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

Jorge Ribeiro de Toledo Filho ¹

Antonio de Oliveira ²

Resumo

O 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, caracteriza-se como descritiva, tipo levantamento. Também tem característica quantitativa e, quanto ao tempo de aplicação, enquadra-se 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: Contabilidade pública, Ciclo orçamentário, Gestão pública.

Abstract

The objective of this work is to analyze the system of public accounting as has supported to the budgetary cycle in the cities of Curitiba/PR metropolitan region, as well as search to demonstrate the importance of the public accounting in the budgetary cycle so that the municipal manager uses it as support to the decision taking. The research, whose collection of data if gave by means of questionnaires with closed questions, is characterized as descriptive, survey type. Also it has quantitative characteristic and, about the application time, it is fit as of transversal cut. The results show that the majority of the cities public accounting of the searched city halls does not participate in its fullness in the budgetary cycle in its diverse phases, as well as the use of the systems accounting instruments information and the internal control is not presented as significant.

Keywords: Public accounting, Budgetary cycle, Public management.

¹ Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA-USP. Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau. E-mail: jtoledo@usp.br.

² Mestre pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau. Agente Fiscal da Secretaria da Fazenda, Curitiba/PR. E-mail: aoliveira@pmc.curitiba.pr.gov.br.

1 Introdução

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.

O administrador público deve conhecer os canais e mecanismos para, articuladamente, dialogar e acompanhar os acontecimentos dos setores privado, público e da sociedade, tendo em vista a relação direta que a entidade que ele representa tem com todos esses setores. Essa relação refere-se, entre outras, à busca da arrecadação sempre correta, necessária e tempestiva da receita, à relação contratual com fornecedores de produtos e serviços, à prestação de serviços à coletividade, à transparência e prestação de contas a essa mesma coletividade ou, ainda, à projeção estatística de crescimento econômico e de qualidade de vida da sociedade.

Quanto 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 – secretários municipais, presidentes de autarquias, fundações, institutos, entre outros (CATELLI, 2001, p. 521). A administração pública não é mais vista como um conjunto de ministérios, secretarias, autarquias, fundações etc., que executam atividades isoladas, sendo que essa constatação se estende, também, para as esferas estaduais e municipais. A administração pública 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 o bem-estar da coletividade local (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988). Para atender a sua missão, utiliza o orçamento público que é operacionalizado em fases denominadas de ciclo orçamentário. Entretanto, mesmo diante dessa responsabilidade, verifica-se que os gestores municipais pouco utilizam a contabilidade e seus controles para um acompanhamento da gestão, tampouco utilizam os meca-

nismos 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.

Com esse lastro, o administrador público municipal poderá estar apto a idealizar controles para (re) direcionar suas decisões estratégicas na elaboração e execução de uma política orçamentária e financeira municipal responsável, tendo em vista os reflexos das políticas do Estado e da União, bem como as interferências internacionais. Isso porque não há, hoje, município de tamanho diminuto que não precise ser entendido e administrado à luz do mundo moderno, marcado por fenômenos como a velocidade da mudança social e tecnológica, dentre outros aspectos que exigem dinamismo dos governantes para amenizar os desequilíbrios sociais locais.

Nesse contexto, o 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, seguindo a seguinte estrutura: após as considerações preliminares, faz-se 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.

Neste artigo, adota-se a seguinte estrutura: após as considerações preliminares, faz-se 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 metodologia e a análise dos resultados da pesquisa, que culmina com uma síntese da análise do sistema de contabilidade pública das prefeituras pesquisadas; finalmente, são apresentadas as considerações finais e as referências.

2 A contabilidade pública

A contabilidade pública constitui-se no mais complexo ramo da ciência contábil. Para Lima (2003, p. 14), contabilidade pública é:

o ramo da Contabilidade que tem por objetivo aplicar os conceitos, Princípios e Normas Contábeis na gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos Órgãos e Entidades da Administração Pública e, como ramo da Contabilidade, oferecer à sociedade, de maneira transparente e acessível, o conhecimento amplo sobre a gestão da coisa pública.

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 tem por objetivo evidenciar a situação da receita, da despesa, do patrimônio e de quem operacionalize a respectiva movimentação, quando preconiza: 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.

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.

O Município é a unidade territorial e política, componente da ordem federativa (União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal) que possui autonomia administrativa, política e financeira, porém, respeitando mutuamente as respectivas esferas de atuação e competência (Estado e União).

As funções da administração pública municipal, para Matias (2000), são basicamente 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. e, 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).

Resumidamente, as funções próprias são as inerentes ao que preconiza o art. 30 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), qual seja, prover a tudo quanto respeite ao peculiar interesse e ao bem-estar de sua população. Já as funções delegadas são as de outras esferas, mas que, pela proximidade do Município com os municípios e, conseqüentemente, seus reflexos, as execuções são impostas ao Município via instrumentos jurídicos.

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.

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 (TCE-PR).

3 Instrução técnica Nº 20/03 - TCE/PR

No que se refere ao Estado do Paraná, a Instrução Técnica nº 20/03 do Tribunal de Contas 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).

Considerando as exigências legais e ainda o SIM-AM constituído como 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 Lei Complementar (LC) nº 101/00 (BRASIL, 2000), a padronização dos procedimentos contábeis determina 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 Fases do ciclo orçamentário

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. Nessa verificação, deverá haver a quantificação financeira de metas e objetivos por períodos de tempo, visando assegurar a continuidade dos programas independentemente de períodos de governo e de ideologia partidária.

O Planejamento Público possui três níveis de abrangência, definidos com base no período de tempo considerado: o estratégico – de longo prazo, em que são analisadas as grandes tendências, a missão e as diretrizes para um horizonte de 10 anos ou mais. Esse planejamento se verifica, em âmbito municipal, pelo Plano Diretor; o tático – de médio prazo, em que são verificados as tendências secundárias, os objetivos e as políticas das unidades administrativas e as ações corretivas para um horizonte (mínimo) de quatro anos. Esse planejamento se verifica por meio do Plano Plurianual; e o operacional – de curto prazo (um ano), em que são definidas as ações a serem implementadas e que culminarão com a execução dos objetivos. Segundo os incisos II e III, §§ 2º e 5º do art. 165 da Constituição Federal, e o capítulo II da LC Nº 101/00, esse planejamento se verifica via Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei de Orçamento Anual (LOA).

A segunda fase, Elaboração do Orçamento Público, segundo Kohama (2000), deve ser de conformidade com o disposto na 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 proposta orçamentária uma vez elaborada, deve ser encaminhada ao Poder Legislativo sob a forma de projeto de lei de orçamento para a sua apreciação e aprovação. A proposta, segundo a Lei nº 4.320/64 e a LC nº 101/00, deve ser acompanhada, dentre outros documentos, de mensagem contendo uma exposição circunstanciada da atual situação econômica, financeira e social; especificação dos programas decompostos em estimativas de custos das obras e serviços a realizar; de demonstrativo do efeito sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia; de medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado, além de justificações econômica, financeira, social e administrativa.

Os responsáveis internos da administração pública possuem o prévio conhecimento do que lhes cumpre fazer e devem agir em sincronia para o atendimento ao que foi planejado em conjunto com a sociedade (§ único do art. 48 da LC nº 101/00). Por conseguinte, quaisquer desvios do que foi previsto serão identificáveis e podem ser corrigidos antes que efeitos mais graves possam interferir nas metas preestabelecidas.

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).

Especificamente no caso do orçamento, o Poder Legislativo, por meio da Comissão de Orçamento e Finanças, resumidamente procede à análise, propõe emendas, discute, elabora a redação final e aprova (decreta) a lei orçamentária e devolve ao Poder Executivo. O Chefe do Poder Executivo, por sua vez, sanciona o projeto de lei aprovado pelo Poder Legislativo, caso concorde com o conteúdo e com os termos (GIACOMONI, 2002, p.240).

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).

Logo após a promulgação e publicação da Lei de Orçamento, e com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará o quadro de cotas (despesas) e a programação financeira (receitas) que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar (art. 47 da Lei nº 4.320/64 e art. 8º da LRF). A execução orçamentária consubstancia-se em execução da receita e execução da despesa.

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 define e fixa as metas de programação para atingir em determinado período de tempo e subordina 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).

De acordo com os 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 Metodologia da pesquisa

Para atingir o objetivo proposto, realizou-se uma pesquisa caracterizada como descritiva utilizando-se de um corte transversal. A coleta de dados ocorreu por meio de questionários aplicado às 26 prefeituras da região metropolitana de Curitiba/PR. O retorno foi de 65% da população investigada, totalizando de 17 questionários. 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 atender ao Tribunal de Contas, precisam cumprir a exigência da utilização do sistema de informação padronizado (Sistema de Informação Municipal-Acompanhamento Mensal, SIM-AM).

Para a coleta de dados, elaborou-se perguntas objetivas a respeito da utilização da contabilidade como meio informativo aos gestores municipais. O questionário foi dividido em três partes: a participação da contabilidade no ciclo orçamentário em suas diversas fases; o sistema de informações contábeis; e o controle interno nas prefeituras. O instrumento de coleta de dados foi enviado pelo correio depois de um pré-teste realizado com os alunos de pós-graduação em gestão pública, que são funcionários dos departamentos de contabilidade, orçamento e planejamento de algumas prefeituras do Estado do Paraná.

6 Resultados da pesquisa e análise dos dados

6.1 Participação da contabilidade no ciclo orçamentário

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 6 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, ou seja, não é ouvida quanto a este importante requisito.

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 significativo deve-se ao fato de que na contabilidade se encontram todas as informações orçamentárias e financeiras (passadas, presentes e estimativas) 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. Em alguns casos, a contabilidade participa parcialmente da fase de execução da despesa. 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, relativo ao posicionamento do prefeito sobre o comportamento das unidades de despesas e, na solicitação por parte dos secretários, de relatórios gerenciais, além dos preconizados em leis, 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, no caso, do Tribunal de Contas ou do Poder Legislativo, quando da apresentação da prestação de contas que, atualmente, é de forma quadrimestral.

Na fase de controle e avaliação, é concreta a participação da contabilidade de todas as prefeituras pesquisadas, especialmente nas duas primeiras ações – ou seja, na elaboração e apresentação dos relatórios bimestrais obrigatórios e na elaboração e apresentação dos relatórios quadrimestrais obrigatórios, e da maioria na última ação dessa fase, qual seja, nas eventuais solicitações demandadas pelo Controle Externo. 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 (em razão de se concentrar nesse Departamento todas as informações necessárias à elaboração de tais relatórios). Apenas em duas prefeituras pesquisadas constatou-se que estas são atendidas por outros setores.

Na fase de prestação de contas, as respostas permitem verificar que 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.

No que tange à elaboração da prestação de contas e relatórios obrigatórios, atividade peculiar da contabilidade, houve resposta positiva da totalidade dos respondentes. Demonstra-se, com esse resultado, a formalização do Departamento Contábil aparentemente apenas com a finalidade legal. Quanto 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.

6.2 Procedimentos utilizados no sistema de contabilidade pública das prefeituras municipais

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

Quanto aos quesitos conciliação financeira e fluxo de caixa, 65% dos responsáveis pelas contabilidades das prefeituras realizam a conciliação da movimentação financeira diariamente e 29% deles exercem esse tipo de controle apenas mensalmente. Um total de 58% das contabilidades municipais atualiza seu caixa com a mesma frequência, ou seja, diariamente, mas, 17% das pesquisadas não realizam a atualização do fluxo de caixa. As incidências apontadas denotam que os responsáveis pelas contabilidades de modo geral se preocupam com a parte contábil das realizações, delegando a parte de gerenciamento financeiro a Departamentos.

Quanto à demonstração do uso do sistema contábil pelas prefeituras, a utilização de instrumento de acompanhamento do perfil e da evolução da dívida pública é confirmada 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.

Sobre a possibilidade de saber, em tempo real, os níveis de recursos ativos e passivos da prefeitura, a pesquisa recebeu confirmação de 88% das prefeituras pesquisadas, de modo que uma pequena parcela ainda não agrega essa informação nem a disponibiliza. Tratando-se de informação relevante ao contexto administração pública, na hipótese de que haja demora em fornecer dados dos direitos e das obrigações públicas, setores da contabilidade podem, por exemplo, comprometer a lisura e compromissos firmados com fornecedores ou organismos de operações de crédito, contrariando o contido na Lei de Licitações (Lei nº 8.666/93) e leis que disciplinam a citada operação de crédito, em virtude de que a informação e sua relevância passam a ser vistas como de vital importância ao bom desempenho das finanças públicas municipais.

Com relação à disponibilidade de recursos para o cumprimento pontual das obrigações da empresa pública mediante uso de instrumentos de controle, constata-se que essa ação é realizada por 58% das prefeituras pesquisadas, enquanto 42% não executam essa etapa em seu sistema contábil. Os reflexos quanto ao uso ou não desse instrumento são sentidos imediatamente quando surgem problemas financeiros que possam denegrir a imagem da boa gestão fiscal. Além disso, não cabe à administração pública municipal o pagamento de multas e juros devido a atos resultantes de imprudência e de perda de qualidade na eficiente administração financeira da prefeitura.

No controle quanto ao recebimento do serviço, material ou obra por funcionário legalmente designado, 70% dos respondentes confirmam, em oposição a 30%, 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), não havendo razão para ser diferente a responsabilidade do funcionário que atesta e reconhece que aquela mesma despesa está sendo consumada em conformidade com o previamente acordado.

Com respeito ao uso de instrumentos e conciliação e acompanhamento do ativo financeiro e do ativo permanente, a pesquisa confirmou 82% no primeiro caso e 59% no segundo caso. Observa-se essa queda no índice quanto ao ativo permanente como displicência por parte do administrador público, tendo em vista que o patrimônio público é bem comum e que à contabilidade cabe informar tal situação para que o setor competente possa vistoriar e zelar pelo seu perfeito acompanhamento.

Observou-se a mesma incidência quanto ao uso de instrumentos de conciliação e acompanhamento do passivo financeiro e do passivo permanente, com grande diferença no segundo item, confirmando-se a frequência de apenas 53%. Nesse caso, 41% das prefeituras pesquisadas reconhecem como parcial esse controle. Não foi verificado um volume significativo de prefeituras que controlam o ativo permanente, também 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.

Notou-se que 53% de prefeituras não possuem cadastros individualizados, atualizados e valorados de bens móveis. Tal índice remete à necessidade de se saber que tipo de gerenciamento contábil é promovido e se este está de acordo com o disposto na legislação vigente e no efetivo desempenho do sistema contábil. Adianta-se que essa situação, no mínimo, contraria o disposto no art. 94 da Lei 4.320/64 o qual preconiza o registro analítico de todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração.

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.

Consoante aos ativos intangíveis, somente uma prefeitura confirma a contabilização desses ativos, mesmo ocorrendo com o controle contábil sobre o uso de bens comuns do povo. A grande maioria, no entanto, admite não fazer este tipo de contabilização. Essa contabilização (de bens intangíveis e de domínio público), entretanto, ainda não é efetivamente exigida pela legislação. No entanto, para fins gerenciais e controle do uso de recursos para obtenção e manutenção desses bens, um levantamento e registros desses bens, por certo, melhoraria a situação patrimonial da prefeitura.

Os bens do almoxarifado, contudo, são contabilizados 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, por exemplo, por meio do 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 N° 101/00, CF/88, Conselhos de Saúde e de Educação.

Pelo menos 94% dos respondentes confirmam que a contabilidade elabora mensalmente os balancetes da receita, da despesa e de verificação. Tais ações atendem às Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) e a Lei n° 4.320/64, permitindo que a visão sobre esse item passe a ter contorno na gestão pública municipal no que tange ao sistema contábil.

Do mesmo modo que são elaborados os balancetes da receita, da despesa e de verificação em quase todas as prefeituras, todos os respondentes admitem que os prefeitos e secretários têm recebido essas informações periodicamente, por meio de relatórios contábeis e financeiros, e que, para 94% dos sujeitos da pesquisa, esses são utilizados para a tomada de decisão. Esses também recebem outros relatórios, que são gerados por, pelo menos, 82% das prefeituras pesquisadas.

A pesquisa possibilitou verificar que a maioria das prefeituras não faz uso de sistema de controle contábil integrado, ma que, no entanto, utilizam 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.

6.3 Controles internos disponíveis como suporte ao sistema de contabilidade pública municipal

Com respeito à investigação dos controles internos, foi possível identificar as seguintes situações: a ação que indica se a prefeitura possui unidade de controle interno instituído por lei revela que apenas 29% dos respondentes confirmam essa posse; 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. Isso pode provocar previsão de resultados irregulares e de pouca precisão, que poderão dar forma a outra estimativa financeira ou de distorções quanto à correta aplicação das normas 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, isto é, estão sendo executadas sob responsabilidade, entendimento e interpretação exclusiva do responsável por elas. Ainda que não se configure esse reconhecimento, 35% das prefeituras pesquisadas afirmam que cumprem as recomendações do controle interno. Já 65% responderam que não. Esse resultado é preocupante, pois o controle interno pode ser uma ferramenta de prevenção a erros formais, como, por exemplo, na execução orçamentária.

Dos respondentes, 23%, confirmam a existência de formalização quanto aos responsáveis pelo cumprimento das determinações do controle interno e 77% não confirmam, o que revela que se trata de um estado de

gestão pública que não reconhece a contabilidade e o controle interno como coligadas com a eficiência da administração pública. Por sua vez, dos respondentes que admitem essa formalização, 18% confirmam testagem e atualização das funcionalidades das rotinas de controle e 82%, não analisam essa funcionalidade. É um fato singular, pois a apreciação rotineira dos controles que a contabilidade pública pode realizar se traduz em coerência e segurança nos relatórios contábeis e financeiros.

Quanto à participação dos responsáveis pelo controle interno em reuniões de decisão sobre a gestão, 23% participam, o que significa que os controladores fazem parte da gestão de modo indireto, e que as decisões nem sempre são tomadas com base nos registros do controle interno. Considerando os 77% dos responsáveis que responderam não, pode ser colocada para discussão a segurança dos registros contábeis.

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 preditivo 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. O controle interno tem como uma de suas funções elaborar procedimentos de acompanhamento, evolução e baixa das inscrições dos devedores em dívida ativa. 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. Tal índice surpreende, pois se observa criticamente o valor que o controle interno possui como instrumento facilitador de cobrança efetiva dos débitos em dívida ativa, pois essa conta é importante fonte de recurso de ingresso de receita.

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.

No que diz respeito a instrumento que possibilite à tesouraria programar determinado pagamento antes da emissão da nota de empenho, isto é, ainda na fase de autorização da despesa, 35% dos respondentes admitem a existência de tais procedimentos, 41,% alegam que não utilizam e 24% os utilizam, ainda que de forma parcial. Com o uso desses instrumentos, o responsável pelas questões financeiras obterá informações de desembolso com antecedência segura para providenciar as respectivas reservas financeiras, não comprometendo, assim, o acompanhamento do fluxo de caixa.

A existência de instrumentos utilizados na emissão da nota de empenho que efetive a programação de pagamento pela tesouraria foi confirmada por 47% dos respondentes; 24% confirmam o uso desses instrumentos de forma parcial; e 29% confirmam não possuí-los. Tais respostas revelam que os responsáveis pelas contabilidades utilizam métodos diferenciados de controle contábil, contrapondo-se ao disposto na LC N° 101/00 sobre as normas que seguem os processos de empenhos e de seus respectivos pagamentos.

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 64% 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 59%, essa atividade não ocorre; para 17%, 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 já comentada, a LC N° 101/00 exige do ordenador de despesa (pessoa legalmente delegada para gerenciar as despesas de sua unidade orçamentária) 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. Consagrou-se, em virtude dessas duas leis, tratar o orçamento público como orçamento-programa, pois é uma modalidade em que, do ponto de vista de sua apresentação, os recursos financeiros para cada unidade orçamentária vinculam-se direta ou indiretamente aos objetivos a serem alcançados.

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.

6.4 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. Nas fases do controle e da prestação de contas, a participação é maciça em virtude das características das informações e da obrigatoriedade legal.

No que respeita 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, convém lembrar, 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, assim, que a maioria das prefeituras não tem participação no controle da gestão pública utilizando-se do sistema contábil, o que pontua novos ou outros procedimentos que, por vezes, 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, por meio da pesquisa, 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.

7 Considerações finais

Ao final deste artigo, que teve o intuito de analisar o sistema de contabilidade pública como suporte ao ciclo orçamentário nos municípios da região metropolitana de Curitiba/PR, constatou-se que, para atender ao bem comum, o município realiza ações de forma direta e indireta, por meio de todo o aparelhamento público disponível 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. Os novos modelos de gestão procuram adaptar-se 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.

Para organizar os diversos controles legais e gerenciais, a contabilidade deve dispor de sistema de controle contábil capaz de, objetivamente, acompanhar as ocorrências do ciclo orçamentário, fornecer subsídios para a adequada tomada de decisão pelos gestores públicos e demonstrar o patrimônio e as suas mutações, incluindo a apresentação à sociedade, em audiência pública, do comportamento da gestão fiscal.

Em geral a contabilidade objetiva a evidenciação e a informação, que se concretizam pela observância aos princípios que orientam os procedimentos que serão refletidos nas demonstrações que lhe cabe elaborar. Ficou evidenciado, na pesquisa aqui apresentada, que o sistema de contabilidade das prefeituras investigadas não está adequado para suporte ao ciclo orçamentário. Ficou evidenciado, também, que está 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 ressent-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 encontra-se ainda em fase incipiente.

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. Esses sistemas não têm condições de nitidamente demonstrar, em cada fase, todas as atividades da gestão, estando parcialmente estabelecidos para atendimento das formalidades legais nos seus prazos previstos.

Por fim, recomenda-se que esta pesquisa seja replicada com outras prefeituras de outros Estados da nação para se ter uma idéia mais abrangente da utilização da contabilidade pública como suporte do ciclo orçamentário.

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.

BRASIL. **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.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 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.

BRASIL. **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.

BRASIL. **Lei n.º 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.

CATELLI, Armando. **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica - gecon. 2. ed. Atlas: São Paulo, 2001.

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

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública**: teoria e prática. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1991; 2000.

LIMA, Diana Vaz de.; CASTRO, R. G. **Contabilidade pública**: integrando união, estados e municípios (siafi e siafem). Atlas: São Paulo, 2003.

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

PARANÁ. **Instrução Técnica nº 20/03**. Tribunal de Contas do Estado do Paraná.

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.

Artigo recebido em: 31 de julho de 2007

Artigo aprovado em: 31 de agosto de 2007