

Análise do Sistema de Contabilidade Pública como Suporte ao Controle do Ciclo Orçamentário dos Municípios da Região Metropolitana de Curitiba/Pr

Antonio de Oliveira - aoliveira@pmc.curitiba.pr.gov.br

Jorge Ribeiro de Toledo Filho - jtoledo@usp.br proftoledo@sigmanet.com.br

RESUMO

Este trabalho objetiva analisar o sistema de contabilidade pública como suporte ao ciclo orçamentário nos municípios da região metropolitana de Curitiba, PR, bem como procura demonstrar a importância da contabilidade pública no ciclo orçamentário para que o gestor municipal a utilize como apoio à tomada de decisão. A pesquisa, cuja coleta de dados se deu por meio de questionários com perguntas fechadas, se caracteriza como descritiva, se classifica como de levantamento, é do tipo quantitativa e, quanto ao tempo de aplicação, se enquadra como de corte transversal. Os resultados mostram que a maioria das contabilidades das prefeituras pesquisadas não participa na sua plenitude no ciclo orçamentário em suas diversas fases, bem como não se apresenta como significativo o uso de instrumentos do sistema de informações contábeis e do controle interno.

Palavras-chave: Sistema de Contabilidade Pública. Controle. Ciclo Orçamentário.

1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

As constantes transformações que o mundo vivencia, seja nas questões ideológicas e de globalização, seja nos fatores de ordem geográfica, demográfica e tecnológica, têm-se refletido no modelo de Estado. Em relação à administração pública, uma dessas mudanças é a abordagem gerencial em substituição ao modelo burocrático até então vigente (FERLIE et al., 1999), o que exige que o administrador público, não importando a ideologia partidária vigente, acompanhe essa transformação.

No que tange à administração pública municipal, esta envolve a participação de representantes da comunidade, isto é, de administrador-geral, representado pelo prefeito, e de outros auxiliares públicos (CATELLI, 2001, p. 521). A administração pública não é mais vista como um conjunto de ministérios, secretarias, autarquias, fundações etc., que executam atividades isoladas. É vista como um corpo uno, um sistema aberto em contínua interação com o ambiente e, o mais importante, ela gerencia recursos fornecidos direta ou indiretamente pela sociedade com o pretexto de que lhe sejam revertidos na forma de benefícios.

A missão fundamental do setor público municipal é, conforme a Constituição federal, o bem-estar da coletividade local (BRASIL, 1988, s/p). Para atender a sua missão, utiliza o orçamento público, operacionalizado em fases denominadas de ciclo orçamentário. Entretanto, verifica-se que os gestores municipais pouco utilizam a contabilidade e seus controles para um acompanhamento da gestão, tampouco utilizam os mecanismos do ciclo orçamentário para as tomadas de decisão. É importante considerar, também, que a contabilidade é instrumento de comunicação aos usuários interno e externo e que, no setor público, não poderia ser diferente. Portanto, é salutar ao gestor, dentre as suas responsabilidades, conhecer a relevância do que a contabilidade pode prover e utilizar as fases do ciclo orçamentário para que o processo decisório sobre priorização de gastos e diminuição de custos não penalize a camada da população dependente de serviços públicos de qualidade nem incorra em ilegalidades constitucionais.

Dado o exposto, fez-se um estudo com o objetivo geral de analisar o sistema de contabilidade pública como suporte ao ciclo orçamentário nos municípios da região metropolitana de Curitiba, PR. Para atingir o objetivo proposto, realizou-se a pesquisa aqui apresentada a qual se caracteriza como descritiva, se classifica como de levantamento, é do

tipo quantitativa e, quanto ao tempo de aplicação, se enquadra como de corte transversal. A coleta de dados se deu por meio de questionários aplicados a toda a população do universo, ou seja, às 26 prefeituras da região metropolitana de Curitiba, PR, havendo retorno de 17 questionários, configurando-se uma amostra de 65 % da população.

Este artigo apresenta a seguinte estrutura: após as considerações preliminares, se faz uma abordagem sobre a contabilidade pública, a Instrução Técnica nº 20/03 do TCE-PR e sobre as fases do ciclo orçamentário; na seqüência, apresenta-se a análise dos resultados da pesquisa, que culmina com uma síntese da análise do sistema de contabilidade pública das prefeituras pesquisadas; finalmente, apresentam-se as considerações finais e as referências.

2 A CONTABILIDADE PÚBLICA

A contabilidade pública constitui-se no mais complexo ramo da ciência contábil. Aplicando as normas da escrituração contábil, a contabilidade pública define-se como ciência dos registros dos atos e fatos administrativos da administração pública, apurando resultados em harmonia com as normas gerais de Direito Financeiro (Lei nº 4.320/64). As normas de escrituração contábil aplicadas oferecem relatórios que demonstrarão o cumprimento de disposições constitucionais, o atendimento às solicitações de Tribunais de Contas, auditorias, controladorias, perícias, precatórios e outras solicitações da Justiça.

A Lei Federal nº 4.320, em seu art. 83, estabelece que a contabilidade pública objetiva evidenciar a situação da receita, da despesa, do patrimônio e de quem operacionalize a respectiva movimentação: “A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”. (BRASIL, 1964, *s/p*).

A aplicação da contabilidade pública restringe-se aos órgãos governamentais assim entendidos, das pessoas jurídicas de direito público interno – União, Estados, Distrito Federal e Municípios - e seus fundos, suas autarquias, suas fundações e empresas públicas, se estas utilizarem recursos públicos (PISCITELLI et al., 2002, p.21).

Em se tratando do Município, este, no contexto da administração pública brasileira, é o terminal administrativo do País. É nos municípios que se refletem as ações políticas propostas pelas esferas Federal e Estadual. Logo, por exemplo, atrasos na distribuição de recursos ou mudanças na legislação fiscal, necessariamente interferirão na planificação da esfera municipal.

As funções da administração pública municipal, para Matias (2000), são duas:

a) funções próprias - são as exercidas pelos governos municipais com autonomia, sendo o controle mínimo pelas esferas governamentais superiores. São exemplos: a administração, a educação, o saneamento, etc.;

b) funções delegadas - são as exercidas pelos governos municipais com imposição de restrições e limitações, normalmente delegadas por meio de convênios. São exemplos: a prevenção de incêndios (Corpo de Bombeiros), a segurança (Junta de Serviço Militar), etc.

Relativo à competência administrativa dos municípios, o relacionamento do Município com a União ou com o Estado ocorre normalmente por meio de convênios que caracterizam o interesse comum aos dois. Desse modo, dentro da autonomia do Município, pode-se afirmar que sempre predominará o que for do interesse local, bem como o reflexo de sua relação com a União ou o Estado. Entretanto, o setor público, só pode fazer o que está preestabelecido em lei.

Atualmente, a administração pública, a contabilidade pública e o orçamento público estão fundamentados pela Constituição Federal e basicamente, pela seguinte legislação: a) Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964; b) Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal; c) Lei nº 10.257, de 10 de julho de

2001, conhecida como O Estatuto da Cidade; d) Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1.993 (e alterações), que trata das licitações; e) Portarias nº 42, de 14 de Abril de 1999 e nº 163 de 04 de maio de 2001, ambas da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), dentre outras; f) Código de Conduta da Alta Administração Federal; e g) para o caso do Estado do Paraná, a Instrução Técnica nº 20/03 do Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCEPR).

3 INSTRUÇÃO TÉCNICA Nº 20/03 – TCE-PR

No que se refere ao Estado do Paraná, a Instrução Técnica nº 20/03 dispõe sobre a instituição de Plano de Contas Único na esfera da administração pública municipal, para efeito do previsto no Provimento nº 46/2001 (também do TCE-PR), no que se refere à coleta e remessa de dados necessários ao controle externo e a prestação de contas anual dos municípios.

Este plano tem por objetivo padronizar os registros contábeis dos atos e fatos administrativos realizados pelos entes municipais, de forma a possibilitar a captação uniformizada das operações geradas por estes e viabilizar o exercício dos controles externo, interno e social.

A instrução preconiza que é obrigatória a correlação entre o plano de contas por ela instituído e os planos de contas utilizados pelas contabilidades dos Poderes Legislativo e Executivo, compreendendo as administrações direta e indireta, incluídas as autarquias, fundações e consórcios intermunicipais.

A uniformização dos sistemas de contas tem por meta viabilizar o acompanhamento da previsão e da execução orçamentária, de modo a permitir a análise, a avaliação do desempenho e o controle, bem como sistematizar os registros dos sistemas financeiro, patrimonial e de resultados.

Esses registros destinam-se, portanto, à alimentação e manutenção do sistema denominado “Sistema de Informações Municipais de Acompanhamento Mensal” – SIM-AM, com dados orçamentários, financeiros e patrimoniais da administração pública municipal, visando à emissão de relatórios necessários à análise gerencial, inclusive balanços e demais demonstrações contábeis estabelecidos pela Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964, s/p).

Assim, considerando as exigências legais e ainda o SIM-AM constituído em um meio de exercício de controle externo da gestão municipal, face às exigências e atribuições institucionais, estabelecidas nas Constituições Federal e do Estado do Paraná, com fundamento na LC nº 101/00 (BRASIL, 2000, s/p), a padronização dos procedimentos contábeis indicam que as entidades municipais deverão adotar mecanismos de controle interno que permitam o pronto acompanhamento da gestão fiscal e a manutenção em boa ordem e disponibilidade permanente da documentação que dá suporte aos registros contábeis e demais procedimentos administrativos.

4 CICLO ORÇAMENTÁRIO: FASES

O ciclo orçamentário é composto das fases nas quais ocorrem atividades de elaboração e execução do orçamento público e das quais a contabilidade participa com fornecimento de informações e evidenciação de resultados.

A primeira fase é o planejamento público, que é inerente à atividade administrativa, devendo os programas de governo, portanto, iniciar a partir da verificação das necessidades do Município e, necessariamente, contemplando, em parceria, as necessidades dos municípios limítrofes..

A segunda fase, elaboração do orçamento público, segundo Kohama (2000), deve ser de conformidade com o disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), no Plano

Plurianual, devendo também considerar o contido no Plano Diretor e compreender a fixação de objetivos concretos para o período considerado, bem como o cálculo dos recursos humanos, materiais e financeiros necessários a sua materialização e concretização.

A proposta de orçamento é elaborada sob a forma de programas segundo a Portaria nº 42/99 da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), além do respeito aos dispositivos da Lei nº 4.320/64, da LC nº 101/00 (LRF), da Lei nº 10.257/01 (Estatuto das Cidades) e da Constituição Federal.

A terceira fase, estudo e aprovação do orçamento público, trata da tramitação da proposta orçamentária sob a forma de projeto de lei do orçamento, no âmbito do Poder Legislativo (GIACOMONI, 2002, p.237). O Poder Legislativo, que personifica a vontade do povo, extremamente limitada pelos regramentos constitucionais, é responsável pela avaliação e aprovação do Plano Diretor, do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da proposta de Orçamento (CF/88).

A quarta fase, a execução orçamentária, pode ser definida como a atividade e procedimento desenvolvidos pela administração pública, para concretizar as metas estabelecidas e aprovadas quando do planejamento e implica a mobilização de recursos humanos, materiais e financeiros (SILVA, 2003, p.76).

A quinta fase, controle da execução orçamentária, é regida pela Lei nº 4.320/64 e pela LC nº 101/00. Controle da execução orçamentária é o instrumento básico e indispensável para a administração pública assegurar o máximo rendimento dos meios disponíveis e o equilíbrio de suas finanças. Utilizando-se de exercício metódico e racional, se definem e fixam as metas de programação para atingir em determinado período de tempo e subordinam ao controle, as ações operacionais, os seus limites qualitativos e quantitativos e estabelece técnica de prevenção dos desvios funcionais que possam afetar o desempenho orçamentário do ente público ou pôr em risco sua estabilidade financeira. A contabilidade, nesse caso, em face até da exigência legal, poderá evidenciar todos os fatos ligados às questões orçamentária, financeira e patrimonial.

A sexta fase é a prestação das contas públicas que tem como agente responsável toda pessoa física que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos das três esferas de governo e das entidades da administração indireta ou pelas quais estas respondam, ou que, em nome desta, assume obrigação de natureza pecuniária e, ainda, gesta quaisquer recursos repassados pelo Poder Executivo, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos similares a outras esferas governamentais ou organizações particulares (PISCITELLI, 2002, p.233).

Assim, conforme mandamentos legais, ao término do exercício financeiro, os Chefes do Poder Executivo incluirão, além das suas próprias contas, as dos Presidentes dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Chefe do Ministério Público. Essas Prestações de Contas receberão parecer prévio, separadamente, do Tribunal de Contas (art. 82 da Lei nº 4.320/64).

No setor público, os eventos do ciclo orçamentário podem ser controlados e demonstrados pela contabilidade, pois, pelo que preceitua a Lei nº 4.320/64, os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento de execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento de balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Nesse contexto ambiental, por certo, a contabilidade pode estudar e retratar essas atividades demonstrando os reflexos sobre o patrimônio público, decorrentes da ação dos gestores. Pode, ainda, consubstanciar maneiras de sua atuação.

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

Esta pesquisa, do tipo quantitativa, cujo objetivo era analisar o sistema de contabilidade pública como suporte ao ciclo orçamentário nos municípios da região metropolitana de Curitiba, PR, utilizou a técnica estatística percentual, o que possibilitou traçar um quadro do atual cenário nos quais se encontram os sistemas contábeis como suporte ao ciclo orçamentário aos municípios pesquisados.

As 17 prefeituras municipais da região metropolitana de Curitiba, PR, pesquisadas foram: Almirante Tamandaré, Araucária, Campina Grande do Sul, Campo Largo, Campo Magro, Colombo, Curitiba, Fazenda Rio Grande, Itaperuçu, Lapa, Mandirituba, Pinhais, Piraquara, Quatro Barras, Rio Branco do Sul, São José dos Pinhais e Tijucas do Sul.

Apesar de apresentarem diferenças quanto às questões econômica, populacional ou orçamentária, esses municípios, assim como todos os municípios do Estado do Paraná, para o Tribunal de Contas, precisam cumprir a exigência da utilização do sistema de informação padronizado (Sistema de Informação Municipal-Acompanhamento Mensal, SIM-AM).

5.1 PARTICIPAÇÃO DA CONTABILIDADE NO CICLO ORÇAMENTÁRIO

Os resultados obtidos, no que se refere à participação da contabilidade dos municípios pesquisados nas distintas fases do ciclo orçamentário, podem ser observados no Quadro 1.

Quadro 1 – Participação dos municípios da Região Metropolitana de Curitiba, PR, no ciclo orçamentário

Fases do Ciclo Orçamentário	Etapas	% de Prefeituras		
		Sim	Não	Parcial
Planejamento	Elaboração do PD	35	65	0
	Elaboração do PPA	65	35	0
	Elaboração do LDO	71	29	0
Elaboração do Orçamento	Estimativa das receitas	94	6	0
	Fixação das despesas	76	24	0
	Elaboração dos projetos e atividades	65	35	0
	Elaboração dos programas	59	41	0
	Consultas e audiências públicas	76	24	0
	Consolidação da proposta de orçamento	65	30	5
	Elaboração de mensagem ao Poder Executivo	65	35	0
	Aprovação pelo Poder Legislativo	71	29	0
Execução orçamentária	Elaboração da programação orçamentária e financeira	76	24	0
	Elaboração do desembolso	71	29	0
	Execução da receita (em todos os estágios)	53	29	18
	Execução da despesa (em todos os estágios)	53	47	0
	Posicionamento ao Prefeito do comportamento das unidades da despesa	76	24	0
Solicitação dos secretários de relatórios preconizados em lei e dos gerenciais	76	24	0	
Controle e Avaliação	Elaboração e apresentação de relatórios bimestrais obrigatórios	100	0	0
	Elaboração e apresentação de relatórios trimestrais obrigatórios	100	0	0
	Nas eventuais solicitações demandadas pelo controle interno	88	12	0
Prestação de Contas	Elaboração e apresentação dos Balanços e Relatórios obrigatórios	100	0	0
	Subsídio ao planejamento	71	11	18

Fonte: Dados da pesquisa (2005).

Conforme mostra o Quadro 1, na fase do planejamento, a maioria das prefeituras pesquisadas apresenta maior participação da contabilidade quando da elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias e do Plano Plurianual. Apenas 35% das prefeituras pesquisadas confirmam participação na elaboração do Plano Diretor.

Na fase da elaboração do orçamento, a participação da contabilidade das prefeituras na elaboração das estimativas de receita atinge quase os 100%, mas decresce consideravelmente nas demais ações, incluindo a elaboração dos projetos e atividades, a elaboração dos programas, a consolidação da proposta de orçamento e da mensagem ao Poder Executivo. Apenas a contabilidade de uma das prefeituras pesquisadas tem atuação parcial na consolidação da proposta de orçamento.

A análise desses dados permite constatar que, no início de todo o processo de planejamento, a participação é quase total, diminuindo gradativamente ao longo das demais ações, pressupondo-se que as mesmas não são consideradas no mesmo nível de importância da primeira ou que podem estar ocorrendo desestímulos a essa prática de participação.

Para a fase dos estudos e aprovação pelo Poder Legislativo, obteve-se o seguinte índice de participação: em 71% das prefeituras pesquisadas a contabilidade tem participado da fase de aprovação de subsídio para sustentação da proposta de orçamento. Esse índice deve-se ao fato de que na contabilidade se encontram todas as informações orçamentárias e financeiras para, por exemplo, subsidiar o prefeito na sua decisão de acatar, vetar total ou parcialmente as emendas de parlamentares.

Sobre a participação da contabilidade na fase da execução orçamentária, os dados mostraram que essa fase tem recebido a mesma adesão de quase todas as prefeituras, via contabilidade, em cada uma de suas fases, com queda comum na execução das receitas e das despesas. Essa constatação é preocupante, pois o controle sobre a despesa e sobre a receita é fundamental para o equilíbrio na gestão fiscal.

Por outro lado, a pesquisa demonstra que o prefeito e os secretários municipais se preocupam em acompanhar o andamento de seus programas. Isso pode ser até ambíguo, pois, se, de um lado, a preocupação com o andamento da execução dos programas é evidente, por outro, a preocupação sobre a manutenção do equilíbrio entre a execução da receita e da despesa deixa a desejar. Isso normalmente implica questionamentos por parte do controle externo, quando da apresentação quadrimestral da prestação de contas.

Na fase de controle e avaliação, é concreta a participação da contabilidade de todas as prefeituras pesquisadas, sobretudo nas duas primeiras ações e da maioria na última ação dessa fase. A pesquisa demonstrou, nessa fase, que a contabilidade tem participação significativa.

Quanto às solicitações do Controle Externo, percebeu-se que essas demandas também são atendidas com significativa participação do Departamento Contábil. Apenas em 12% das prefeituras pesquisadas constatou-se que estas são atendidas por outros setores.

Nem todas as prefeituras participam da fase de prestação de contas quanto ao subsídio ao planejamento. Isso se configura porque a contabilidade ainda não é considerada fonte importante de informações para estimativas ao planejamento e gerência.

Quanto à elaboração da prestação de contas e relatórios obrigatórios, houve resposta positiva da totalidade dos respondentes, o que demonstra a formalização do Departamento Contábil aparentemente apenas com a finalidade legal.

No que tange à participação da contabilidade no ciclo orçamentário, a pesquisa demonstra que essa participação se configura, na maioria dos casos, quando a legislação ou norma pertinente assim determina.

5.2 PROCEDIMENTOS UTILIZADOS NO SISTEMA DE CONTABILIDADE PÚBLICA DAS PREFEITURAS MUNICIPAIS

No que concerne aos procedimentos utilizados no sistema de contabilidade pública das prefeituras pesquisadas, se utilizaram os dados coletados com o questionário aplicado aos participantes da pesquisa. Os resultados podem ser observados no Quadro 2.

Quadro 2 - Procedimentos utilizados no sistema de contabilidade pública dos municípios da Região Metropolitana de Curitiba, PR

Procedimentos Utilizados	% de Prefeituras		
	Sim	Não	Parcial
Sistema integrado	29	71	0
Acompanhamento da execução da receita	29	71	0
Acompanhamento da execução da despesa	76	24	0
Acompanhamento da execução da programação orçamentária e financeira	94	6	0
Acompanhamento do perfil e da evolução da dívida pública	71	0	29
Existência de setor específico para registro da liquidação da despesa pública	52	48	0
Instrumentos para assegurar recursos para o cumprimento pontual das obrigações financeiras	58	42	0
Se os bens móveis possuem cadastros individualizados, atualizados e valorados.	47	53	0
Recebimento do serviço, material ou obra por funcionário legalmente designado	71	29	0
Existência de cadastros individualizados, atualizados e valorados sobre os bens imóveis	24	76	0
Controle dos bens em almoxarifado	76	24	0
Acompanhamento e atendimento da execução das despesas constitucionais e legais	100	0	0

Fonte: Dados da pesquisa (2005).

A análise dos dados permitiu perceber uma frequência quanto aos instrumentos de acompanhamento de execução da receita e da despesa, da execução da programação orçamentária e financeira. Os dados também revelaram que em que pese a não-utilização de sistema contábil integrado pela maioria das prefeituras pesquisadas (71%), o acompanhamento financeiro (execução da receita e da despesa) é efetivado por essa mesma maioria das contabilidades.

Quanto à demonstração do uso do sistema contábil pelas prefeituras, o uso de instrumento de acompanhamento do perfil e da evolução da dívida pública é confirmado por 71% das prefeituras pesquisadas. Isso reflete que a contabilidade está atenta à individualização e ao tipo de dívida do município.

A preocupação do estudo, no entanto, é com o percentual de 29% das prefeituras pesquisadas que usam parcialmente esse instrumento, configurando-se, assim, que esses municípios podem estar (ou podem vir a ficar) com o seu grau de endividamento e capacidade de pagamento comprometidos.

Para o item que indaga sobre a existência ou não de setor específico responsável pelo registro da liquidação da despesa pública, pouco mais que a metade das prefeituras pesquisadas o possui: 58%, contrapondo-se ao índice de 42% que não possui. A ausência desse setor promove dificuldade quanto à verificação da legalidade, legitimidade e procedência da despesa, o que fere o preconizado no art. 63 da Lei 4320/64 e no art. 15 da LC Nº 101/00, que pode interferir na eficiência do controle da execução da despesa pública.

Quanto à disponibilidade de recursos para o cumprimento pontual das obrigações financeiras mediante uso de instrumentos de controle para assegurar tais recursos, constata-se que essa ação é realizada por 58% das prefeituras pesquisadas, enquanto 42% não executam essa etapa em seu sistema contábil.

No controle quanto ao recebimento do serviço, material ou obra por funcionário legalmente designado, 71% dos respondentes confirmam, em oposição a 29%, que não possuem esse funcionário. Considera-se essa diferença percentual significativa, pois o controle público somente pode ser exercido seguindo-se parâmetros eminentemente burocráticos estabelecidos via normas e estatutos. Assim, essa faixa de 30% de prefeituras poderá sofrer penalidades dispostas, por exemplo, na Lei 8.666/93, que preconiza que deve haver comissão de, no mínimo, três pessoas para o recebimento de material ou serviço em valor previamente estipulado por essa mesma Lei. Além disso, para efetivar determinada despesa, é necessário ser profissional legalmente delegado – ordenador de despesa (art. 16 da LC Nº 101/00).

Na seqüência, não se confirmam mais do que 47% de prefeituras pesquisadas que possuem cadastros individualizados, atualizados e valorados de bens móveis, constituindo-se num grave erro da contabilidade responsável, situação já registrada pela Diretoria de Contas Municipais do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, que cita, dentre as principais irregularidades, a falta de inscrição de bens patrimoniais permanentes.

Nota-se um índice de 53% de prefeituras sem cadastros individualizados, atualizados e valorados de bens móveis. Isso remete à necessidade de se saber que tipo de gerenciamento contábil é promovido e se está de acordo com o disposto na legislação vigente e no efetivo desempenho do sistema contábil. Essa situação, no mínimo, contraria o disposto no art. 94 da Lei 4.320/64, que preconiza o registro analítico de todos os bens de caráter permanente.

Dada a mesma conotação à questão dos bens imóveis, surpreende o índice de apenas 24% de respondentes que confirma a existência desses cadastros, enquanto que em 76% das prefeituras pesquisadas não ocorre esse controle. Denota-se que a contabilidade pública, nesse aspecto, deixa a desejar, no que respeita à questão do patrimônio público que está a cargo do gestor público, segundo as normas da Lei 4320/64.

Os bens do almoxarifado, contudo, são controlados por 76% e obedecem ao estipulado nas determinações municipais e na Lei 4.320/64 quanto ao efetivo controle dos bens de uso cotidiano na administração pública. A surpresa é que 24% dos respondentes declararam que não efetivam controles sobre os bens do almoxarifado. Isso é deveras preocupante, considerando que se está falando de aquisições para manutenção da máquina pública, efetuadas com recursos públicos. Nesse caso, não há como garantir que os estoques apresentados não apresentem distorções quanto ao uso e quantidades.

Sobre instrumentos que possibilitem acompanhar e atender à execução das despesas constitucionais e legais com a saúde, para atender, por exemplo, o Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (SIOPS), a pesquisa indica que todas as prefeituras possuem tais instrumentos. Esses instrumentos são padronizados via legislação LC Nº 101/00, CF/88, Conselhos de Saúde e de Educação, dentre outras.

A pesquisa possibilitou verificar que a maioria das prefeituras não faz uso de sistema de controle contábil integrado, mas que, no entanto, utiliza outros instrumentos para o seu acompanhamento. Considera-se pertinente destacar que há uma exigência do Tribunal de Contas do Estado do Paraná para o uso de plano de contas único editado por aquele órgão fiscalizador, visando à uniformização de informações da gestão.

5.3 CONTROLES INTERNOS DISPONÍVEIS COMO SUPORTE AO SISTEMA DE CONTABILIDADE PÚBLICA MUNICIPAL

No que tange à investigação quanto ao controle interno, objeto da última parte do questionário da pesquisa, na análise foi possível identificar as situações expostas no Quadro 3.

Quadro 3 – Controles internos disponíveis ao sistema de contabilidade pública dos municípios da região metropolitana de Curitiba, PR

Controles internos	% de Prefeituras		
	Sim	Não	Parcial
Unidade de controle interno instituído por lei	29	65	6
Manuais, portarias ou similares sobre as rotinas de trabalho das áreas de alcance do controle interno	29	71	0
Colaboração do controle interno na elaboração da prestação de contas da gestão	29	71	0
Controle para a cobrança de Dívida Ativa (individualização do devedor, forma de cobrança, etc.)	24	76	0
Controle visando diminuir a inscrição de devedores em dívida ativa	18	82	0
Acompanhamento físico do Programa de Governo	47	23	29
Acompanhamento físico e financeiro dos termos de convênios, cooperação e similares	82	12	6
Ocorrência de fase do pagamento sem necessariamente a despesa ter cumprido a fase da liquidação	18	64	18
A contabilidade participa na elaboração/procedimentos das rotinas do Controle Interno	24	58	18
Instrumentos/procedimentos que impeçam a deflagração do certame licitatório, sem que tenha havido a efetiva reserva orçamentária e programação financeira	47	47	6
Controle para o uso gerencial do Orçamento, como, por exemplo, o monitoramento das unidades na execução de seus programas	18	82	0

Fonte: Dados da pesquisa (2005).

Conforme mostra o Quadro 3, 29% dos respondentes confirmam a existência de unidade de controle interno instituído por lei; 65% admitem não possuir; e 6% responderam que a unidade de controle interno está instituída de forma parcial. Trata-se de uma disfunção agregada ao exercício da gestão pública, que descompatibiliza as regras legais e as determinações do controle público eficaz no desenvolvimento das operações contábeis.

Sobre as rotinas de trabalho das áreas de alcance do controle interno estarem estabelecidas em manuais, portarias ou similares, 29% das prefeituras confirmam, enquanto a grande maioria não. Esses dados denotam que as contabilidades estão sendo executadas de forma independente, sem o apoio técnico e oportuno.

Para 29% das prefeituras pesquisadas, o controle interno colabora na elaboração da prestação de contas da gestão. Mais importante, porém, a considerar nesta análise, é a confirmação de que a maioria das prefeituras não tem assumido o controle interno por meio de sua contabilidade, o que suscita preocupação, vez que essa ferramenta é para ser, dentre outras, um instrumento punitivo e preventivo. Essa é uma das razões pela qual o Tribunal de Contas, quando aprecia as contas municipais, elabora parecer sugerindo desaprovações, em sua maioria, por problemas formais, principais irregularidades na gestão municipal.

Das prefeituras pesquisadas, 76% não adotam procedimentos de controle interno para a cobrança de dívida ativa a qual pode ter como responsabilidade por sua cobrança o departamento jurídico das prefeituras municipais. Dos respondentes que admitem utilizar o controle interno nas práticas contábeis, 82% não confirmam a adoção de procedimentos que visam diminuir a inscrição de devedores em dívida ativa. Nesse aspecto, a LC Nº 101/00 é enfática quanto à especificação das medidas de combate à evasão e à sonegação de valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa e à evolução do montante de créditos tributários passíveis de cobrança administrativa.

Em 47% das prefeituras, a contabilidade usa instrumentos de acompanhamento físico do programa de governo; é parcial esse uso em 29%; e não ocorre esse uso em 24%. Complementando, 82% confirmam que a contabilidade faz uso de instrumentos de acompanhamento físico e financeiro dos termos de convênio, cooperação e similares. Esses índices confirmam que os gestores não atentam para o aspecto gerencial quanto ao acompanhamento dos programas de governo. Mas quanto ao acompanhamento dos convênios e similares, 82% responderam que atendem aos especificados nas instruções técnicas

expedidas pelos órgãos repassadores de recursos. No entanto, o acompanhamento dos programas, mesmo que não exigido em lei, deve ser efetuado, pois essa condição será indagada quando da análise da prestação de contas quadrimestral ou anual em audiência pública que discute, dentre outras situações, o destino de determinado volume de recursos.

Índices que se mostram preocupantes são o de 18% referente à ocorrência de pagamento de despesa sem os procedimentos da fase de liquidação e de mesmo índice quanto ao uso parcial do processo de liquidação. Isso porque afrontam o que determina a Lei 4.320/64, em seu art. 63, que preconiza que a fase da liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os documentos comprobatórios do respectivo crédito. Também contraria o artigo 62 da mesma lei que prega que o pagamento da despesa só será efetuado depois de efetivada a regular liquidação. Além disso, há o risco da efetuação do pagamento por bem, serviço ou obra, não efetivamente entregue ou entregue em desacordo com o previamente estipulado quando da contratação.

Dos responsáveis pelas contabilidades, 24% participam na elaboração/atualização das rotinas do controle interno; para 58%, essa atividade não ocorre; para 18%, ocorre de modo parcial. Considera-se que, desde o momento em que a contabilidade não participa, outras formas de controle deverão, seguramente, ser exercidos pela gestão pública no que se refere às rotinas do controle interno, visto que, no setor público, nada pode ser executado senão em virtude da lei. Assim, mesmo não participando da elaboração ou atualização das rotinas do controle interno, esta deve, ao menos, acompanhar a legislação pertinente, bem como as instruções emanadas pelos órgãos fiscalizadores das contas públicas.

Quanto à existência de instrumentos/procedimentos que impeçam a deflagração do certame licitatório sem que tenha havido a efetiva reserva orçamentária e programação financeira, 47% confirmaram a existência de tais instrumentos e 47% não confirmaram. Essa constatação suscita atenção para a forma de controle que a gestão pública vem exercendo, pois o estudo demonstrou que a legislação é clara no sentido da busca permanente do equilíbrio fiscal. Além da obrigatoriedade da programação orçamentária e financeira, a LC Nº 101/00 exige do ordenador de despesa declaração de que determinada despesa está compatível com o Plano Plurianual, com a Lei de Diretrizes Orçamentárias, com o objeto de sua unidade em questão e com o princípio da oportunidade da despesa.

No tocante a instrumento de controle interno para uso gerencial do orçamento, para 82%, o orçamento não é assim utilizado, enquanto 18% destes admitem a existência de procedimentos de controle para tal finalidade. Nesse sentido, o orçamento basicamente é tratado como uma peça exigível por lei, sem a conotação gerencial a qual o legislador propôs quando o sistematizou na Lei nº 4.320/64. A LC Nº 101/00 tratou de afirmar esta intenção quando ratificou que o orçamento seria elaborado por programas.

A análise feita mostra que o sistema de controle interno das prefeituras pesquisadas é precário e que, mesmo nos casos de sua existência, se mostram frágeis, podendo suscitar questionamentos sobre os registros e informações contábeis.

5.4 SÍNTESE DA ANÁLISE DO SISTEMA DE CONTABILIDADE PÚBLICA DAS PREFEITURAS PESQUISADAS

Dos resultados obtidos, confirma-se a significativa incidência de participação da contabilidade no ciclo orçamentário em quase todas as suas fases. Alerta-se que essa participação se acentua mais em casos nos quais vige a legislação do que especialmente quando o caráter da participação é mais gerencial e colaborativo. Por exemplo, na fase do planejamento, as participações se pulverizam entre a participação no Plano Plurianual e na Lei de Diretrizes Orçamentárias. Já na fase do controle e da prestação de contas, a participação é maciça em virtude das características das informações e da obrigatoriedade legal.

Quanto ao sistema contábil, a pesquisa demonstrou uma razoável adequação, mesmo com a maioria afirmando não fazer uso de sistema de controle contábil integrado. Essa razoável adequação pode ser decorrente de, no Estado do Paraná, o Tribunal de Contas ter disponibilizado um Plano de Contas Único, para uso obrigatório por todos os municípios paranaenses. Percebe-se que a maioria das prefeituras não participa do controle da gestão pública utilizando o sistema contábil, o que pontua novos ou outros procedimentos que não atendem às expectativas que deveriam nortear as ações da contabilidade no setor público.

Por fim, deixa a desejar o uso do controle interno como instrumento auxiliar da contabilidade, pois se configurou que a esse controle não tem sido atribuída a importância devida no contexto público, considerando que os respondentes assinalaram de forma negativa para a maioria absoluta das questões investigadas. Pode-se dizer que a sua criação (por ora ainda tímida, 29%), basicamente atende a uma exigência legal, pois está determinado na Lei nº 4.320/64 e ratificado pela LC Nº 101/00. Ainda, no caso do Paraná, o Tribunal de Contas passou a exigir tal formalização.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao final deste artigo, constatou-se que, para atender ao bem comum, o município realiza ações de forma direta e indireta, por meio de todo o aparelhamento público preordenado à realização de seus serviços, o qual, face à pressão popular, aos poucos recursos, às necessidades coletivas crescentes e inovações administrativas, tem procurado imprimir uma gestão coerente criando novos modelos de gerir, inclusive para se adaptar às imposições legais, oriundas de constantes legislações que regem o setor público brasileiro, visando ao seu controle e transparência. A execução das ações de gestão ocorre no ciclo orçamentário, que são as fases por meio das quais o orçamento público é evidenciado.

Ficou evidenciado que o sistema de contabilidade das prefeituras investigadas não está adequado para suporte ao ciclo orçamentário, estando basicamente estruturado para o atendimento das exigências legais e normas do Tribunal de Contas do Estado.

Segundo os princípios que regem a administração pública, todas as atividades desenvolvidas por esta devem obedecer aos preceitos legais. Na administração pública, o sistema de controle interno é um instrumento obrigatório instituído por lei que visa auxiliar o controle da gestão para o cumprimento de determinações legais, evitar desvios de finalidade e fornecer orientações quanto ao uso adequado dos recursos. Como ferramenta gerencial, o sistema de controle interno apóia a contabilidade nas atividades de acompanhamento das fases do ciclo orçamentário.

A contabilidade, por ser também uma técnica capaz de produzir, com oportunidade e fidedignidade, relatórios que sirvam à administração no processo de tomada de decisão e de controle de seus atos, demonstra os efeitos produzidos por esses atos de gestão no patrimônio da entidade. Neste aspecto, a contabilidade pública resente-se do apoio do sistema de controle interno que, por sua vez, não é acionado para subsidiar as atividades que ocorrem no ciclo orçamentário, tendo em vista que, nas prefeituras pesquisadas, a formalização do controle interno se encontra ainda em fase incipiente.

Assim, em se adotando uma visão mais abrangente da contabilidade pública, considera-se que, passando de uma estruturação adequada apenas para o desenvolvimento das atividades inerentes que visam ao cumprimento das imposições legais, para uma nova dinâmica, com focos gerenciais, estatísticos, antecipativos e preventivos, a contabilidade pública pode, a qualquer momento das fases do ciclo orçamentário, subsidiar o gestor municipal com informações sobre cada ambiente para que possa antecipar tendências e desenvolver estratégias adequadas à gestão responsável dos recursos públicos.

Desta forma, de acordo com as ilações extraídas da fundamentação teórica, com a caracterização da metodologia adotada e com a investigação desenvolvida junto aos municípios da região metropolitana de Curitiba, PR, conclui-se que os sistemas de contabilidade pública desses municípios não estão em condições de, adequadamente, serem suporte ao ciclo orçamentário capaz de nitidamente demonstrar, em cada fase, todas as atividades da gestão, estando, entretanto, parcialmente estabelecidos para atendimentos das formalidades legais nos seus prazos previstos.

7. REFERÊNCIAS

BRASIL, **Lei nº 8.666**, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal institui normas para as licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Pinto, Antonio Luiz de Toledo. Windt, Marcia Cristina Vaz dos Santos. Céspedes, Livia. Legislação administrativa. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Constituição 1988**. Constituição da República Federativa do Brasil. São Paulo: Atlas, 1988. Pinto, Antonio Luiz de Toledo. Windt, Marcia Cristina Vaz dos Santos. Céspedes, Livia. Legislação administrativa. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Exposição de motivos nº 37**, de 18 de agosto de 2000 – Código de conduta da alta administração. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/legislacao/codigos> Acesso em: 06 set.2004.

_____. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Pinto, Antonio Luiz de Toledo. Windt, Marcia Cristina Vaz dos Santos. Céspedes, Livia. Legislação administrativa. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Lei Complementar nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Pinto, Antonio Luiz de Toledo. Windt, Marcia Cristina Vaz dos Santos. Céspedes, Livia. Legislação administrativa. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Lei nº 10.257**, de 10 de julho de 2001. Regulamenta os artigos 182 e 183 da Constituição Federal estabelecem diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. Pinto, Antonio Luiz de Toledo. Windt, Marcia Cristina Vaz dos Santos. Céspedes, Livia. Legislação administrativa. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Finanças Públicas: VI Prêmio Tesouro Nacional 2001**. Brasília: DF: STN, 2002. ISBN: 85-87841-06-8.

CATELLI, Armando. **Controladoria. Uma abordagem da gestão econômica** – gecon. 2. São Paulo: Ed. Atlas, 2001.

FERLIE, Ewan. et al. **Nova administração pública em ação**. Brasília, DF: UnB/ENAP, 1999.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: Teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1991; 2000.

GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002; 12 ed. 2003.

MATIAS, Alberto Boerges. CAMPELLO, Carlos A. G. B. **Administração financeira municipal**. São Paulo: Atlas, 2000.

PARANÁ. INSTRUÇÃO TÉCNICA Nº 20/03 DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ (TCEPR).

PISCITELLI, Roberto Bocaccio.; TIMBÓ, Maria Zulene Farias.; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

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