e nas classificações contábeis advindas da SOF e STN.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e questões.** 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

BRASIL. Resolução n. 750, de 31 de dezembro de 1993. **Dispõe sobre os princípios fundamentais de contabilidade (PFC).** Disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc. Acesso em 02/04/07.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro.** 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

PEREIRA, Cláudia Fernanda de Oliveira. **Reforma administrativa: o estado, o serviço público e o servidor.** 2. ed. rev. e amp. Brasília: Brasília Jurídica, 1998.

ROSA, Márcio Fernando Elias. **Direito administrativo.** 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. vol. 19

SÁ, Antonio Lopes de. **Doutrinas, Escolas e Novas Razões de Entendimento na Ciência Contábil.** Disponível em: http://www.classecontabil.com.br/servlet_art.php?id=627. Acesso em 23 de mar 2007.

SCHMIDT, Paulo. **História do pensamento contábil.** Porto Alegre: Bookman, 2000.

TORRE, M. B. L. Della. **O homem e a sociedade: uma introdução à sociologia.** 14. ed. São Paulo: Editora Nacional, 1986.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SERGIPE. Resolução n. 209, de 06 de dezembro de 2001. **Estabelece Normas de controle da aplicação dos recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino no Estado e nos Municípios e institui mecanismos de comprovação da aplicação dos recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e Valorização do Magistério – FUNDEF.** Disponível em: http://www.tce.se.gov.br/index.php?option=com_content&task=view&id=29&Itemid=44. Acesso em 30/03/07.

ANEXOS

ANEXO I

**DEMONSTRATIVO DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS NA MANUTENÇÃO E
DESENVOLVIMENTO DO ENSINO**

(Art. 212 da Constituição Federal, art. 60 do ADCT e inciso V, art. 11, da Lei nº 9.394/96)

PREFEITURA MUNICIPAL _____

Período _____

RECEITA ORÇAMENTÁRIA ARRECADADA	VALOR
IPTU	
ITBI	
ISS	
Cota-Parte do FPM	
Cota-Parte do IPI-Exportação	
Cota-Parte do ITR	
Cota-Parte do ICMS	
Cota-Parte do IPVA	
Desoneração do ICMS (Lei Complementar nº 87/96)	
IRRF	
Receita da Dívida Ativa de Impostos	
Multas, Juros e Atualização Monetária dos Impostos, inclusive da Dívida Ativa	
Outras Receitas Resultantes de Impostos (a especificar)	
TOTAL	(A)

DESPESA ORÇAMENTÁRIA PAGA	VALOR
Educação Infantil – com recursos próprios	(B)
Ensino Fundamental - com recursos próprios	(C)
Ensino Fundamental – com recursos do FUNDEF	(D)
Outros Níveis de Ensino – com recursos próprios	(E)
TOTAL	(F=B+C+D+E)

RESTOS A PAGAR QUITADOS	VALOR
Educação Infantil – com recursos próprios	(G)
Ensino Fundamental - com recursos próprios	(H)
Ensino Fundamental – com recursos do FUNDEF	(I)
Outros Níveis de Ensino – com recursos próprios	(J)
TOTAL	(K=G+H+I+J)

AJUSTE ⁽¹⁾	VALOR
Despesas pagas com recursos do FUNDEF	(L=D+I)
Valor Transferido do FUNDEF (Receitas 1724.01.00 + 1724.02.00)	(M)
Contribuição p/formação do FUNDEF(15% do FPM, ICMS, IPI e Deson. do ICMS)	(N)
Despesas pagas com o ganho do FUNDEF no período	⁽²⁾ (O=L-N-Q)
Perda com a redistribuição do FUNDEF	⁽³⁾ (P=M-N)
Despesas pagas com saldo do exercício anterior	⁽⁴⁾ (Q=L-M)
TOTAL	(R=O+P+Q)

APURAÇÃO	
Recursos aplicados na MDE – Primordial	(S=F-E+K-J-R)
Recursos aplicados na MDE – Total	(T=F+K-R)
Recursos aplicados no Ensino Fundamental	(U=C+D+H+I-R)
% dos recursos aplicados na MDE – Primordial	(V=S÷Ax100)
% dos recursos aplicados na MDE – Total	(W=T÷Ax100)
% dos recursos aplicados no Ensino Fundamental	(X=U÷(Ax25%)x100)

(1) Este quadro apura as despesas pagas com o ganho, a perda com a redistribuição e as despesas com saldo de exercício anterior;

(2) Só preencher se o resultado for positivo e se (L)>(N) e (M)>(NI);

(3) Só preencher se o resultado for negativo;

(4) Só preencher se o resultado for positivo e se (L)>(N).

ANEXO II

DEMONSTRATIVO GERENCIAL DO FUNDEF

(Art. 5º da Lei nº 9.424/96)

ÓRGÃO _____

Nº da conta do FUNDEF no Banco do Brasil _____

Código da agência _____

Nome da agência _____

Período _____

Saldo disponível na conta corrente no ano anterior conforme registro contábil		
RECEITA ORÇAMENTÁRIA ARRECADADA	NO MÊS	ATÉ O MÊS
Recursos transferidos à conta corrente		
Rendimento de aplicações financeiras		
TOTAL		(A)
DESPESA ORÇAMENTÁRIA PAGA	NO MÊS	ATÉ O MÊS
Remuneração de profissionais do magistério de Ensino Fundamental		(B)
Salário ou vencimentos brutos		
Encargos Patronais		
Outras (especificar)		
Remuneração dos demais servidores do Ensino Fundamental		
Salário ou vencimentos brutos		
Encargos Patronais		
Outras (especificar)		
Diárias		
Material de consumo		
Despesas decorrentes de serviços prestados por pessoa física ou jurídica		
Aquisição de equipamentos e material permanente		
Ampliação da rede física		
Outros (especificar)		
TOTAL		
OUTROS PAGAMENTOS	NO MÊS	ATÉ O MÊS
Restos a pagar quitados referentes à remuneração de profissionais do magistério		(C)
Restos a pagar quitados referentes a outros gastos		
Recolhimento de valores retidos		
TOTAL		
OUTROS RECEBIMENTOS	NO MÊS	ATÉ O MÊS
Retenções e consignações a recolher (INSS e etc.)		(C)
Indenizações e restituições de despesas		
TOTAL		
Saldo atual disponível na conta corrente conforme registro contábil		
APURAÇÃO ANUAL		
Percentual dos recursos aplicados no pagto de professores do E. F.	((B+C)÷Ax100)	
INFORMAÇÃO	NO MÊS	ATÉ O MÊS
Contribuição p/formação do FUNDEF (15% - FPE/FPM, ICMS, IPI e Deson. do ICMS)		