

FUNDAÇÃO OSWALDO ARANHA
CENTRO UNIVERSITÁRIO DE VOLTA REDONDA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

STHÈFANY FONSECA ANTÔNIO

**A IMPORTÂNCIA DO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA NA
CONTABILIDADE PÚBLICA**

VOLTA REDONDA

2019

FUNDAÇÃO OSWALDO ARANHA
CENTRO UNIVERSITÁRIO DE VOLTA REDONDA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIA CONTÁBEIS
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**A IMPORTÂNCIA DO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA NA
CONTABILIDADE PÚBLICA.**

Monografia apresentada ao curso
de Ciências Contábeis do UniFoa
como requisito parcial à obtenção
do título de bacharel em Ciências
Contábeis.

Aluna: Sthéfany Fonseca Antônio

Orientador:

Dr. Luiz Cláudio Gonçalves Júnior

VOLTA REDONDA

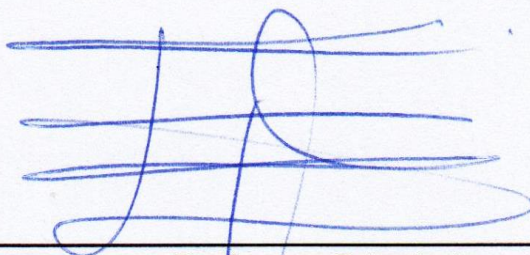
2019

FOLHA DE APROVAÇÃO

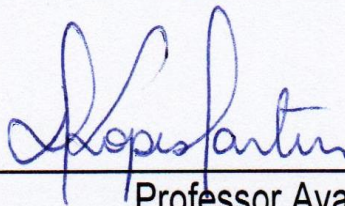
Trabalho de Conclusão de Curso intitulado A IMPORTÂNCIA DO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA NA CONTABILIDADE PÚBLICA elaborado por Sthéfany Fonseca Antônio, apresentado publicamente perante a Banca Avaliadora, como parte dos requisitos para conclusão do curso de Ciências Contábeis.

Aprovada em 29 de novembro de 2019.

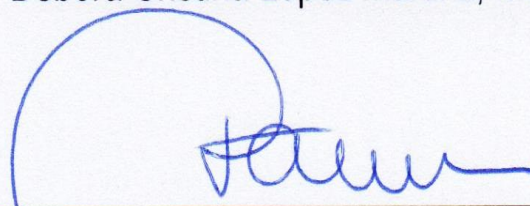
Banca Avaliadora:



Professor Orientador
Luiz Claudio Gonçalves Junior, Doutor - UniFOA



Professor Avaliador
Débora Cristina Lopes Martins, Mestre - UniFOA



Professor Avaliador
Patricia Nunes Costa Reis, Mestre - UniFOA

Dedico este trabalho primeiramente a Deus, por ser essencial em minha vida, autor do meu destino, meu guia, socorro presente na hora da angústia. Aos meus pais que me ensinaram todos os valores que me tornaram uma adulta responsável e consciente. Ao meu marido por todo carinho, paciência, cuidado e amor, e ao meu professor e também amigo, Luís Cândido, que sempre esteve disposto a me ajudar.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus que tem me guiado até aqui, não me deixando fraquejar diante das adversidades da vida. Aos meus familiares e amigos que sempre me encorajaram. E ao Dr. Luiz Cláudio por todo o aprendizado, não só didático, mas também pelo aprendizado da vida.

“Feliz é aquele que transfere o que sabe e aprende o que ensina.”

(Cora Coralina)

RESUMO

Este Trabalho analisou a importância do Princípio da Eficiência na Contabilidade Pública inserido na Constituição Federal de 1988 através da Emenda Constitucional n.19, de 04 de junho de 1998. Esse princípio que tem por finalidade trazer a melhoria e a qualidade aos serviços públicos no Brasil, promovendo resultados positivos aos Administradores, Servidores Públicos e usuários dos serviços públicos. Analisou-se também a importância do artigo 37 na Constituição Federal e demonstrou-se a diferença entre conceito de eficácia e eficiência na Contabilidade Pública, bem como, a diferença entre princípios e regras. Sendo assim, concluímos que embora o princípio da eficiência não seja de grande relevância para os agentes públicos e de grande importância entender e colocá-lo em prática, pois faz parte de um dos pilares que sustentam a Administração Pública, revelando que embora não esteja exposto expressamente nas Normas Brasileiras de Contabilidade a aplicação em conjunto com CF/88 pode representar uma ferramenta que trará bons resultados para a Administração Pública.

Palavras-chave: Gestão Pública, Contabilidade, Princípio da Eficiência

ABSTRACT

This work intends to analyze the importance of the Principle of Efficiency in Public Accounting inserted in the Federal Constitution of 1988 through Constitutional Amendment n.19 of June 4, 1998, which aims to bring the improvement and quality of public services in Brazil, bringing specific results of the Administrator and the Public Servants. We will also analyze the importance of article 37 in the Federal Constitution and see the difference between the concept of effectiveness and efficiency in Public Accounting, and the difference of principles and rules. Thus, we conclude that although the principle of efficiency is not of great relevance to public agents and of great importance to understand and put it into practice, as it is part of one of the pillars that support the Public Administration, revealing that although it is not expressly exposed in the Brazilian Accounting Standards, the application in conjunction with CF / 88 may represent a tool that will bring good results for the Public Administration.

Key words: Public accounting, Management, Principles Efficiency

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
1.1 OBJETO	11
1.2 PROBLEMÁTICA.....	11
1.3 JUSTIFICATIVA	12
1.4 OBJETIVO.....	12
1.5 OBJETIVO GERAL	13
1.6 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	13
1.7 HIPÓTESE.....	13
1.8 METODOLOGIA.....	14
2 DIFERENÇA ENTRE PRINCÍPIOS E NORMAS	15
3 A IMPORTÂNCIA DO ARTIGO 37 NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988: PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA.....	18
4 CONCEITO DE EFICIÊNCIA, EFICÁCIA E EFETIVIDADE.	21
5 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE.....	23
5.1 CONVERGÊNCIAS NA NBCT 16	23
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	28
7 REFERÊNCIAS.....	30

1 INTRODUÇÃO

O Direito Administrativo é um dos ramos do Direito Público e, como consequência, tem por proposta regular as atividades do Estado, e os atos praticados por seus agentes em nome da Administração Pública e do interesse público. Foi a partir do século XIX que o ramo jurídico teve uma visão melhor para este regime administrativo, e isso se deu através dos movimentos constitucionais que, através de um novo sistema, o Estado passou a ter órgãos específicos para a Administração Pública sendo essencial ao desenvolvimento do quadro normativo.

A Administração Pública é o conjunto de órgãos e agentes que exercem a função pública em atendimento ao interesse público, ou seja, qualquer ato feito no serviço público deve sempre atender à necessidade dos cidadãos, uma vez que o interesse público é superior ao interesse privado. Sendo assim, os princípios administrativos são fundamentais no andamento da Administração Pública. “Não se pode encontrar qualquer instituto do Direito Administrativo que não seja informado pelos respectivos Princípios”. (CARVALHO FILHO *apud* CRETELLA JUNIOR, 2017,p.48).

Considera-se serviço público toda atividade material definida por lei prestada pelo Estado ou por seus delegados que consiste em benefícios particulares a cada usuário. E, sendo cumprida por princípios e normas, a prestação desse serviço está subordinada à aplicação dos princípios administrativos, mas, além disso, a alguns que são específico como o da Eficiência que diz que o serviço deve ser prestado da melhor maneira possível.

Portanto, a prestação de serviço público sempre foi alvo de críticas e julgamentos por causa do excesso de burocracia, adquirindo um atributo negativo, ao dificultar a aplicação de normas e regulamentos que visavam dar maior celeridade aos atos praticados pela Administração Pública.

O Princípio da Eficiência foi instituído na Emenda Constitucional nº 19/1998 junto com outros quatro princípios: Legalidade, Impessoalidade, Moralidade e Publicidade, ganhando, assim, equivalência à Emenda Constitucional. Ele tem por

finalidade realizar suas responsabilidades de forma rápida, eficaz, com perfeição e observando as outras regras. Os métodos usados pela Administração Pública apresentavam bastante desperdício, baixa produtividade e grande ineficiência com relação ao setor privado. Por esta razão, foi proposto que a Administração Pública chegasse o mais rápido possível perto da Administração Privada, por ser um modelo que adquire resultados eficientes, e de grande economia.

A contabilidade pública é um instrumento de gestão aplicada ao setor público, pois ele gera informações sobre os resultados alcançados, evidenciando informações que influenciam nas tomadas de decisões, portanto, devido a essa grande importância de prestar informações relevantes e transparentes, é que se faz necessário o contador entender a importância de colocar o princípio da eficiência em prática.

Portanto, o presente estudo tem por objetivo geral evidenciar a importância do Princípio da Eficiência na Contabilidade Pública, mostrando a sua aplicação, a satisfação dos usuários, a excelência na prestação dos seus serviços, e a importância do administrador público em conjunto com todos os setores, principalmente, a contabilidade aplicar o princípio da eficiência com uma ferramenta para compor a finalidade dos seus serviços.

No segundo capítulo procuramos esclarecer a distinção entre normas e princípios, uma vez que a grande maioria não faz essa distinção, mas ela é muito importante porque fazem parte do comportamento da Administração Pública.

No terceiro capítulo, nosso foco foi trabalhar o princípio da eficiência à luz da Constituição Federal, procurando destacar sua previsão na Lei Máxima do país, o que denota um objetivo que deve ser perseguido por todos aqueles que atuam na Administração Pública.

No quarto capítulo, buscou-se explicar o conceito de eficácia, eficiência e efetividade, revelando que possuem significados diferentes, mas que, em conjunto, são de grande importância para os administradores públicos, uma vez que representam ferramentas para geração de melhores resultados.

No quinto capítulo, tratar-se-á sobre a contabilidade pública e suas funções dentro do meio público, mostrando que a eficiência é de suma importância para que a contabilidade pública seja um instrumento de gestão que traga os melhores resultados possível.

1.1 Objeto

O objeto desta pesquisa é o uso do art. 37 na Constituição Federal e a inserção do princípio da eficiência com a emenda constitucional nº 19/98, ressaltando a importância, melhoria, eficiência, custos menores e maiores rendimentos nos serviços públicos a fim de auxiliar nas tomadas de decisões dentro da Gestão Pública, e na prestação de seus serviços.

1.2 Problemática

A problemática do trabalho que envolve o Princípio da Eficiência está fundada em questões administrativas, no qual enfrentam obstáculos com o andamento dos serviços públicos.

Nesse sentido, cabe registrar que uma Administração Pública hoje em dia não tem mostrado tanto resultado na prestação dos seus serviços, e além de ser um princípio que visa tanto na atuação do agente público, quanto na organização, na estrutura e na disciplina, ele também é um princípio que pode trazer economia com menores custos e maiores rendimentos dentro da Gestão Pública.

Sendo assim, muitas das vezes, dentro da Administração Pública, não tem sido aplicado o princípio da eficiência na prestação dos seus serviços. E, por ter uma dificuldade no controle do direito, ocorre lentidão no andamento dos serviços públicos gerando insatisfação aos usuários. Portanto, a presente pesquisa reúne informações para que seja respondida essa pergunta: Qual a importância da

aplicabilidade do Princípio da Eficiência dentro de uma gestão pública para que ocorra excelência no andamento dos serviços públicos.

1.3 Justificativa

A Administração Pública é uma gestão dos interesses públicos que busca atender um conjunto de necessidades da coletividade, sendo assim é de suma importância para toda a sociedade, visto que precisem de serviços eficazes, ágeis, e com presteza.

A contabilidade, como um instrumento de gestão, é imprescindível dentro de qualquer entidade, seja ela privada ou de setor público, uma vez que ela acompanha o controle financeiro, e as alterações patrimoniais que ocorrem. Sendo assim, é fundamental, dentro do setor público, saber como aplicar leis e princípios para auxiliar na prestação dos serviços, trazendo, assim, uma melhoria e economia nos cofres públicos. Um instrumento de gestão bem aplicado é capaz de melhorar e aperfeiçoar os recursos financeiros dentro de qualquer entidade.

Em suma, demonstrar a importância do princípio da eficiência na Administração Pública é de grande importância, pois a relação entre a administração pública e os usuários dos serviços públicos, só se justifica quando é atingida uma finalidade maior, qual seja a finalidade pública, e através dessa aplicação veremos os pontos positivos que ela poderá trazer, mostrando que a Administração Pública deve recorrer à moderna tecnologia e a métodos hoje adotados para obter qualidade total da execução das atividades.

1.4 Objetivo

O Objetivo dessa pesquisa é apresentar o Princípio da Eficiência, enfatizando a efetividade da aplicação de tal princípio e aspectos como a satisfação do usuário e

a excelência na prestação dos seus serviços, visando esclarecer alguns pontos sobre a eficácia e eficiência na Administração Pública.

1.5 Objetivo geral

A pesquisa tem como objetivo geral demonstrar a importância do Princípio da Eficiência como um instrumento de gestão dentro do setor público, analisando assim suas características

1.6 Objetivos específicos

- A) Estabelecer uma perspectiva sobre a importância do artigo 37 na Constituição Federal e a inserção do Princípio da Eficiência com a emenda constitucional nº 19/98.
- B) Apresentar o Princípio da Eficiência e suas características.
- C) Apresentar a Diferença de Princípio e Normas.
- D) Distinguir o conceito de Eficiência, Eficácia e Efetividade.

1.7 Hipótese

Parte-se da hipótese de que a aplicabilidade do princípio da eficiência dentro de uma gestão pública, para que ocorra excelência no andamento dos serviços públicos, é de suma importância, pois ela trata de excelência nos serviços prestados de forma eficaz, eficiente e efetiva trazendo satisfação aos usuários. A inclusão deste princípio na Constituição Federal se deu pela procura de produtividade e economicidade, reduzindo os desperdícios, dando direito aos usuários para que possam exercer sua real cidadania contra falhas e omissões do Estado. Sendo assim, é um dever constitucional da Administração Pública e precisa haver disciplina precisa e definida para assegurar a satisfação não só dos usuários, mas nos serviços administrativos internos.

1.8 Metodologia

A metodologia utilizada nesta pesquisa é qualitativa, tendo como base literaturas, artigos e assuntos afins.

2 DIFERENÇA ENTRE PRINCÍPIOS E NORMAS

Entender a distinção entre princípios e normas é de suma importância para o entendimento do princípio da eficiência. Apesar do âmbito do direito estar abrangido pelas leis, os princípios a cada dia vem ganhando relevância no ordenamento jurídico brasileiro e também na esfera administrativa.

A primeira questão que se deve estabelecer é que normas são padrões de conduta com objetividade e os princípios são mandados de otimização, ou seja, uma norma que ordena que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas. A diferença conceitual não mostra grandes divergências, os princípios também são normas dotadas de força capaz de disciplinar o comportamento da Administração Pública, bem como, tem um poder de amplitude muito maior que o da norma jurídica. (MAZZA, 2017, p.29).

No ramo jurídico, o direito administrativo é composto por dois tipos de regras necessárias: os princípios e as normas. Sendo assim, entende-se que legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência são exemplos de princípios administrativos, segundo o Art. 37 da CF/88.

A administração Pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. (BRASIL, 1988, ART.37º)

O artigo 4º da Lei de Introdução ao Código Civil dispôs o uso dos princípios gerais do direito nos casos de omissão da lei. Portanto, o juiz deve decidir o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais do direito.

Entende-se, portanto, que os princípios regem não só os casos de omissão, mas eles podem ser encontrados em toda a legislação a fim de que neles decorram leis infraconstitucionais, além de percorrer a Constituição Federal em vários artigos.

Sendo assim, é de suma importância ressaltar uma breve distinção entre normas e princípios, segundo alguns autores. Porém vale, ressaltar que as diferenças entre os princípios e normas podem partir de vários critérios, como bem anota Alexandre Mazza (2017, p.31).

Pode-se diferenciar princípios e normas a partir de vários critérios.

- a) quanto a abrangência: Os princípios disciplinam maior quantidade de casos práticos; enquanto as normas são aplicáveis a um número menor de situações concretas;
- b) quanto à abstração do conteúdo: Os princípios possuem um conteúdo mais geral dotado de acentuado nível de abstração; já as normas têm um conteúdo reduzido à disciplina de certas condutas;
- c) quanto à importância sistêmica: Os princípios sintetizam os valores fundamentais de determinado ramo jurídico; enquanto as normas não cumprem tal papel dentro do sistema, apenas regulam condutas específicas;
- d) quanto à hierarquia no ordenamento jurídico: como consequência da distinção anterior, os princípios ocupam posição hierarquicamente superior perante as normas, prevalecendo sobre elas em caso de conflito; as normas posicionam – se abaixo dos princípios na organização vertical do ordenamento, tendo a validade de seu conteúdo condicionada à compatibilidade com os princípios.
- e) quanto a técnica para solucionar antinomias: os princípios enunciam valores fundamentais do ordenamento jurídico de modo que, havendo colisão entre dois ou mais princípios, emprega – se a lógica da cedência recíproca, aplicando – se ambos, simultaneamente, mas com os conteúdos mitigados, enquanto no conflito entre normas surge uma questão de validade, utilizando – se da regra do tudo ou nada, de modo que uma norma é aplicada afastando a incidência da outra;
- f) quanto ao modo de criação: os princípios jurídicos são relevados pela doutrina num processo denominado abstração indutiva, pelo qual as regras específicas são tomadas como ponto de partida para identificação de valores fundamentais inerentes ao sistema (princípios). Desse modo, o papel desempenhado pelo legislador na criação de um princípio jurídico é indireto, pois, após criar as diversas normas do sistema, cabe à doutrina identificar os princípios fundamentais ali contidos; ao contrário das normas, que são criadas diretamente pelo legislador;
- g) quanto ao conteúdo prescritivo: os princípios têm conteúdo valorativo que, muitas das vezes, não prescreve uma ordem específica para regulação de comportamentos; enquanto os conteúdos das normas sempre se expressa por meio de um dos três modais deonticos existentes: permitindo, proibido e obrigatórios. Toda norma jurídica permite, proíbe ou obriga determinada conduta humana.

Espíndola (1999, p.94), em seu livro *Conceito de Princípios Constitucionais* mostra as principais distinções entre princípio e regra. Destaca que:

A primeira acentuação distintiva entre princípios e regras, de valor teórico reconhecido, proposta por Boulanger, atentou para o predicado de generalidades dessas duas espécies de normas: "... a generalidade de regra jurídica não se deve entender da mesma maneira que a generalidade de um princípio". Ele demonstrou...que a regra é geral porque estabelecida para um número indeterminado de atos ou fatos. Isso não obstante, ela é especial na medida em que regula senão tais atos ou fatos: é editada para ser aplicada a uma situação jurídica determinada. Já o princípio é geral porque comporta um série indefinida de aplicações.

Considera-se, que a norma ou regra, embora sirva para todos, é aplicada a um ato ou fato determinado. Sua conquista, desta forma, é restrita, necessitando,

portanto, de algo real. O princípio, então, pode ser aplicado a inúmeras situações, sendo ilimitado.

Segundo Dworking (2014, p. 158) ao entender o direito como um sistema composto exclusivamente de regras, não consegue fundamentar as decisões de casos complexos, para os quais o juiz não consegue identificar nenhuma regra jurídica aplicável, a não ser por meio do recurso à discricionariedade judicial. O juiz, nesses casos, cria direito novo.

Aplicando os princípios, vê que um não ultrapassa o outro, sendo possível em perfeitas condições, a existência de mais de um princípio, equilibrando em um suposto conflito, o peso e a importância de cada um.

Ao contrário dos princípios, nas regras, o que se tem é uma invalidação jurídica quando uma vai de encontro a outras, não sendo possível a coexistência de regras incompatíveis entre si. Portanto, quando uma regra passa a discordar da outra anterior em vigência, ocorre então a revogação, tácita ou expressa.

São várias as distinções entre os princípios e as normas, apesar de que ambas sejam relacionadas com sendo normas jurídicas. Através da emenda que consagrou a inserção do princípio da eficiência na lista dos princípios administrativos constitucionais, vemos que constitui uma das mais importantes normas do direito público, sendo que, juntamente com os demais princípios, menciona normas de conduta a serem exercidas pelo agente ou administrador público nos seus deveres administrativos.

3 A IMPORTÂNCIA DO ARTIGO 37 NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988: PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA

A Administração Pública compreende pessoas, órgãos e agentes públicos que tem por principal objetivo a função de exercer as funções que fazem parte da atividade do estado, ou seja, a função administrativa. Sendo assim, sempre deve atuar de forma que respeite os princípios previstos na Constituição Federal de 1988 em seu artigo 37, que compreende os princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Examina-se, através dos princípios que regem a Administração Pública, a importância do artigo 37 para os serviços públicos, mostrando que para uma atividade estatal ser bem desempenhada, é necessário se basear em tais princípios dentro dos atos ou atividades administrativas. Com isso entende-se que com os princípios sendo expressamente citado dentro deste artigo, o legislador mostra indicadores para que a Administração Pública cumpra os seus objetivos.

Para alguns autores, o significado de Administração Pública é determinado, sendo um sentido amplo e sentido estrito. Maria Sylvia Zanella Di Pietro, 2016 em sua obra Direito Administrativo, descreve que existem dois sentidos que manuseia a tal expressão.

- a) em sentido subjetivo, formal ou orgânico, ela designa os entes que exercem a atividade administrativa; compreende pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos incumbidos de exercer uma das funções em que se triparte a atividade estatal: a função administrativa. b) em sentido objetivo, material ou funcional, ela designa a natureza da atividade exercida pelos referidos entes; nesse sentido, a Administração Pública é a própria função administrativa que incumbe, predominantemente, ao Poder Executivo. (DI PIETRO, 2016, p. 93)

Desta forma, a Administração Pública engloba todo o aparato do Estado para a realização dos seus objetivos, devendo sempre atuar respeitando os princípios que estão previstos na Constituição Federal de 1988 em seu artigo 37.

Vale ressaltar que existem outros princípios além daqueles já citados no artigo 37 da Constituição Federal, os quais estão previstos em legislações infraconstitucionais ou mesmo na Carta Magna, dentre eles o princípio da

razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, motivação, finalidade e supremacia do interesse público.

Apesar de existirem outros princípios conforme, descrito é de suma importância a relevância de estarem elencados no artigo 37, desse modo mostrando que, através da definição na Constituição Federal, qualquer norma infraconstitucional, ou seja, normas inferiores às regras previstas na Constituição que venha a ferir os referidos, princípios sofrerão do vício da inconstitucionalidade, podendo assim, sofrer limitações e até serem excluídas do ordenamento jurídico.

A Lei nº 8429/92, chamada de lei de improbidade administrativa, cita em seu artigo 11 que o Administrador Público que atentar contra os princípios administrativos poderá sofrer consequências administrativas e penais. “Art.11. Constitui ato de improbidade administrativa que atenta contra os princípios da administração pública qualquer ação ou omissão que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade, e lealdade às instituições”.

O princípio da eficiência, por sua vez, acrescido no artigo 37 por meio da Emenda Constitucional nº 19/98, representa uma das bases da Administração Pública e é de suma importância, pois se trata de uma grande preocupação com a qualidade nos serviços de públicos. A eficiência embora não esteja incluso no art. 37, moveu-se para uma relevância maior, mostrando que, com a sua inclusão, qualquer conduta administrativa que tivesse um conflito com o tal princípio, estaria atingindo uma norma constitucional.

Com as práticas dos atos administrativos, os resultados advindos passaram a gerar uma preocupação maior, pois, a Administração Pública não necessita atuar só dentro da legalidade e dos demais princípios. Para que se alcance excelência e qualidade nos serviços prestados, contudo, o administrador necessita ser eficiente, tanto quanto os servidores públicos que devem desempenhar sua função da melhor maneira possível.

Moraes, em sua obra Direito Constitucional, conceitua o princípio da eficiência como

Assim, princípio da eficiência é aquele que impõe á Administração Pública direta e indireta e a seus agentes a persecução do bem comum, por meio

do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia e sempre em busca de qualidade, primando pela adoção dos critérios legais e morais necessários para a melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitarem-se desperdícios e garantir-se uma maior rentabilidade social. (MORAES, 2003, p.247).

Acrescenta assim o autor que

O princípio da eficiência dirige – se para a razão e fim maior do Estado, a prestação dos serviços sociais essenciais à população, visando à adoção de todos os meios legais e morais possíveis para a satisfação do bem comum. (MORAES, 2003, p.247).

Com o pensamento abordado pelo autor sobre a eficiência, no qual conceitua que o Estado deve se relacionar a um fim público nota-se que sem a aplicação de tal princípio o administrador não atinge por completo a finalidade pública. Atualmente, uma excelente administração parte dos melhores resultados, satisfazendo o interesse dos usuários públicos, ou seja, da própria população.

O princípio da Legalidade é um dos princípios que tem grande importância dentro do direito, mostrando que, através da lei, é possível criar deveres e direitos, estando todos dependentes dele. Devido a isso, tal princípio é uma verdadeira garantia oferecida pela Constituição Federal. De acordo com o art.5º, inciso II, da Constituição Federal: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (BRASIL, 1988, ART. 5º INCISO II).

Com a citação do princípio da legalidade, entende-se que a atuação do agente público deve sempre estar pautada em lei, justificando que a eficiência não deve ser conduzida por meios de condutas ilegais. Sendo assim, o administrador público com o dever de ser eficiente, não pode ultrapassar aquilo que foi imposto dentro da legalidade.

O princípio da eficiência mostra uma preocupação com a população ao ser analisado em conjunto com os demais princípios. As condutas não devem ser estabelecidas de acordo com a vontade privada dos agentes públicos, mas sim acompanhadas pelos demais princípios.

4 CONCEITO DE EFICIÊNCIA, EFICÁCIA E EFETIVIDADE.

Por diversas vezes eficiência, eficácia e efetividade são confundidos, apesar de apresentarem significados diferentes, que não são conhecidos por alguns, mas que os tratam da mesma maneira. Com isso entende-se a importância de verificar o que cada termo significa, mostrando a diferença entre eles.

Os Dicionários Brasileiros categoriza eficiência como: “alguém ou algo eficiente produz o efeito esperado”. Eficácia é citada como uma virtude de tornar efetivo ou real, já a efetividade é aquilo que existe realmente.

Entretanto, nota-se que eficiência, eficácia e efetividade, são tidas como sinônimos. Mas para alguns administradores o conceito desses termos apresenta significados totalmente distintos. José dos Santos Carvalho Filho em sua obra Manual de Direito Administrativo, cita a seguinte diferenciação entre eficiência, eficácia e efetividade.

“A eficiência transmite sentido relacionado ao modo pelo qual se processa o desempenho da atividade administrativa; a idéia diz respeito, portanto, à conduta dos agentes. Por outro lado, eficácia tem relação com os meios e instrumentos empregados pelos agentes no exercício de seus misteres na administração; o sentido aqui é tipicamente instrumental. Finalmente, a efetividade é voltada para os resultados obtidos com as ações administrativas; sobreleva nesse aspecto a positividade dos objetivos.” (CARVALHO FILHO, 2017, p.53).

Entende-se que a eficiência abrange o sentido de “o modo como deve ser feito, alcançando o aspecto da produtividade”. Por outro lado, a eficácia tem um sentido da própria escolha do que será feito, ou seja, fazer ou não fazer a fim de alcançar resultados obtidos, e por fim a efetividade que mostra os objetivos que foram alcançados com os resultados obtidos.

Os sentidos embora sejam parecidos eles não se confundem por apresentarem seus significados próprios de grande importância para a administração pública, devendo ser respeitadas para que a busca de resultados seja maximizadas, ou seja, fazendo o melhor com os menores custos, gastando com inteligência os recursos que são pagos pelos contribuintes.

A Administração Pública procura acima de tudo um bom atendimento, e agilidade na prestação dos seus serviços com a finalidade de gerar uma satisfação ao usuário. Portanto, essa satisfação só será realizada se o administrador tiver uma visão não somente de atingir o objetivo, mas sim de realizá-lo da melhor maneira possível, ou seja, para que se alcance o objetivo que está previsto no artigo 37 da Constituição Federal os conceitos de eficiência, eficácia e efetividade devem ser utilizados conjuntamente.

O parágrafo 3º do artigo 37 da Constituição Federal revela uma maior preocupação com a satisfação dos usuários de serviços públicos, ao qual dá o direito de uma fiscalização maior tanto pela administração pública, quanto pelos órgãos de fiscalização do governo a qualquer agente público encaminhando reclamações às autoridades acerca de uma prestação mal sucedida dos serviços públicos, garantido uma forma de não cometer erros nas contas que são utilizadas para que seja feito o serviço público. (BRASIL, 1988, art.37)

Ressalta-se que uma rigidez na fiscalização do dinheiro público é uma forma de praticar a eficiência, mostrando que tal princípio tem a função de aproveitar da melhor maneira possível o uso da verba pública. A lei de improbidade administrativa que está citada na Lei nº 8.429/92, impõe punições aos agentes públicos que por meio de suas condutas causem prejuízos ou atentem contra os princípios que regem a Administração Pública. Dentre essas punições a Lei nº 8.112 de 11 de Dezembro de 1990. Diz-nos o seguinte:

Art. 127. São penalidades disciplinares: I - advertência; II - suspensão; III - demissão; IV - cassação de aposentadoria ou disponibilidade; V - destituição de cargo em comissão; VI - destituição de função comissionada. (BRASIL, 8.112, 1990, art. 127º).

Diante disto entende-se que apesar dos conceitos serem de nomenclatura simples e de não aparentar uma importância tão grande assim, é de suma responsabilidade do administrador e dos agentes públicos entender a finalidade dos conceitos descritos, pois eles fazem parte dos pilares que sustentam a Administração Pública, gerando assim em conjunto resultados que fazem total diferença no andamento dos serviços públicos e na satisfação dos usuários.

5 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

5.1 Convergências na NBCT 16

A contabilidade aplicada ao setor público é a parte contábil que tem por finalidade constituir informações juntamente com os princípios fundamentais de contabilidade e as normas contábeis que são de suma importância para o controle patrimonial das entidades públicas. Podemos ver essa finalidade descrita pelo Conselho Federal de Contabilidade, que diz:

é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008, p. 6)

Os autores Ávila, Bächtold e Vieira em sua obra *Noções de Contabilidade Pública*(2011), define contabilidade pública como uma ciência que promove o controle do patrimônio público.

Sendo a Contabilidade Pública uma ramificação da contabilidade, é possível defini-la como a ciência que permite através de suas técnicas manter o controle permanente do patrimônio público. Também podemos definir a contabilidade pública como a ciência que estuda e pratica, controla e interpreta os fatos ocorridos no patrimônio público, mediante o registro, a demonstração expositiva e a revelação desses fatos, com o fim de oferecer informações sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão pública. (ALBERTO DE ÁVILA, BÄCHTOLD, JESUS VIEIRA, 2011, p.23)

Nota-se, portanto que são várias as definições de contabilidade pública, mas que trazem o mesmo sentido de que é algo de grande importância para que se obtenha um maior controle sobre o patrimônio público, a fim de prestar informações com total transparência e responsabilidade.

Os órgãos públicos adquirem direitos de assumirem compras, vendas, produções e construções, realizando por meio de suas ações operações contábeis nas áreas financeiras, orçamentária e patrimonial. Sendo assim, a contabilidade pública é responsável pelo acompanhamento da evolução do patrimônio público, mostrando o quão importante é um orçamento público, além disso, tem por função acompanhar a execução do orçamento através da receita arrecada e nas despesas realizadas.

Entende-se que apesar do patrimônio público ser um destaque de maior controle para a contabilidade pública, o seu interesse não está somente no patrimônio e suas variações, mas alcança também o orçamento e sua execução. Como se pode observar na definição a seguir na obra: *Noções de Contabilidade Pública*.

O objeto de qualquer ramo de contabilidade é o patrimônio, portanto, o objeto da Contabilidade Pública é o Patrimônio Público (bens, direitos e obrigações). No caso a administração pública há a obrigatoriedade legal de planejamento e controle da receita e despesa pública. (ALBERTO DE ÁVILA, BÄCHTOLD, JESUS VIEIRA, 2011, p.29)

As Normas Brasileiras de Contabilidade são de grande importância para todos os profissionais de contabilidade, pelo fato de apresentar um crescimento no conhecimento dos atuantes da área contábil, gerando assim uma aplicação atualizada sem interferir na real atuação do contador.

A NBC T 16 foi criada justamente para atender o setor público evidenciando o conceito, o objeto e o campo em que a contabilidade pública deve ser aplicada, enfatizando informações que devem ser expostas aos usuários dos serviços públicos. De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade – Contabilidade aplicada ao setor público, nota – se o conceito de cada informação que devem ser enfatizadas dentro da NBC T 16.

Campo de Aplicação: espaço de atuação do Profissional de Contabilidade que demanda estudo, interpretação, identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação de fenômenos contábeis, decorrentes de variações patrimoniais em: (a) entidades do setor público; e (b) ou de entidades que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades, no tocante aos aspectos contábeis da prestação de contas. (NBC T 16.1,2008, p. 6).

Sugere-se a grande importância de todos os órgãos públicos se adequar, ou seja, estar em determinação com as normas brasileiras de contabilidade, isso devido à contabilidade apresentar uma principal linguagem dos negócios e ser uma ferramenta de suma importância para o processo de comunicação, governo e os demais usuários das informações contábeis.

No setor público, a principal função da informação contábil é verificar se os gastos públicos estão de acordo com o orçamento, se as receitas previstas foram devidamente arrecadadas e se as áreas que necessitam de priorização foram feitos investimentos, servindo de um instrumento de controle para que a sociedade

acompanhe se a aplicação dos recursos públicos tem sido usada de maneira correta.

Dada a importância dos administradores públicos em fornecer informações contábeis de total transparência para que sejam compreendidas por todos os usuários da contabilidade, a fim de auxiliar no processo de evolução da Contabilidade Pública é que foram publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade as Normas Brasileiras de Contabilidade ao Setor Público.

A NBC T 16 garante que as Normas são:

Normas e Técnicas Próprias da Contabilidade Aplicada ao Setor Público: o conjunto das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, seus conceitos e procedimentos de avaliação e mensuração, registro e divulgação de demonstrações contábeis, aplicação de técnicas que decorrem da evolução científica da contabilidade, bem como quaisquer procedimentos técnicos de controle contábil e prestação de contas previstos, que propiciem o controle social, além da observância das normas aplicáveis. (NBC T 16, 2008, p.7)

A Constituição Federal de 1988, no artigo 37, menciona alguns princípios que fazem parte da composição da Administração Pública, mostrando a devida importância de o administrador público cumprir esses princípios de forma permanente e obrigatória. Conforme descrito abaixo.

“A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.” (BRASIL, 1988, art.37).

A eficiência embora seja de nomenclatura simples e por não aparentar ser de uma grande importância, nos mostra que o desempenho das funções públicas deve ser da melhor maneira possível para que cause uma satisfação maior nos usuários dos serviços públicos.

Entretanto com o objetivo da contabilidade pública de apresentar informações com total transparência, acompanhando o patrimônio e os atos praticados pelos administradores públicos se faz necessário que os contadores tenham a função de praticar o princípio da eficiência como um instrumento de gestão para compor as normas que regem a contabilidade.

Todos os princípios são de grande importância para a base da administração pública, e devem ser cumpridas conjuntamente para que se alcance uma finalidade

maior, com isso o princípio da eficiência tem uma grande relevância para o administrador, pois para que o serviço público alcance uma satisfação aos usuários, é necessário que seja feito da melhor maneira possível.

Como demonstrado na pesquisa entende-se que o princípio da eficiência corresponde a uma base para a Administração Pública, ou seja, para o administrador, pois é através desse princípio que nota-se uma geração de resultados, evidenciando a forma que o serviço deve ser apresentado de forma eficaz, da melhor maneira possível, obedecendo a um conjunto de regras.

Dado a sua importância ao meio público e a contabilidade ser um dos principais instrumentos de gestão, a NBC. 16 além de estabelecer regras a serem cumpridas pelo contador da área pública devem seguir para que a contabilidade pública ande em conformidade com as normas, e, apresente informações concretas, a eficiência deveria estar sendo evidenciada dentro da contabilidade, para que as informações apresentadas sejam da melhor maneira possível, de forma eficaz e eficiente.

Quando lemos a NBC 16 podemos perceber que a eficiência não está evidenciada dentro das normas que compõem a contabilidade pública. Podemos citar então:

NBC T 16.1 – conceituação, objeto e campo de aplicação. NBC T 16.2 – patrimônio e sistemas contábeis. NBC T 16.3 – planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil. NBC T 16.4 – transações no setor público. NBC T 16.5 – registro contábil. NBC T 16.6 – demonstrações contábeis. NBC T 16.7 – consolidação das demonstrações contábeis. NBC T 16.8 – controle interno. NBC T 16.9 – depreciação, amortização e exaustão. NBC T 16.10 – avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público. NBC T 16.11 – sistema de informação de custos do setor público. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012, p.52)

Nota-se que todas as normas citadas acima são imprescindíveis para a contabilidade, pois se constituem em ferramentas de gestão que fornecem informações de extrema relevância e transparência para todos os usuários. Entretanto, faz-se mister destacar o princípio da eficiência como instrumento de gestão de total importância para todos os setores públicos, por tratar que todos os serviços devem ser prestados da melhor maneira possível.

Segundo Cretella Júnior (2005, p.222), os “princípios de uma ciência são as proposições básicas, fundamentais, típicas que condicionam todas as estruturas subsequentes”. Princípios, neste sentido, são os alicerces da ciência. A eficiência, como dito anteriormente, requer à otimização quanto a qualidade do agir final, enfatizando os bens e recursos públicos com economia, dedicação e zelo não são o suficiente, fazendo-se necessário a produção de eficácia, ou seja, um comprometimento em oferecer serviços de qualidade e custos menores a fim de obter resultados advindos da sociedade.

O fato das Normas Brasileiras de Contabilidade não trazer de forma expressa o princípio da eficiência, não impossibilita que a interpretação da mesma seja em conjunto com CF/88. Destaca-se que ao fazer a leitura dessas normas com a CF/88 traz legitimidade na aplicação diante dos casos em concreto, além de direcionar o perfeito funcionamento da Administração Pública a qual deve buscar pelo melhor resultado possível na prestação dos seus serviços.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os princípios constitucionais são fundamentais dentro do meio jurídico mostrando que, para que outras normas sejam aplicadas, se faz necessário basear nesses princípios. No artigo 37 da Constituição Federal os princípios são aplicados diretamente ao administrador, portanto nota-se a devida importância de seguir esses princípios.

Com a inclusão do princípio da eficiência na emenda constitucional nº 19/98, entendemos que, embora não mencionado antes desta emenda, é de suma importância a existência de um dever de eficiência pelo administrador público. Portanto, com a mediante inclusão desse princípio com os já previstos no art.37, vislumbra-se os pilares da Administração Pública.

Diante do trabalho aqui apresentado, entendemos que o princípio da eficiência, embora não seja sempre lembrado por alguns, é de total importância, pois os resultados advindos da ação do servidor público trarão um resultado de eficácia, revelando que resultados eficazes na gestão pública são de suma importância principalmente na Administração Pública.

Nota-se que a inclusão no artigo 37 da Constituição Federal do termo eficiência, decorre de uma preocupação maior com a qualidade dos serviços públicos, não só da necessidade de se fazer bem feito, mas uma preocupação em satisfazer os usuários dos serviços públicos, buscando um bem estarem de toda a coletividade.

Vimos também que a contabilidade pública é uma principal ferramenta de gestão para o Administrador Público, visto ter o dever de apresentar informações contábeis concretas com total transparência daquilo que foi orçado, arrecadado e gasto pelo governo, mostrando que um contador público além de seguir as normas específicas para uma empresa pública, se faz necessário o entendimento de que tudo tem que ser da melhor maneira possível, gerando, assim uma satisfação aos usuários dos serviços públicos.

Concluimos que o princípio da eficiência, embora não pareça ser algo importante, o administrador e os agentes públicos devem entender a importância de se cumprir todos os princípios constitucionais conjuntamente, entendendo que são os pilares que sustentam a Administração Pública. Entendemos que, apesar do princípio da eficiência não estar exposto expressamente nas Normas Brasileiras de Contabilidade, é de grande importância que a aplicação seja em conjunto com a CF/88, pois pode representar uma ferramenta que trará bons resultados para a Administração Pública.

Portanto a presente pesquisa comprova a hipótese de que há uma necessidade dos administradores públicos praticarem o princípio da eficiência como uma ferramenta de gestão que compõe o andamento dos serviços públicos a fim de gerar uma satisfação aos usuários, alcançando assim resultados positivos.

Evidencia que o objetivo geral de fundamentar a importância da prática da eficiência nos serviços administrativos, foi atingido a fim de mostrar os resultados eficazes e econômicos para os órgãos públicos, dando assim autonomia para que novas pesquisas desse assunto abordado venham a ser realizados com o intuito de auxiliar a administração pública a atingir a sua finalidade maior.

7 REFERÊNCIAS

ALBERTO DE ÁVILA, CARLOS; BÄCHTOLD, CIRO; JESUS VIEIRA, SÉRGIO. *Noções de Contabilidade Pública*. Curitiba – PR: Instituto Federal Paraná Educação à Distância, 2011.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 31 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

CONSTITUIÇÃO FEDERAL 1988. *Artº 37, 05 de Outubro de 1988*. Disponível em: https://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/CON1988_05.10.1988/art_37_.as

CONSTITUIÇÃO FEDERAL 1988. *Art 5º Inciso II, 15 de Dezembro de 2016*. Disponível em: https://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988_15.12.2016/art_5_.asp

CRETELLA JUNIOR, J. *Primeiras Lições de direito*. 2.ed. Rio de Janeiro Forense, 2005.

DICIO, *Dicionário Online de Português*. Porto: 7Graus, 2019. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/indole/>

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 29. Ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Editora Forense 2016.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Conceito de princípios constitucionais: elementos teóricos para uma formulação dogmática constitucionalmente adequada*. 1ed 2. Tir. São Paulo: Editora dos Tribunais, 1999.

IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA. *Lei n° 8.112, 11 de Dezembro de 1990.*

Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=2D434A6C73097403AF34BBD297333653.node1?codteor=422375&filename=LegislacaoCitada+-PL+7528/2006

MAZZA, Alexandre; *Manual de Direito Administrativo*. 8ª edição. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Saraiva 2018

MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. 13. Ed. Atual com a EC n.º 39/02. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2003.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE. *Contabilidade aplicada ao Setor Público: NBCs T 16.1 a 16.11/ Conselho Federal de Contabilidade, 2012.* Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. *Direito Administrativo Descomplicado*. 25 ed. ver. Atual. Rio de Janeiro: Forense, 2017.