

**UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**LICIANE CRISTINA PUTTKAMER
STEPHANY ZANELLA**

**ANÁLISE DAS RESSALVAS APONTADAS PELO TCE-PR NAS PRESTAÇÕES
DE CONTAS MUNICIPAIS DO ANO DE 2015**

**PATO BRANCO
2018**

**LICIANE CRISTINA PUTTKAMER
STEPHANY ZANELLA**

**ANÁLISE DAS RESSALVAS APONTADAS PELO TCE/PR NAS PRESTAÇÕES
DE CONTAS MUNICIPAIS DO ANO DE 2015**

Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação apresentado como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, do Departamento de Ciências e Engenharia da Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR – Campus Pato Branco.

Orientadora Msc. Marivânia Rufato da Silva

**PATO BRANCO
2018**



TERMO DE APROVAÇÃO

ANÁLISE DAS RESSALVAS APONTADAS PELO TCE/PR NAS PRESTAÇÕES DE CONTAS MUNICIPAIS DO ANO DE 2015

por

Liciane Cristina Puttkamer e Stephany Zanella

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi apresentado às 20 horas, no dia 22 de outubro de 2018, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis do Departamento de Ciências Contábeis - DACON, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Os candidatos foram arguidos pela Banca Examinadora composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho

Msc. Marivânia Rufato da Silva
Prof^a Orientadora

Dr. Luiz Fernande Casagrande
Membro titular

Dr. Ricardo Antonelli
Membro titular

- O Termo de Aprovação assinado encontra-se na Coordenação do Curso -

AGRADECIMENTOS

Agradecemos primeiramente a Deus, pela vida e força para superar as dificuldades.

Aos professores que nos transmitiram todo o conhecimento adquirido durante a trajetória acadêmica.

A nossa orientadora, Msc. Marivânia Rufato da Silva, por toda dedicação e empenho, o que tornou possível o término desse trabalho.

Aos familiares, pelo tempo de ausência.

RESUMO

A população está cada vez mais interessada em entender a função do Estado como agente arrecadador e distribuidor de tributos. Diante disso, a contabilidade pública tem passado por transformações, no intuito do atendimento à transparência e eficiência da gestão do dinheiro público. Neste sentido, o objetivo deste estudo é analisar as ressalvas realizadas pelo TCE-PR na fiscalização das prestações de contas municipais do ano de 2015 destacando os aspectos contábeis nelas contemplados, a partir dos pareceres emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná. Trata-se de uma pesquisa exploratória, onde os dados foram coletados por meio dos Acórdãos de Parecer Prévio emitidos pelo TCE-PR. Os municípios analisados são aqueles que possuem parecer com data do trânsito em julgado. Foi possível identificar que dos 399 municípios do Estado do Paraná, 268 possuíam parecer prévio divulgado. Dentre estes, há um total de 231 apontamentos, que separados em grandes áreas são classificados em: Divergência e/ou Atraso na Prestação de Contas (32,47%), Controle Interno (16,02%), Déficit Orçamentário (14,72%), Pessoal (12,12%), Divergência nos Balanços (11,69%), Publicidade dos Relatórios (6,92%), FUNDEB (4,33%) e Outros (1,73%). Quanto aos aspectos contábeis contemplados nos pareceres emitidos pelo TCE-PR observou-se que as áreas relacionadas as NBCASP são as áreas de Divergência e/ou Atraso na Prestação de Contas, Controle Interno e Divergência nos Balanços.

Palavras-Chave: Contabilidade Pública. Prestação de Contas. Acórdão de Parecer Prévio. Ressalvas na Prestação de Contas.

ABSTRACT

The population is increasingly interested in understanding the role of the state. Accordingly, the public accounting has gone through transformations, in order to the transparency and efficiency of public money management. In this sense, the objective of this study is to analyze the reservations performed by the TCE in the audition of municipal accounts of 2004. Highlighting accounting aspects contemplated through the opinions issued by the Court of Auditors in the state of Parana. It is an exploratory research, where the data was collected through the Prior Opinion Decision by the TCE-PR. The municipalities analyzed are those who have an opinion with a date of res judicata. It proved possible to identify that of the 399 municipalities of the Paraná State, 268 have prior notice published. Of these, there is a total of 229 notes, that separated in large areas classified by divergence or delay in accountability (32,47%), internal control (16,02%), budget gap (14,72%), staff (12,12%), balance sheets divergence (11,69%), advertising records (6,92%), FUNDEB (4,33%) and Others (1,73%). Regarding the accounting aspects contemplated through the opinions issued by the TCE-PR, It was noted that the areas related to the NBCASP are the areas of divergence or delay in accountability , internal control and balance sheets divergence.

Keywords: Public Accounting, accountability, Prior Opinion Decision, Reservations of Accountability

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.....	18
Quadro 2: Prazos e documentos a serem publicados como instrumentos de transparência na gestão fiscal.....	21
Quadro 3: Escopo e itens analisados nas contas do Executivo Municipal no ano de 2015.	26
Quadro 4: Documentos solicitados pelo TCE-PR no envio da Prestação de Contas anual por meio da Instrução Normativa nº 114/2016.	28
Quadro 5: Estudos Correlatos	31
Quadro 6: Aspectos Contábeis contemplados nas ressalvas apontadas pelo TCE-PR em 2015	59

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Quantidade município por classificação.....	39
Tabela 2: Ressalvas por municípios - Irregulares	41
Tabela 3: Ressalvas por municípios - Regulares com ressalva	42
Tabela 3: Ressalvas por municípios - Regulares com ressalva	43
Tabela 4: Ressalvas por municípios - Regulares com aplicação de multa.....	43
Tabela 5: Inconformidades, por área, apontadas pelo TCE-PR no exercício de 2015	44
Tabela 6: Inconformidades, por área e por tipo de decisão, apontadas pelo TCE-PR no exercício de 2015	59

LISTA DE SIGLAS

CGU	Controladoria Geral da União
CIPFA	<i>Chartered Institute of Public Finance and Accountancy</i>
IFAC	Federação Internacional de Contadores
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MPS	Ministério da Previdência Social
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NBCT SP	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PIB	Produto Interno Bruto
PPA	Plano Plurianual
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
RREO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
SIM-AM	Sistema de Informações Municipais - Acompanhamento Mensal
TC	Tribunais de Contas
TCE	Tribunal de Contas do Estado
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA DE PESQUISA.....	11
1.2 OBJETIVOS	13
1.2.1 Objetivo Geral.....	13
1.2.2 Objetivos Específicos	14
1.3 JUSTIFICATIVA E DELIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	14
2 REFERENCIAL TEÓRICO	16
2.1 CONTABILIDADE E CONTROLE DAS FINANÇAS PÚBLICAS	16
2.2 O PAPEL DO TRIBUNAL DE CONTAS NO CONTROLE EXTERNO	23
2.3 ESTUDOS CORRELATOS.....	30
3 METODOLOGIA	35
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	35
3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	36
4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS	38
4.1 ANÁLISE GERAL DOS PARECERES PRÉVIOS EMITIDOS PELO TCE-PR	38
4.2 ANÁLISE DAS RESSALVAS PRESENTES NOS PARECERES	41
4.2.1 Divergência e/ou Atraso na Prestação de Contas.....	45
4.2.2 Controle Interno.....	47
4.2.3 Déficit Orçamentário.....	49
4.2.4 Divergências nos Balanços	50
4.2.5 Publicidade dos Relatórios	53
4.2.6 FUNDEB	55
4.2.7 Pessoal	56
4.2.8 Outros	58
4.2.9 Conclusões Sobre as Ressalvas Presentes nos Pareceres	58
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	62

REFERÊNCIAS.....	63
-------------------------	-----------

1 INTRODUÇÃO

O capítulo da introdução apresentará (i) a contextualização e o problema de pesquisa; (ii) os objetivos; (iii) a justificativa e delimitações da pesquisa.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA DE PESQUISA

Na atualidade percebe-se o interesse crescente da sociedade em entender o papel do Estado como agente arrecadador e distribuidor de tributos, exigindo dos governantes um maior controle e transparência. Diante dessa circunstância a Contabilidade Pública vem passando por grandes transformações no intuito de atender a reivindicação quanto à prestação de contas e divulgação das informações dos entes governamentais (REZENDE, SLOMSKI E CORRAR, 2005).

Ao abordar o tema “finanças públicas” normalmente destacam-se duas legislações importantes: (i) a Lei 4.320/1964 que estabelece normas de direito financeiro para elaboração e controle do orçamento público (BRASIL, 1964); e, (ii) a Lei Complementar 101/2000 que determina normas de responsabilidade fiscal com enfoque na transparência, prevenção de riscos e correção de desvios em relação aos gastos públicos (BRASIL, 2000). Apesar das datas das referidas leis, que foram editadas em um passado relativamente distante, estas ainda estão vigentes e até pouco tempo eram a principal base para a Contabilidade Pública no Brasil, e como percebe-se, o foco é essencialmente orçamentário.

Esse contexto começou a mudar no ano de 2008 com a publicação da Portaria nº 184 que trata sobre os procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis. Essa portaria é considerada o marco inicial para o processo de convergência do Brasil às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (BRASIL, 2008). Para uniformizar as práticas contábeis, de acordo com padrões, regras e procedimentos de contabilidade pública internacionais foram publicadas ainda no ano de 2008 as (NBCASP) e no ano de 2009 o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) (MCASP, 2015).

Segundo o MCASP (2016, p. 25) “o objetivo da elaboração e divulgação da informação contábil é fornecer informação para fins de prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão”. Dessa forma, percebe-se que esse conjunto de alterações busca resgatar a essência patrimonial da contabilidade e adaptá-la às especificidades do setor público.

A partir disso, as normas estabelecidas no MCASP tornaram-se obrigatórias em todo o país e devem ser seguidas pelas entidades do setor público (união, estados, distrito federal, municípios, seus poderes, órgãos, secretarias e entidades da administração indireta dependente) (MCASP, 2016). Nesse sentido, Lino (2015) coloca que para as informações contábeis refletirem a realidade patrimonial no setor público, faz-se necessário ter processo de auditoria, o que no Brasil é realizada principalmente pelos Tribunais de Contas (TCs) (LINO, 2015).

No caso do estado do Paraná, quando se fala em prestação de contas e fiscalização no âmbito municipal, observa-se que o Tribunal de Contas do Estado (TCE-PR) traz declarado no artigo 1º de sua Lei Orgânica que lhe compete “apreciar as contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado e pelos Prefeitos Municipais, mediante parecer prévio” (PARANÁ, 2018) e ainda destaca no artigo 9º que por meio de suas auditorias “acompanhará a execução contábil, financeira, orçamentária, operacional, patrimonial e de metas das unidades administrativas [] devendo examinar o controle contábil e os registros a ele correspondentes” (PARANÁ, 2018).

Pelo exposto percebe-se que o papel dos TCs quanto à fiscalização no setor público é amplo e as novas normas de contabilidade podem trazer ainda novos desafios. Para Lino (2015) a contabilidade pública com foco patrimonial traz mais alternativas para a escrituração contábil, o que aumenta a necessidade de análise das políticas contábeis adotadas e conseqüentemente faz com que os TCs precisem reorganizar seus sistemas de informação e processos internos de auditoria. Adicionalmente, para o autor, apesar de possuírem essa atribuição, os TCs brasileiros em sua maioria são compostos por profissionais formados em direito (e não contabilidade) e de maneira geral possuem foco na auditoria fiscal, ou seja, buscam verificar a legalidade das ações do governo perante a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Por outro lado, segundo Meneses e Mapurunga (2016, p. 109), para que os TCs possam exercer corretamente suas funções, as informações auditadas,

inclusive os demonstrativos contábeis, “devem efetivamente evidenciar a situação do patrimônio fiscalizado, dos resultados orçamentários e econômicos auferidos e dos fluxos de caixa do período”. Destarte, acredita-se que as alterações na contabilidade aplicada ao setor público vão tornar as demonstrações contábeis mais confiáveis e compreensíveis aos usuários e gerar contribuições para o processo de controle externo feito pelos TCs (MENESES E MAPURUNGA (2015). Portanto, considerando que ao final do ano de 2014 todos os entes da federação deveriam elaborar as demonstrações contábeis no setor público de acordo com a previsão do MCASP e que segundo a literatura essas mudanças podem impactar de diferentes formas na fiscalização realizada pelos Tribunais de Contas, esta pesquisa busca responder a seguinte questão: quais foram as ressalvas realizadas pelo TCE-PR na fiscalização das prestações de contas municipais referente ao ano de 2015?

1.2 OBJETIVOS

A seguir serão apresentados o (i) objetivo geral e os (ii) objetivos específicos da pesquisa.

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar as ressalvas realizadas pelo TCE-PR na fiscalização das prestações de contas municipais do ano de 2015 destacando os aspectos contábeis nelas contemplados.

1.2.2 Objetivos Específicos

- (a) Identificar as ressalvas apontadas pelo TCE-PR nos pareceres prévios de fiscalização das contas públicas dos municípios paranaenses do ano de 2015;
- (b) Analisar a existência de aspectos contábeis contemplados nas ressalvas;
- (c) Comparar os pareceres que apontam pela regularidade ou irregularidade das contas quanto aos tipos de ressalvas presentes em seus conteúdos.

1.3 JUSTIFICATIVA E DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

A sociedade busca cada vez mais entender a função que o Estado desempenha. Rezende, Slomski e Corrar (2005) revelam que o atual cenário exige do gestor público maior competência e transparência na destinação dos recursos governamentais. Diante disso, há um intenso processo em criar instrumentos de transparência. Como exemplo pode-se citar (i) a edição da Lei 4320/64, que estabelece normas gerais para o controle das finanças públicas; (ii) a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal, que vem para responsabilizar os gestores pelos atos praticados, e determina os relatórios e os prazos que estes devem ser encaminhados nas prestações de contas; e também, (iii) a divulgação das NBCASP, o PCASP e o MCASP, contendo normas para a uniformização das práticas contábeis obrigatórias para os entes públicos e estabelecendo que a elaboração e divulgação das informações contábeis tem como objetivo fornecer informações para prestação de contas e tomada de decisão.

Nesse sentido, o trabalho contribui de forma teórica, em especial para a comunidade acadêmica, para o avanço das discussões sobre os impactos que as novas Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público trazem, destacando os aspectos contábeis por elas evidenciados. Além disso, amplia o leque de pesquisas sobre o assunto que é tão pouco tratado. De forma prática, contribui para a sociedade, de modo que instiga o leitor a se aprofundar nas contas públicas,

exercendo seu papel de cidadão, buscando a prestação de contas e como o dinheiro público está sendo aplicado.

Quanto às delimitações da pesquisa, este estudo analisa apenas os pareceres prévios municipais com data do trânsito em julgado emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná do ano de 2015.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo serão abordados os eixos teóricos que norteiam o tema de pesquisa, sendo eles: (i) contabilidade e controle das finanças públicas; (ii) o papel do Tribunal de Contas no controle externo; e (iii) estudos correlatos.

2.1 CONTABILIDADE E CONTROLE DAS FINANÇAS PÚBLICAS

Para atender as necessidades da população existe um trabalho conjunto, em que apenas as instituições privadas não satisfazem toda a demanda, e é onde as entidades e o poder público atuam (ALBUQUERQUE, 2016). Conforme Kronbauer *et al.* (2011) a administração pública tem como principal objetivo atender o interesse público, para isso, o Estado organiza-se de maneira que possa cumprir o seu papel, promovendo o bem-estar social.

Nesse sentido, destaca-se a necessidade de demonstrar a efetividade da gestão da pública e criar instrumentos de transparência para a gestão dos órgãos governamentais, uma vez que, há interesse por parte da sociedade, em entender o papel do Estado como agente arrecadador e distribuidor de tributos e exigindo dos governantes maior controle e transparência dos recursos públicos (REZENDE, SLOMSKI E CORRAR, 2005).

Speck (2000) afirma que os cidadãos se deparam diariamente com temas sobre corrupção, malversação e desperdício de dinheiro público. Um exemplo conhecido é a Operação Lava Jato, que o próprio site oficial do Ministério Público Federal define como a “maior iniciativa de combate à corrupção e lavagem de dinheiro no país” (MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, 2018).

Diante disso, a contabilidade pública vem sofrendo grandes transformações no que diz respeito a divulgação das informações e prestação de contas (REZENDE, SLOMSKI E CORRAR, 2005). Conforme o MCASP (2016, p. 21) “o processo de evolução da contabilidade do setor público deve ser analisado de forma histórica e contextualizada com o próprio processo de evolução das finanças públicas”.

O primeiro marco relacionado a isso foi a Lei 4.320/1964 que estabelece normas gerais para o controle das finanças públicas e a construção da administração pública sólida no País (MCASP, 2015). Essa Lei define normas para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (BRASIL, 1964). Com ela houve adoção de um modelo único de plano de contas para todas as esferas de governo, além, da padronização do modelo orçamentário, também nos três níveis governamentais. A Lei determina também, que as receitas e despesas de capital tivessem projeção de 3 anos, e não mais que fossem somente anuais (GIACOMONI, 2010). Essa exigência foi posteriormente reforçada pela Constituição Federal de 1988, que em seu artigo 165 indica que as Leis de iniciativa do Poder Executivo deverão estabelecer, entre outros, os planos plurianuais, e que este deverá conter as diretrizes, metas e objetivos da administração para as despesas de capital e planos de duração continuada (BRASIL, 1988).

Posterior a isso, houve em 2000 a publicação da Lei Complementar 101/2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que determina normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal à União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Essa lei prevê ações voltadas para a prevenção de riscos e desvios que possam afetar o equilíbrio das contas públicas. Tais atitudes são voltadas ao cumprimento de metas de resultado quanto à obediência de limites e condições no que diz respeito à renúncia de receitas, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar (BRASIL, 2000).

Além de ser uma das principais ferramentas de gestão pública, proporcionou um aumento da responsabilidade dos gestores públicos (PINTO *et al.* 2011). Nesse sentido Amorim (2009) destaca que violadas as normas estabelecidas neste dispositivo, acarretará nas sanções institucionais ao agente que praticar o ato. Ela acaba, inclusive, por proporcionar um caráter gerencial à contabilidade pública, atribuindo-lhe função de controle orçamentário e financeiro, em virtude de que controlar receitas e despesas direciona ao equilíbrio das contas públicas.

Pelo exposto percebe-se a importância dada ao orçamento público na Lei 4.320/1964 e LRF e destaca-se que

como consequência, as normas relativas a registros e demonstrações contábeis, vigentes até hoje, acabaram por dar enfoque sobretudo aos conceitos orçamentários, em detrimento da evidenciação dos aspectos patrimoniais (MCASP, 2016 p. 21).

Apesar da Lei 4.320/64 disciplinar a estrutura dos balanços no setor público, a contabilidade não permitia o conhecimento verdadeiro da situação patrimonial da administração pública, pois, vinha tratando predominantemente dos aspectos orçamentários. Com uma mudança de foco (do orçamentário para o patrimonial) entendia-se que, sem contrariar princípios contábeis, a evolução da ciência contábil no setor público aconteceria pela necessidade do atendimento às Leis, e pelo correto direcionamento das melhores práticas contábeis, pois é através das corretas práticas contábeis que podem ser verificadas particularidades a respeito da economicidade e eficiência na alocação dos recursos públicos, e o acompanhamento da situação econômica e financeira dos entes governamentais, além de dar credibilidade às informações apresentadas em seus demonstrativos contábeis. (AMARAL, RONCALIO E ALBERTON, 2013).

Assim, um marco importante para a contabilidade no setor público ocorreu em 2008 com a homologação da Portaria 184 pela Secretaria do Tesouro Nacional, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis. Essa portaria está de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP), que foram editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade e que buscam a convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (MCASP, 2015) conforme pode ser visto no Quadro 1.

Quadro 1: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

NORMA	CONCEITO E APLICAÇÃO
NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação	É utilizada no registro dos atos e fatos contábeis que envolvam entes públicos unificação de parcelas do patrimônio público vinculadas a unidades contábeis descentralizadas e consolidação de entidades do setor público para fins de atendimento de exigências legais ou necessidades gerenciais.
NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis	Estabelece que os sistemas de patrimonial, orçamentário, de custos e de compensação devem estar interligados de forma que desempenhem o papel da contabilidade, avaliando resultados, metas estabelecidas e os riscos.
NBC T 16.3 – Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque Contábil	Estabelece o controle contábil do planejamento dos entes públicos, apresentados em planos

	hierarquicamente ligados, que compreendem desde o nível estratégico até o nível operacional.
NBC T 16.4 – Transações no Setor Público	Estabelece conceitos, natureza e tipicidades das transações no setor público. Dispõe sobre os atos e os fatos que alteram o patrimônio das entidades do setor público de forma qualitativa ou quantitativa, efetiva ou potencial.
NBC T 16.5 – Registro Contábil	Essa norma trata dos critérios para o registro contábil dos atos e fatos que afetam o patrimônio público. Estabelece que os registros devem ser feitos por meio de processo manual, mecanizado ou eletrônico, de forma uniforme em rigorosa ordem cronológica.
NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis	Define que o Balanço Patrimonial, o Balanço Orçamentário, o Balanço Financeiro, a DVP, a DFC e a DRE serão elaboradas e divulgadas pelo setor público. Além de definir a mudança na estrutura das demonstrações.
NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis	Estabelece os procedimentos para a consolidação das demonstrações contábeis no setor público, de modo que forme uma unidade contábil consolidada. Além disso, as demonstrações contábeis consolidadas devem ser complementadas por notas explicativas, contendo identificação das entidades incluídas, os procedimentos adotados, montante e natureza dos ajustes feitos e se houver algum evento posterior ao encerramento do exercício que possa ter efeito relevante.
NBC T 16.8 – Controle Interno	Trata do controle interno aplicável ao setor público por meio de sistemas de informação, afim de minimizar riscos na contabilidade. Compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados com enfoque contábil nas entidades públicas.
NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão	Esta norma estabelece os procedimentos e critérios para o registro da depreciação, amortização e exaustão. Assim, o valor da depreciação, amortização e exaustão deve ser apurado mensalmente e registrado nas contas de resultado. Ainda dispõe sobre quais os bens que não devem sofrer depreciação.
NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público	A norma tratada nesse tópico estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público e ainda dispõe critérios para cada um dos grupos: disponibilidades, créditos e dívidas, estoques, investimentos permanentes, imobilizado, intangível e diferido.
NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público	Dispõe sobre a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público, apresentado, como Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP). O sistema registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública. A norma obriga o uso do SICSP em todas as entidades do setor público.

Fonte: Adaptado do Conselho Federal de Contabilidade (2008).

Entre as principais transformações, o processo de convergência mudou o entendimento que se tinha pelo objeto da contabilidade pública, historicamente ela esteve voltada para o acompanhamento do orçamento das receitas e despesas passando o foco para o patrimônio público (KUTIANSKI, 2015). Merece destaque, também, a mudança ocorrida nas demonstrações contábeis, onde alterou-se a estrutura do Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro e da DVP. Ademais, foi excluída a demonstração do resultado econômico e incluídas as demonstrações de fluxo de caixa e das mutações do patrimônio líquido, bem como as notas explicativas.

Para Grahl (2015) as novas normas contábeis também atendem aos dispositivos da Lei 4320/64 e da Lei 101/2000 promovendo a consolidação das demonstrações contábeis e regulamentando o controle interno. Incluiu ainda o sistema de custos e os critérios para amortização, depreciação e exaustão que anteriormente à edição das normas sequer existiam (GRAHL, 2015).

Para o tratamento de atos e fatos contábeis públicos padronizados tornou-se necessária a elaboração de um plano de contas que apresente metodologias, estrutura, regras, conceitos e funcionalidades, com abrangência nacional (MCASP, 2015).

Sendo assim, a STN, em 2009, publicou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), que de acordo com a legislação em vigência e os princípios da ciência contábil, buscam além da convergência aos padrões internacionais, resgatar a essência da contabilidade e a regulamentação do registro e execução do patrimônio público, e tem o objetivo de uniformizar e sistematizar o registro dos atos e fatos contábeis em todas as etapas das receitas e despesas (SOUZA; GONÇALVES, 2012).

Adicionalmente, a edição da Lei 12.527 de 18 de novembro de 2011 veio para dar transparência nas informações produzidas pelos órgãos públicos, a Lei de Acesso à Informação garante o acesso à informação previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal.

Essa Lei refere-se à parcela dos recursos públicos recebidos e sua destinação. Os procedimentos estabelecidos por ela devem ser objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão. A divulgação deverá ser em todos os meios e instrumentos que o órgão público possuir, sendo

obrigatório a publicação na *internet* (exceto para municípios com menos de 10 mil habitantes) (BRASIL, 2011).

Para a divulgação, ficam mantidos os critérios e prazos da Lei de Responsabilidade Fiscal, que determina o que deve ser divulgado

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Quanto à documentação e aos prazos para publicação, com amplo acesso ao público, inclusive por meio eletrônico, dos instrumentos de transparência podem ser observados no quadro a seguir:

Quadro 2: Prazos e documentos a serem publicados como instrumentos de transparência na gestão fiscal

RELATÓRIO	PRAZO	DEVE EVIDENCIAR
Relatório Resumido da Execução Orçamentária e demonstrativos que o acompanham	Até trinta dias após o encerramento de cada bimestre	Balanço orçamentário; demonstrativo da execução das receitas e despesas; apuração da receita corrente líquida; receitas e despesas previdenciárias; despesas com juros e restos a pagar;
Relatório de Gestão Fiscal	Final de cada quadrimestre, até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder.	Despesa total com pessoal; dívidas consolidada e mobiliária; concessão de garantias; operações de crédito; indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites; demonstrativos, no último quadrimestre do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro e da inscrição em Restos a Pagar das despesas liquidadas, empenhadas e não liquidadas; e não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados; do cumprimento do disposto no inciso II e na alínea <i>b</i> do inciso IV do art. 38.
Lei de diretrizes orçamentárias	Até 15 de abril de cada ano.	As metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual
As contas públicas do ano anterior	Municípios até 30 de abril, Estados até trinta e um de maio	Deverão ser encaminhadas as contas dos Entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive, por meio eletrônico de acesso público. Os municípios, deverão ainda, encaminhar com cópia para o Poder Executivo do respectivo Estado.
Plano plurianual	Até 31 de agosto do primeiro ano do mandato, com vigência de 4 anos.	As diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital;

Lei orçamentária anual	Até 31 de agosto de cada ano.	Conterá demonstrativo da compatibilidade do orçamento com os objetivos e metas;
------------------------	-------------------------------	---

Fonte: Constituição Federal de 1988 e Lei Complementar 101 de 2000, adaptado pelas autoras.

O plano plurianual (PPA) é definido como a base dos instrumentos de gestão fiscal. É responsável pela definição da utilização dos recursos públicos e caminha junto a outros dispositivos de transparência como mecanismos de controle e terá vigência de todo o mandato. A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) define as metas e prioridades da Administração Pública e serve de base para a criação da Lei Orçamentária Anual (LOA), ela também estabelece as normas de controle de custos e avaliação de resultados de programas orçamentários, além de grande destaque sobre os critérios e formas de limitação de empenho. Já a Lei Orçamentária Anual deve demonstrar a compatibilidade do orçamento com as metas e objetivos, de maneira que os instrumentos de orçamento e planejamento estejam direcionados com as normas fiscais. O Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) deve apresentar o demonstrativo da execução das receitas e despesas separando as informações financeiras e não financeiras. O Relatório de Gestão Fiscal (RGF) deve apresentar os níveis de gastos com pessoal, operações de crédito, dívida consolidada e concessão de garantias e deve obedecer aos limites impostos em Lei, caso sejam ultrapassados deverão ser indicadas medidas corretivas a serem adotadas (CULAU; FORTIS 2006).

Caso não sejam respeitados os prazos para publicação, os Entes sofrerão as sanções dispostas em Lei para cada caso, um exemplo é o impedimento do recebimento de transferências voluntárias para o atraso do RREO, da RGF e da consolidação contendo a escrituração contábil das contas públicas (BRASIL, 2000).

Silva e Lucena (2017) afirmam que “sem o devido controle, os recursos são utilizados de forma irregular e sem planejamento, ocasionando perdas significativas de seu objeto de destino”. Desse modo, é fundamental que a prestação de contas dos recursos dispostos aos gestores seja feita de forma transparente, justificando o seu uso e a finalidade. Para tanto é necessário que os gestores públicos utilizem as ferramentas que lhe são disponibilizadas de forma

eficiente. Sendo de obrigação do agente público prestar contas, processo este que consiste numa gestão ética, legal e transparente.

Nesse sentido, para garantir o cumprimento da legislação e bom funcionamento da gestão pública torna-se evidente a importância de diferentes métodos de controle e fiscalização.

2.2 O PAPEL DO TRIBUNAL DE CONTAS NO CONTROLE EXTERNO

Com o intuito de cumprir com eficácia as funções da administração pública, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (BRASIL, 1988). As ações para verificar os atos da gestão pública brasileira são realizadas por meio do controle estatal, por meio da fiscalização exercida pelo poder público e diretamente pelo cidadão por meio do controle social (KRONBAUER *et al.* 2011).

O controle interno é exercido pelos Poderes Executivo e Legislativo de cada município. A NBC T 16.8, aponta o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público, dessa forma, atua diretamente na avaliação da administração pública (CFC, 2008).

Já o controle externo é atribuído ao Tribunal de Contas, que de acordo com Rocha (2003) tem como principais atribuições: a) apreciar e emitir parecer prévio das contas anuais do presidente da República; b) julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por bens públicos; e c) realizar inspeções e auditorias. Assim sendo, apura diretamente se o sistema do controle interno está funcionando corretamente.

De acordo com o Portal da Transparência do site oficial do Governo Federal, com o intuito de fiscalização e controle das contas públicas foram criados órgãos fiscalizadores, entre eles a Controladoria Geral da União (CGU), os Tribunais de Contas do Estado (TCE), Tribunal de Contas da União (TCU) e dos Municípios

(quando houver), órgãos que agem em conjunto às Câmaras de Vereadores, Assembleia Legislativa e Ministério Público.

Conforme o próprio *site* da CGU o órgão é responsável pela defesa do patrimônio público e à aplicação das ferramentas de transparência da gestão, para isso utiliza-se de ações de controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria.

Como órgão auxiliador do Congresso Nacional, o TCU tem a função de acompanhamento na execução financeira e orçamentária do país. É ainda responsável pela fiscalização contábil, financeira, patrimonial, operacional e orçamentária de órgãos e entidades públicas de âmbito nacional quanto à legalidade, legitimidade e economicidade (TRIBUNAL, 2017).

A Constituição Federal de 1988 estabelece em seu artigo 70 que o controle externo será exercido pelo Tribunal de Contas da União, e no artigo 71 nos incisos I e II, define suas competências:

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

Juntamente com estes antes citados, o artigo 75 da CF de 1988 determina que ao que compete às instituições Estaduais, elas irão dispor de seus Tribunais de Contas respectivos.

Os Tribunais de Contas são instituições dedicadas exclusiva e inteiramente à fiscalização das contas públicas, diferentemente de outras como o Ministério Público ou do Legislativo, por exemplo, que também fiscalizam, mas, tem outras atribuições. Conforme Speck (2013) “TCs fiscalizam a arrecadação, gestão e aplicação dos recursos públicos, utilizando critérios de auditoria governamental, que dizem respeito à legalidade e lisura contábil”.

A primeira atribuição do Tribunal de Contas é o exame, e um parecer prévio das contas anuais de cada município que posteriormente será enviado à Câmara de Vereadores servindo de base para julgamento das contas públicas (FERNANDES, 1993).

Além desta, Fernandes (1993) comenta que outra competência dos Tribunais é a de julgamento das contas dos administradores, isto é, aqueles que são responsáveis pela movimentação do dinheiro e dos bens públicos, seja autorizando pagamentos, despesas, doações ou alienações de bens. O autor, também destaca, que estão sujeitos ao julgamento das contas públicas aqueles que, mesmo não sendo administradores públicos praticam os mesmos atos de gestão antes mencionados recebendo recursos do tesouro, ou quando legalmente autorizados se posicionem como agentes públicos na função de auxiliar do Prefeito, assinando empenhos, autorizando gastos ou homologando licitações, por exemplo. A mesma atribuição é dada por Speck (2013) quando diz que a fiscalização dos recursos públicos gira em torno de dois resultados: a responsabilização de agentes públicos por irregularidades, e a produção e recomendação de medidas preventivas para aumentar a eficácia na aplicação dos recursos.

Para a produção destes resultados de responsabilização e recomendação, a fiscalização passa por cinco etapas:

A identificação de irregularidades ou formas de desperdício, a investigação destes indícios, a decisão sobre a responsabilidade por irregularidades, a elaboração de recomendações para melhorar a qualidade do gasto público, e a implementação das medidas de responsabilização e de prevenção (SPECK, 2013).

Diante do artigo 75 da Constituição Federal de 1988 anteriormente citado, foi criado em 02 de junho de 1947 o TCE-PR, que é encarregado da fiscalização do uso do dinheiro público no estado do Paraná e nos 399 municípios. Entre suas atribuições estão as de analisar e julgar a legalidade das prestações de contas dos Poderes Legislativo, Judiciário, do Ministério Público e de todos os órgãos públicos, além de emitir parecer prévio nas contas do governador do Estado e dos prefeitos, para posterior julgamento pelo Poder Legislativo, estadual ou municipal (PARANÁ, 2005).

O Tribunal de Contas deve emitir parecer prévio das contas do executivo municipal no prazo máximo de 1 ano a contar do seu recebimento, e julgar as contas do chefe do poder legislativo municipal e demais administradores até o último dia do ano de seu recebimento. No exercício de suas funções, o artigo 9º da Lei orgânica do Tribunal de Contas, evidencia que a fiscalização realizada pela Corte de Contas será feita através de inspeções e auditorias acompanhando “a

execução contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e de metas das unidades administrativas dos Poderes Públicos”. O acompanhamento será feito por meio de verificações e orientações, entre outras, para o controle interno, para os registros contábeis, para a gestão fiscal nos termos da Lei Complementar 101/2000, para os créditos a pagar, as despesas de exercício e os restos a pagar (PARANÁ, 2018).

Para o processo de análise das contas, o Tribunal de Contas emite Instruções Normativas, tanto para os prazos de publicação e envio dos documentos, quanto na forma e na composição da prestação de contas.

O **Erro! Fonte de referência não encontrada.**3 evidencia o escopo e as definições para aplicação da análise das contas da Administração Municipal apresentados na instrução normativa nº 108/2015, referentes ao ano de 2015 que foi analisado na presente pesquisa.

Quadro 3: Escopo e itens analisados nas contas do Executivo Municipal no ano de 2015.

Escopo	Itens de Análise	Tipificação
Controle Interno	Encaminhamento do Relatório do Controle Interno.	Constituição Federal, arts. 31, 70 e 74 - Multa L.C.E. 113/2005, art. 87, III, c/§4º/ art. 87, I, b.
	O Relatório do Controle Interno apresenta os conteúdos mínimos prescritos pelo Tribunal.	Constituição Federal, arts. 31, 70 e 74 - Multa LCE. 113/2005, art. 87, III, c/§ 4º/ art. 87, I, b.
	O Relatório do Controle Interno apresenta ocorrência de irregularidade passível de desaprovação da gestão.	Constituição Federal, arts. 31, 70 e 74 - Multa L.C.E. 113/2005, art. 87, III, c/§4º.
Resultado Orçamentário / Financeiro	Resultado orçamentário/financeiro de fontes não vinculadas a programas, convênios, operações de créditos e RPPS. Análise da situação consolidada do Município, exceto Autarquias, cuja análise é específica. Obs.: O demonstrativo do resultado deverá conter todas as fontes (livres e vinculadas), porém a restrição será gerada em razão de déficit nas fontes livres.	LC 101/00 art. 1º, § 1º, arts. 9º e 13 - Multa Lei 10028/00 art. 5º - III e § 1º.
Resultado Patrimonial	Encaminhamento do Balanço Patrimonial emitido pelo Sistema de Contabilidade da Entidade e sua respectiva publicação. Considera ainda a hipótese de a publicação não atender às especificações. Obs.: O demonstrativo deverá estar assinado pelo contador responsável.	Lei 4.320/64 Capítulo IV - Multa LCE. 113/2005, art. 87, III, c/§4º / art. 87, I, b.
	Divergências de saldos em quaisquer das classes ou grupos do Balanço Patrimonial entre os dados do SIM/AM e o Sistema de Contabilidade da Entidade.	Lei 4.320/64 Capítulo IV - Multa L.C.E. 113/2005, art. 87, III, c/§4º.

Escopo	Itens de Análise	Tipificação
Avaliação da aplicação no ensino básico municipal	Aplicação do índice mínimo de 25% em manutenção e desenvolvimento da educação básica municipal.	Constituição Federal, art. 212 - Lei Federal nº 11.494/07 - Multa L.C.E. 113/2005, art. 87, III, c/§4º
	Aplicação de no mínimo 60% dos recursos do FUNDEB na remuneração do magistério.	Lei Federal nº 11.494/07, art. 22 - Multa L.C.E. 113/2005, art. 87, III, c/§4º
	Aplicação de no mínimo 95% dos recursos do FUNDEB no exercício da arrecadação. Saldo deixado de aplicar no primeiro trimestre do exercício seguinte excede a 5%. Obs.: Item a ser apontado como restrição no caso de não ser atingido o índice mínimo de 25% e o índice mínimo de 60%.	LF 11.494/07, art. 21, § 2º; Multa: LCE 113/2005, art. 87, III, c/§ 4º.
Avaliação da aplicação em ações de saúde municipal	Aplicação do índice mínimo de 15% em serviços e ações de saúde pública.	Constituição Federal, art. 198; LC 141/2012, art. 7º - Multa L.C.E. 113/2005, art. 87, III, c/§4º.
Gestão do Regime Próprio de Previdência Social	Encaminhamento do Certificado de Regularidade Previdenciária – CRP emitido pelo Ministério da Previdência Social com vigência a data da prestação de contas.	Decreto Federal nº 3.788/01, Lei Federal nº 9717/98, Portaria MPS 402/08, art. 27. - Multa L.C.E. 113/2005, art. 87, III, c/§ 4º / art. 87, I, b.
	Encaminhamento da Lei ou Decreto que formaliza a opção escolhida para equacionamento do déficit, sendo exemplos: o parcelamento de aportes, o aumento da alíquota ou a criação de alíquota complementar.	Portaria MPS 403/2008, Art. 19 - Multa: LCE 113/2005, art. 87, III c/§ 4º / art. 87, I, b.
	Pagamento de aportes para cobertura do déficit atuarial na forma apurada no Lauto Atuarial.	Portaria MPS 403/2008 - Art. 18 e 19 - Multa L.C.E. 113/2005, art. 87, III, c/§ 4º.
Aspectos Fiscais - Lei de Responsabilidade Fiscal	Limite de despesas com pessoal – não retorno ao limite no prazo legal. Obs.: Para o exercício, o cálculo levará em consideração as terceirizações de serviços nas áreas de saúde e educação – art. 18, § 1º da LRF.	Lei Complementar nº 101/00, art. 23 - Multa Lei nº 10.028/2000, art. 5º, inciso IV e § 1º.
	Limite de despesas com pessoal – não redução de 1/3 no prazo legal. Obs.: Para o exercício, o cálculo levará em consideração as terceirizações de serviços nas áreas de saúde e educação – art. 18, § 1º da LRF.	Lei Complementar nº 101/00, art. 23 - Multa Lei 10.028/2000, art. 5º, inciso IV e § 1º.
	Ausência de declaração de realização da Audiência Pública para avaliação das metas fiscais.	Lei Complementar nº 101/00, art. 9º, § 4º - Multa L.C.E. 113/2005, art. 87, III, c/§4º.
	Limite fixado para a Dívida Consolidada – extrapolação do teto ou não redução do percentual mínimo anual de 1/15.	Lei Complementar nº 101/00, art. 31; Resolução nº 40/01 do Senado Federal; Decreto Lei nº 201/67, art. 1º - Multa L.C.E. 113/2005, art. 87, III, c/§4º.

Escopo	Itens de Análise	Tipificação
	Não comprovação de publicação dos Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária – RREO no exercício de 2015 (conforme Agenda de Obrigações).	Lei Complementar nº 101/00, arts. 52 e 53 - Multa L.C.E. 113/2005, art. 87, III, c/§4º.
	Não comprovação de publicação dos Relatórios de Gestão Fiscal – RGF no exercício de 2015 (conforme Agenda de Obrigações).	Lei Complementar nº 101/00, arts. 54 e 55, § 2º - Multa Lei 10.028/2000, art. 5º, inciso I e § 1º.

Fonte: Adaptado da Instrução Normativa 108/2015 emitida pelo TCE-PR (2015)

A instrução normativa 108/2015 fornece uma orientação do que será analisado em cada item pontuado pelo Tribunal. Na coluna “escopo” seriam os aspectos temáticos utilizados para fins de ordenação da análise, e é utilizado como parametrização do analisador eletrônico do sistema. A coluna “itens de análise” referem-se aos apontamentos que delimitam a análise, ou seja, para cada item verificado (escopo) o Tribunal faz as análises relacionadas (itens de análise) de acordo com a base legal descrita na coluna “tipificação” e aplicaria as penalidades cabíveis no caso de inconformidades, apresentadas também na coluna tipificação.

Houve em 28 de janeiro de 2016 a emissão de uma nova Instrução Normativa, a nº 114/2016. Esta apresenta a constituição do processo de prestação de contas anuais, conforme **Erro! Fonte de referência não encontrada.4.**

Quadro 4: Documentos solicitados pelo TCE-PR no envio da Prestação de Contas anual por meio da Instrução Normativa nº 114/2016.

Item	Descrição
1	Ofício assinado pelo Gestor da entidade encaminhando a Prestação de Contas. No caso da Prefeitura, este ofício deverá discriminar as entidades da Administração Indireta do Município (exemplos: Autarquias, Fundações e Fundos) com prestações de contas individualizadas, e informar a existência de Empresas Públicas ou Sociedades de Economia Mista, bem como identificar, nominalmente, os Consórcios Intermunicipais aos quais se tenha filiado no período das contas.
2	Demonstrativo emitido pelo sistema de contabilidade, assinado e identificado pelo Contabilista responsável: Balanço Patrimonial, determinado da Lei n.º 4.320/64, e estruturado conforme as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público - DCASP, estabelecidas no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP - STN) e NBC T 16.6, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC); Digitalização, em formato legível, da publicação do Balanço Patrimonial referido no item 3.1.
3	Relatório do Controle Interno assinado pelos responsáveis pelas informações retratadas no documento, devendo constar a identificação dos nomes respectivos às assinaturas.
4	Parecer do Controle Interno atestando o fiel cumprimento das exigências contidas no art. 74 da Constituição Federal, relativamente ao exercício da prestação de contas, assinado pelo responsável cadastrado junto ao Setor de Cadastro Geral do Tribunal de Contas, com período de responsabilidade pertinente ao exercício da mesma.
5	Certificado de Regularidade Previdenciária - CRP, do Município, emitido pelo Ministério da Previdência Social – MPS, com validade atualizada à entrega da prestação de contas.

6	Cópia digitalizada da lei ou decreto e respectiva publicação, que formaliza a opção escolhida para equacionamento do déficit, sendo exemplos: o parcelamento de aportes, o aumento da alíquota ou a criação de alíquota complementar.
---	---

Fonte: Instrução Normativa nº 116/2016. Adaptado pelas autoras.

Nesse caso, a instrução normativa apresenta o que deve ser encaminhado à apreciação, solicita cópia de lei/decreto formalizando a opção escolhida para equacionamento do déficit, relatório de controle interno, ofício de encaminhamento e regularidade previdenciária do município. Na íntegra, a instrução normativa traz ainda modelos de formatação e o que deve conter, por exemplo, no relatório de controle interno e o que deve ser verificado e relatado pelo servidor responsável pelo departamento. Há também, a designação do responsável legal pela entidade, que no caso do Executivo municipal se trata do Prefeito em exercício na época da realização das despesas. Estabelece que integrará a prestação de contas, a base de dados mensal do Sistema de Informações Municipais - Acompanhamento Mensal (SIM-AM), e que a falta de quaisquer dos componentes anteriormente citados caracteriza inadimplência com a obrigação de prestar contas, ensejando a conclusão pela irregularidade das contas.

Como preceitua Denobi (2006) o julgamento das contas públicas deverá ocorrer em até 60 dias a contar do recebimento destas, e a emissão do parecer prévio será baseado em relatórios de auditoria, tendo sido alterado pela resolução nº 02/2006 que determina que a apreciação das contas se dará até o último dia do ano do seu recebimento.

Para a apreciação das contas, a Lei Complementar 126/2009 traz que o TCE-PR adota o uso de meio eletrônico para a tramitação de processos, para a comunicação de atos e para a transmissão de peças processuais.

O TCE-PR emitirá parecer prévio decidindo se as contas são regulares, regulares com ressalva ou irregulares. Seu regimento interno, no artigo 16, traz que as contas serão analisadas (i) regulares, quando expressarem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos financeiros, a legalidade, a legitimidade, a eficácia e a economicidade dos atos de gestão do responsável, bem como, o atendimento das metas e objetivos; (ii) regulares com ressalva, quando evidenciarem impropriedade ou qualquer outra falta de natureza formal, de que não resulte dano ao erário ou à execução do programa, ato ou gestão; e (iii) irregulares, quando comprovada qualquer das seguintes ocorrências: I - omissão no dever de prestar contas; II - infração à norma legal ou regulamentar; III - dano

ao erário; IV - desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos; V - desvio de finalidade (PARANÁ, 2018).

Ainda, o regimento interno do TCE-PR, destaca que em caso de conta apreciada irregular, ocorrendo dano, o responsável será condenado ao recolhimento da dívida, atualizado monetariamente, podendo também aplicar-lhe multa.

Após o trânsito em julgado das contas públicas, o parecer prévio será encaminhado para apreciação no Legislativo, além de ficar disponível para consulta no site do Tribunal de Contas (PARANÁ, 2018).

Depois de recebido o parecer prévio, o presidente da câmara deve distribuir aos demais vereadores uma cópia juntamente com o balanço anual, que enviarão o processo à comissão de finanças e orçamento. Esta deverá proceder apresentando “o Decreto Legislativo consubstanciado no seu parecer, recomendando ou não a aprovação das contas” (DENOBI, 2006. p. 44). Na teoria, a comissão deve analisar as contas do ponto de visto técnico, e no julgamento em plenário votar de maneira política, porém, na maioria das vezes, os vereadores seguem o parecer já recebido pelo Tribunal de Contas apenas votando pela concordância ou não, sem debater sobre a regularidade das contas (DENOBI, 2006).

2.3 ESTUDOS CORRELATOS

Afim de agregar conhecimento a respeito da temática tratada nessa pesquisa, buscou-se verificar na literatura conteúdos conexos ao desejado, dessa forma, no Quadro 5 é apresentado de forma sintetizada os estudos encontrados.

Quadro 5: Estudos Correlatos

TÍTULO, AUTOR E ANO	OBJETIVO	PRINCIPAIS RESULTADOS
<p>Auditoria das Contas Municipais: Quais as Irregularidades Praticadas pelos Prefeitos Pernambucanos?</p> <p>SOUZA, ARAUJO (2015)</p>	<p>Identificar as irregularidades praticadas pelos prefeitos detectadas por meio de auditoria externa realizadas nas contas anuais dos municípios pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco.</p>	<p>O levantamento realizado revelou a existência de 545 tipos de falhas, tendo ocorrido 4.470 irregularidades nos 585 processos de contas de contas anuais julgados pelo TCE-PE correspondente ao período de 2005 à durante 2009. As cinco principais irregularidades foram: a) Ausência de documentos na prestação de contas; b) não recolhimento das contribuições patronais ao RGPS; c) descumprimento dos limites das despesas com pessoal; d) não recolhimento das contribuições dos servidores ao RGPS; e e) não cumprimento da aplicação mínima dos recursos de impostos em educação.</p>
<p>Análise das Inconsistências Apontadas pelo TCE-AM nas Prestações de Contas Anuais dos Executivos Municipais: uma abordagem ao controle externo.</p> <p>ALBUQUERQUE (2016)</p>	<p>Analisar as impropriedades apontadas nos relatórios de auditorias do TCE/AM frente aos Executivos Municipais que tiveram as contas do exercício de 2012 não aprovadas.</p>	<p>Os resultados revelaram que no período estudado, numa amostra de 15 municípios com contas rejeitadas, foram apontadas 746 impropriedades, que se distribuem nos grupos: envio eletrônico de dados e de prestações de contas; controle interno; execução da receita; execução da despesa; licitações e contratos de obras e serviços; administração de pessoal; administração de patrimônio e outros. Os apontamentos de maior incidência foram o de licitações e contratos com obras e serviços, e o segundo é o grupo referente ao envio eletrônico de dados.</p>
<p>Controle da Gestão Pública a Partir da Investigação dos Fatores Geradores de Ressalvas das Contas Municipais do Paraná de 2007</p> <p>PINTO <i>et al.</i> (2011)</p>	<p>Identificar os fatores geradores das ressalvas apresentadas nas prestações de contas dos municípios do Estado do Paraná relativas a 2007, a partir dos pareceres emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná.</p>	<p>Os fatores geradores de ressalvas estão relacionados principalmente a Contabilização, Auditoria-Controladoria, Sistema de Controle Interno e Gestão, representando 93,9% do total das ressalvas em 2007. Os municípios com menos de 5 mil habitantes estão mais sujeitos a ressalvas, enquanto os com população entre 20 mil e 100 mil habitantes estão menos sujeitos a tais restrições.</p>
<p>Controle Interno Municipal: Uma Análise nas Prestações de Contas dos Municípios do Meio Oeste Catarinense – AMMOC</p> <p>PICCOLI e PRADO (2018)</p>	<p>Analisar quais foram os apontamentos feitos pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina (TCE/SC) em relação às contas dos municípios que compõem a região da AMMOC, nos anos de 2011 a 2014.</p>	<p>Os apontamentos feitos pelo TCE/SC aparecem repetidamente nos anos que se seguem o primeiro apontamento, como o atraso na entrega de relatórios sobre gestão pública e aplicação de recursos do FUNDEB, dificultando a transparência e o Accountability.</p>

<p>Análise de Inconsistências Apontadas pelo TCE/RS em Auditorias</p> <p>KRONBAUER <i>et al.</i> (2011)</p>	<p>Analisar as inconsistências apontadas nas auditorias em 2004 pelo TCE/RS, em uma amostra de prefeituras do estado, buscando identificar os fatores explicativos para um maior ou menor nível (variabilidade) de incidências entre os distintos municípios pesquisados.</p>	<p>As principais irregularidades apontadas referem-se às Despesas e Administração de Pessoal, sendo relacionadas com inconsistências quanto à inexistência ou deficiência ao Sistema de Controle Interno. Os municípios com mais irregularidades apontadas são aqueles que possuem, em média, maior área territorial, maior número de habitantes, maior PIB e maior valor de Receita Corrente Líquida.</p>
<p>Parecer Prévio das Contas Anuais do Governador: um Estudo na Evidenciação pelos Tribunais de Contas Estaduais</p> <p>MENESES e MAPURUNGA (2016)</p>	<p>Analisar os pareceres prévios das contas anuais do governador emitidos pelos tribunais de contas estaduais a fim de identificar as evidenciações recorrentes, bem como conhecer as congruências entre os relatórios e os principais assuntos debatidos na análise das contas dos governadores estaduais.</p>	<p>Nos resultados verificou-se a baixa divulgação, tendo em vista que somente 8 tribunais disponibilizaram acesso eletrônico das informações referentes ao exercício de 2015 à sociedade. Os relatórios possuem, em média 376 folhas e tratam dos limites constitucionais e legais da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e do acompanhamento das determinações/recomendações de exercícios anteriores.</p>
<p>A Contribuição das Alterações Promovidas na Contabilidade Aplicada ao Setor Público para o Efetivo Exercício do Controle Externo pelos Tribunais de Contas</p> <p>MENESES e MAPURUNGA (2015)</p>	<p>Analisar a contribuição das alterações promovidas na Contabilidade Aplicada ao Setor Público para o efetivo exercício do controle externo pelos TC.</p>	<p>Com a adoção das alterações ocorridas na Contabilidade aplicada ao setor público pelos entes da Federação, grande parte (74%) das recomendações emanadas nos pareceres prévios emitidos pelos Tribunais de Contas referentes à Contabilidade será, ou já foi, atendida, concluindo que as novas normas trouxeram relevante contribuição para o efetivo exercício do controle externo.</p>

Fonte: Elaborado pelas autoras

Conforme verificado nos estudos anteriores realizados no período de 2008 a 2017 pode-se perceber que os resultados dos trabalhos chegam a um número elevado de ressalvas quando relacionados com o número de processos analisados.

Isso pode ser visto no estudo de Sousa e Araújo (2015) que encontraram em média 7 irregularidades por processo analisado. Os autores relacionam um

elevado aumento nas irregularidades encontradas pelo Tribunal de Contas Pernambucano com o último ano em exercício dos prefeitos.

Albuquerque (2016), encontra um número ainda mais expressivo, 746 irregularidades nos 15 processos analisados e julgados com ressalva, apresentando em média 50 apontamentos por município. Enquanto Pinto *et al.* (2011) verificaram que nos 346 processos julgados havia 3,5 ressalvas em média, por parecer no estado do Paraná.

Além do mais, Pinto *et al.* (2011) associam o resultado com a população dos municípios analisados, em que os que tem menos habitantes estão mais sujeitos às ressalvas. Diferente disso, Kronbauer *et al.* (2011), que analisaram uma amostra de prestação de contas municipais no estado do Rio Grande do Sul, observando que os municípios com mais irregularidades são aqueles que possuem, em média, maior número de habitantes, maior área territorial, maior PIB e maior valor de Receita Corrente Líquida.

Piccoli e Prado (2018) analisaram as prestações de contas de uma amostra de municípios catarinenses nos anos de 2011 a 2014, encontrando um aumento significativo de apontamentos no ano de 2014, o que os autores relacionam com a implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

Nos estudos realizados por Sousa e Araújo (2015), Albuquerque (2016) e Kronbauer *et al.* (2011) pode-se observar que encontram irregularidades em comum relacionadas à administração de pessoal. Já, Pinto *et al.* (2011) e Kronbauer *et al.*, (2016) encontraram apontamentos quanto ao controle interno.

Piccoli e Prado (2018), Albuquerque (2016) e Souza e Araújo (2015) ainda destacam em seus estudos algum tipo de ressalva relacionado ao atraso ou ausência de alguma espécie de documentação, sejam relatórios de gestão pública como o primeiro mencionado ou documentação da prestação de contas como os outros dois.

Quando analisaram os pareceres prévios emitidos pelos Tribunais de contas sobre as contas dos governadores de Estado de 2010 e 2011, Meneses e Mapurunga (2015) constataram que entre os 26 estados e o Distrito Federal, haviam sido publicados em meio eletrônico, 16 pareceres prévios referentes ao ano de 2010, e 14 referentes ao ano de 2011. Os autores verificaram, também, que embora grande parte das ressalvas apontadas pelos TC's se referem, entre outras, à avaliação patrimonial e evidenciação por fonte ou vinculação de recursos, estas

seriam sanadas com a adoção das novas normas Contábeis aplicadas ao setor público. Devido ao baixo índice de divulgação, o artigo 48 da Lei de Responsabilidade não estava sendo devidamente seguido. O que pode ser verificado também em 2016 quando Meneses e Mapurunga (2016) levantaram em outro estudo, realizado sobre os pareceres prévios das contas dos governadores de estado do ano de 2015, que o índice de publicação pelos Tribunais de Contas foi ainda menor. Somente 8 pareceres divulgados entre os 26 estados e o Distrito Federal, e que as análises contemplam aspectos contábeis ligados a gestão orçamentária, patrimonial e financeira.

3 METODOLOGIA

Este capítulo tem como objetivo mostrar o enquadramento metodológico e os procedimentos para coleta e análise dos dados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

A pesquisa exploratória tem como objetivo proporcionar maior conhecimento sobre o problema, tornando-o mais claro. Normalmente esse tipo de pesquisa é feito por meio de levantamento bibliográfico e documental, entrevistas e estudos de caso (GIL, 2002). Para melhor compreensão sobre o tema escolhido, foram feitas análises documentais das leis e documentos elaborados pelo governo que regulamentam as mudanças na Contabilidade Pública.

Como ferramenta de pesquisa, o meio utilizado é a pesquisa documental. A pesquisa documental recorre a fontes ainda não exploradas, como documentos oficiais e relatórios (FONSECA, 2002). Nesse caso serão analisados os relatórios de parecer prévio emitidos pelo TCE-PR.

Quanto a coleta de dados, será utilizada a análise documental, “exemplos clássicos dessa modalidade de registro são os documentos elaborados por agências governamentais” (GIL, 2002, p. 149), e para isso, serão utilizados dados secundários, coletados através da análise de documentos.

A abordagem da pesquisa tem caráter qualitativo pois conforme Gerhardt e Silveira (2009), a pesquisa qualitativa não se preocupa com informações numéricas, e sim com a compreensão do tema por um grupo social ou organização.

3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

O objetivo de estudo nesta pesquisa é analisar as ressalvas realizadas pelo TCE-PR na fiscalização das prestações de contas municipais do ano de 2015 destacando os aspectos contábeis nelas contemplados.

Atualmente o Estado do Paraná possui 399 municípios e é dividido em 10 mesorregiões (IPARDES, 2004). É de competência do TCE-PR, emitir parecer prévio sobre a prestação de contas do executivo municipal no prazo máximo de 1 ano do seu recebimento, sendo que, estas devem ser encaminhadas pelos municípios ao Tribunal de Contas até dia 31 de março de cada ano. Dessa forma, o Tribunal deve emitir o parecer prévio até 31 de março do próximo ano (PARANÁ, 2005).

Após a formulação do problema de pesquisa, faz-se necessário que haja a delimitação de uma dimensão do universo a ser abrangido pelo estudo (GIL, 2002, p. 88). Assim, a pesquisa foi realizada em todos os Acórdãos de Parecer Prévio emitidos pelo TCE-PR, referentes ao ano de 2015, com data de trânsito em julgado.

A análise de conteúdo é uma ferramenta útil e adaptável aos objetivos da abordagem qualitativa (CÁCERES, 2003, apud RICHARDSON, 2017, p 249). Segundo Richardson (2017) “deve-se primeiro fazer uma leitura para organizar as ideias incluídas a fim de, posteriormente analisar os elementos e as regras que as determinam”.

“A abordagem indutiva fundamenta-se em um modelo ou teoria existente, e, portanto, vai do geral ao específico” (BURNS E GROVE, 2005, apud RICHARDSON, 2017, p. 260). A primeira etapa em uma análise indutiva, é a organização dos dados qualitativos, incluindo a criação de categorias (RICHARDSON, 2017). Desse modo, para atingir os objetivos do estudo em questão, os Acórdãos de Parecer Prévio foram separados de acordo com a análise feita pelo TCE-PR, sendo elas regulares, regulares com ressalva, regulares com aplicação de multa ou irregulares.

A transformação e agrupamentos de dados brutos em unidades que permitam em descrição das características relevantes do conteúdo é chamada de codificação (HOLSTI, 1969, apud RICHARDSON, 2017, p.254). Sendo assim, Richardson (2017) cita que a partir de regras específicas dos dados de um texto, a codificação é uma transformação que procura agrupá-los em unidades

permitindo a representação do conteúdo desse texto. Assim sendo, foram listadas todas as ressalvas contidas nos pareceres, permitindo a percepção a respeito de quais irregularidades continham aspectos contábeis.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo são apresentados os resultados obtidos por meio da coleta dos pareceres prévios municipais do Estado do Paraná, com data do trânsito em julgado, publicados pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná referentes ao ano de 2015. O capítulo está separado em três partes sendo assim sua divisão: (i) Análise geral dos pareceres prévios emitidos pelo TCE-PR, (ii) Análise das ressalvas presentes nos pareceres e (iii) Conclusões sobre as ressalvas presentes nos pareceres.

4.1 ANÁLISE GERAL DOS PARECERES PRÉVIOS EMITIDOS PELO TCE-PR

A coleta dos pareceres prévios ocorreu entre 27 de março e 04 de abril de 2018, no site do Tribunal de Contas (<http://www1.tce.pr.gov.br/>). Pode-se verificar que a data da coleta ocorreu um ano depois do prazo final que o Tribunal tem para emitir parecer prévio sobre as contas do executivo municipal, que era 31 de março de 2017.

Durante o processo de coleta foi verificado que nem todos os municípios possuíam parecer prévio divulgado, e havia ainda aqueles que não possuíam data do trânsito em julgado, ou seja, o processo de análise por parte do TCE-PR ainda não havia sido concluído. Isso ocorre porque durante o processo de emissão de parecer prévio a administração pode entrar com recursos, mudando o voto do TCE.

Após o voto lavrado, é feita a comunicação e divulgação da decisão do TCE ao responsável, a contar disso o interessado tem prazo de quinze dias para manifestar-se a respeito da oportunidade de contraditório e ampla defesa. Os recursos admissíveis são: (i) Recurso de Revista; (ii) Recurso de Revisão; (iii) Recurso de Agravo; (iv) Embargos de Declaração; e (v) Embargos de Liquidação. São permitidos a interpor recurso quem foi parte no processo, o Ministério Público junto ao Tribunal de Contas e terceiros que se sintam envolvidos. A petição recursal é dirigida ao Relator, que analisará a admissibilidade, quanto a tempestividade, adequação procedimental, legitimidade e interesse. Feito isso, o Relator apresenta o caso realizando o julgamento pelo Tribunal Pleno. Divulgado isso, os autos são

devolvidos à Câmara, para a apreciação da decisão (PARANÁ, 2018). Dessa forma, percebe-se que o processo demora a ser finalizado devido às possibilidades de análise e reanálise por parte do TC em todos os processos em que há manifestação do contraditório por parte da Administração.

Após a coleta, os pareceres foram separados de acordo com a recomendação para cada município.

Na Tabela 1 apresenta-se a situação do parecer prévio do ano de 2015 dos 399 municípios do Estado do Paraná.

Tabela 1: Quantidade município por classificação.

CLASSIFICAÇÃO	NÚMERO DE MUNICÍPIOS	%
Regulares	157	39,35%
Regulares com Ressalvas	97	24,31%
Irregulares	14	3,51%
Sem Parecer Prévio	131	32,83%
Total	399	100,00%

Fonte: Elaborado pelas autoras.

Verifica-se que dos 399 municípios, havia data do trânsito em julgado em 268 destes, sendo dispostos em Regulares, Regulares com Ressalva, Irregulares e sem Parecer Prévio emitido. As contas não apreciadas representam 32,83% do total dos municípios. Uma porcentagem alta quando comparada com o estudo de Pinto *et al.* (2011), que encontrou somente 13,84% de contas não jugadas pelo TCE no ano de 2007, também no Estado do Paraná. Destaca-se ainda que quando a análise se dá na esfera estadual ao invés da municipal, o resultado é parecido com a presente pesquisa. Meneses e Mapurunga (2016) encontraram, referente ao ano de 2015, um total de apreciações divulgadas pelos TCE's em oito dos 26 Estados e Distrito Federal (29,7%), sendo que o Tribunal de Contas do Paraná havia divulgado o parecer das contas de governo para o referido ano.

Entre as contas com os processos já finalizados, as que apresentam maior relevância sobre o número de pareceres são as contas regulares, representando 39,35% do total dos municípios. Dissonante deste resultado, Sousa e Araújo (2015) analisaram os processos municipais do Estado de Pernambuco e encontraram apenas 17 pareceres regulares em um total de 621 processos apreciados, perfazendo 2,74% de sua totalidade. Destaca-se que foram analisados 184 municípios em 5 anos, 2005 a 2009, ou seja 920 processos no total, sendo que nos

anos 2007, 2008 e 2009 não houveram pareceres regulares. De outro lado, Lopes *et al.* (2008) estudaram as recomendações feitas pelo TCE do estado catarinense no ano de 2004, das quais foram aprovados 216 municípios de um total de 293 municípios, ou seja, 73,72% dos pareceres foram considerados como regulares.

Quanto aos processos considerados irregulares, estes equivalem a 3,51% do total de municípios paranaenses, ou seja, 14 pareceres com voto recomendando a irregularidade das contas. Lopes *et al.* (2008) encontraram, em Santa Catarina 77 pareceres irregulares de um total de 293 no ano de 2004, ou seja, 26,3%. Já, Pinto *et al.* (2011), encontraram 11,8% de pareceres irregulares emitidos pelo TCE-PR, ou seja, 47 em 399 municípios no ano de 2007. Comparando esta pesquisa com o estudo dos autores anteriores, verifica-se que o número de pareceres irregulares reduziu de maneira significativa do ano de 2007 para 2015, uma vez que este trabalho encontrou somente 14 pareceres irregulares em 399 municípios.

Entre os pareceres regulares que apresentam alguma ressalva, há um total de 97, sendo 24,31% dos municípios, menos da metade do encontrado por Pinto *et al.* (2011) no exercício de 2007, que se deparou com 59% das contas consideradas regulares com ressalva, em seu estudo haviam 235 pareceres deste tipo nos 399 municípios.

O resultado encontrado nas contas regulares com ressalvas é menor do identificado por Sousa e Araújo (2015). O total de apreciações regulares com ressalvas em 5 anos é de 273 em 621 municípios pernambucanos verificados. Destarte, quando se analisa ano a ano os resultados são de aproximadamente 60% em 2005, 41% em 2006, 35% em 2007, 40% em 2008 e 59% em 2009. Diante dessa situação, pode-se perceber que o Paraná tem tido um número de ressalvas inferior ao dos outros Estados, o que enaltece o trabalho feito pelos gestores do estado, ainda mais, quando comparado ao estudo de Pinto *et al.* (2011) realizado no mesmo estado, que com o passar de oito anos, os pareceres regulares com ressalvas tiveram decréscimo de 34,69%.

4.2 ANÁLISE DAS RESSALVAS PRESENTES NOS PARECERES

Identificadas as exigências feitas pelo TCE-PR quanto ao processo de prestação de contas, na sequência foi realizada a análise de conteúdo de todos os pareceres prévios irregulares, regulares com ressalvas e regulares com aplicação de multa. Nesse processo foram identificados 231 apontamentos segregados por município e por tipo de parecer, iniciando a análise com os pareceres irregulares na **Erro! Fonte de referência não encontrada..**

Tabela 2: Ressalvas por municípios - Irregulares

MUNICÍPIO	RESSALVAS	MUNICÍPIO	RESSALVAS
Guairaçá	13	Jaboti	2
Inajá	6	Marilena	2
Paranacity	6	Jundiá do Sul	1
Sarandi	4	Maria Helena	1
Corbélia	2	Querência do Norte	1
Diamante do Oeste	2	Santa Helena	1
Guaraqueçaba	2	União da Vitória	1

Fonte: Elaborado pelas Autoras.

Na Tabela 2 foram separados os municípios que tiveram seus pareceres como irregulares e a quantidade de apontamentos que cada um teve. Verifica-se que o município que apresentou maior quantidade de apontamentos foi o de Guairaçá com 13 irregularidades, seguido pelas cidades de Inajá e Paranacity, com 6 irregularidades cada. Estes 3 municípios junto com o município de Sarandi, que apresenta 4 irregularidades, são os municípios que mais possuem apontamentos entre os que tiveram recomendação pela irregularidade das contas. Entre as cidades com parecer irregular há, ainda, o município de Corbélia, Diamante do Oeste, Guaraqueçaba, Jaboti e Marilena com dois apontamentos e Jundiá do Sul, Maria Helena, Querência do Norte, Santa Helena e União da Vitória com apenas 1 ressalva, constatando que somente uma ressalva pode levar a irregularidade do parecer.

Os demais municípios que possuem ressalvas são os que se enquadram como regulares com ressalvas, conforme Tabela 3.

Tabela 3: Ressalvas por municípios - Regulares com ressalva

(continua)

MUNICÍPIO	RESSALVAS	MUNICÍPIO	RESSALVAS
Araruna	4	Bela Vista do Paraíso	1
Assaí	4	Bela Vista da Caroba	1
Colorado	4	Bituruna	1
Cornélio Procópio	4	Boa Ventura do São Roque	1
Nova Prata do Iguaçu	4	Braganey	1
Tomazina	4	Cafelândia	1
Ventania	4	Campina da Lagoa	1
Cascavel	3	Campina do Simão	1
Foz do Jordão	3	Cândido de Abreu	1
Manfrinópolis	3	Candói	1
Mangueirinha	3	Chopinzinho	1
Prado Ferreira	3	Enéas Marques	1
São João do Caiuá	3	Faxinal	1
Altamira do Paraná	2	Fênix	1
Apucarana	2	Fernandes Pinheiro	1
Capitão Leônidas Marques	2	Figueira	1
Cianorte	2	Francisco Alves	1
Cruz Machado	2	Guaíra	1
Farol	2	Ibema	1
Formosa do Oeste	2	Irati	1
Goioxim	2	Ivaí	1
Guaraniaçu	2	Ivaté	1
Iracema do Oeste	2	Jataizinho	1
Lobato	2	Juranda	1
Luiziana	2	Marialva	1
Nova Fátima	2	Matelândia	1
Nova Itacolomi	2	Nossa Senhora das Graças	1
Pérola do Oeste	2	Nova Londrina	1
Piên	2	Paranapoema	1
Pinhais	2	Pato Bragado	1
Planaltina do Paraná	2	Pato Branco	1
Ponta Grossa	2	Perobal	1
Porto Barreiro	2	Pinhal de São Bento	1
Ribeirão do Pinhal	2	Pranchita	1
Rio Azul	2	Quatiguá	1
Rio Bonito do Iguaçu	2	Quedas do Iguaçu	1
Salto do Lontra	2	Ramilândia	1
Santa Tereza do Oeste	2	Rancho Alegre	1
Santo Antônio do Sudoeste	2	Rebouças	1
Santo Inácio	2	Roncador	1
Siqueira Campos	2	Sabáudia	1
Tapejara	2	Salto do Itararé	1

Tabela 4: Ressalvas por municípios - Regulares com ressalva

(conclusão)

MUNICÍPIO	RESSALVAS	MUNICÍPIO	RESSALVAS
Tuneiras do Oeste	2	Santa Mônica	1
Xambrê	2	São José da Boa Vista	1
Alto Piquiri	1	São Miguel do Iguaçu	1
Alvorada do Sul	1	São Sebastião da Amoreira	1
Sertanópolis	1	Vera Cruz do Oeste	1
Uniflor	1		

Fonte: Elaborado pelas Autoras.

Na Tabela 3, pode-se observar que os municípios que mais tiveram apontamentos entre os classificados como regulares com ressalva foram Araruna, Assaí, Colorado, Cornélio Procópio, Nova Prata do Iguaçu, Tomazina e Ventania, com 4 apontamentos cada um. Seguido por Cascavel, Foz do Jordão, Manfrinópolis, Mangueirinha, Prado Ferreira e São João do Caiá, com 3 apontamentos cada um. Ainda são apresentados, 32 municípios com duas ressalvas cada um, e 52 municípios com um apontamento cada.

Aqueles municípios que foram identificados como regulares, mas que apresentavam aplicação de multa advinda de algum apontamento feito foram listados na Tabela 5.

Tabela 5: Ressalvas por municípios - Regulares com aplicação de multa

MUNICÍPIO	RESSALVAS	MUNICÍPIO	RESSALVAS
Carambeí	3	Itaperuçu	2
Paiçandu	3	Verê	2
Santa Maria do Oeste	3	São João do Ivaí	2
Boa Esperança	2	Sertaneja	1
Lindoeste	2	Sapopema	1
Porecatu	2	Palmas	1

Fonte: Elaborado pelas Autoras.

Na Tabela 4, verifica-se que houveram 12 municípios regulares que tiveram apontamentos e aplicação de multa, dentre eles, os que tiveram maior número de apontamentos foram Carambeí, Paiçandu, Santa Maria do Oeste, com três apontamentos cada um.

Quando se analisa a quantidade de irregularidades encontradas nos pareceres, verifica-se que há um total de 231 apontamentos em 268 municípios que

possuem parecer prévio emitido pelo TCE, perfazendo 86,19%, um total distinto do estudo de Albuquerque (2016), que encontrou em 62 municípios, 746 irregularidades apontadas referentes ao exercício de 2012 no Estado do Amazonas. O que chama atenção é que a média do número de ressalvas por municípios é de 12 apontamentos, já no Paraná a média é de 1,16 apontamentos. No entanto, cabe destacar que na pesquisa de Albuquerque (2016) foram analisados todos os apontamentos feitos durante o processo, sendo que no presente estudo foram analisadas apenas as ressalvas feitas nos Acórdãos de Parecer Prévio. Essa diferença pode ser explicada por conta da petição recursal, na qual muitas vezes são apresentadas justificativas passíveis de relevância de determinados apontamentos, resultando na absolvição da ressalva feita inicialmente.

Kronbauer *et al.* (2011), assim como Albuquerque (2016), encontraram números expressivos em 2004, no Estado do Rio Grande do Sul, onde em uma amostra de 99 municípios foram observadas 834 inconformidades, representando cerca de 8 apontamentos por município.

Em seguida, foram identificadas quais eram as ressalvas em cada parecer. Subseqüentemente, elas foram agrupadas de acordo com a similaridade de seu conteúdo por meio de pontos em comum que apresentavam, para então chegar as grandes áreas conforme apresentado na Tabela 6.

Tabela 6: Inconformidades, por área, apontadas pelo TCE-PR no exercício de 2015

Nº	ÁREAS	TOTAL DE APONTAMENTOS	%
1	Divergência e/ou atraso na prestação de contas	75	32,47%
2	Controle interno	37	16,02%
3	Déficit orçamentário	34	14,72%
4	Pessoal	28	12,12%
5	Divergência nos balanços	27	11,69%
6	Publicidade dos relatórios	16	6,92%
7	FUNDEB	10	4,33%
8	Outros	4	1,73%
	Total	231	100,00%

Fonte: Elaborado pelas Autoras

Na Tabela 6 são apresentadas as quantidades de apontamentos por áreas. Foram identificadas sete áreas mais recorrentes, sendo que os demais apontamentos foram classificados como “outros”.

Na sequência apresenta-se a análise detalhada de cada grande área referente as ressalvas identificadas.

4.2.1 Divergência e/ou Atraso na Prestação de Contas

Na área Divergência e/ou Atraso na Prestação de Contas (32,47% do total de ressalvas identificadas) foram agrupados os apontamentos relacionados ao atraso na entrega de documentos que compõe a prestação de contas, atraso na prestação de contas e atraso ou ausências de dados do SIM-AM.

Dos 75 apontamentos referentes à primeira área, 69 apontamentos são divididos entre a entrega em atraso do SIM-AM, sendo esta a causa de 68 apontamentos, e 1 apontamento pela falta de dados no sistema SIM-AM.

O SIM-AM é utilizado a nível Estadual pelo TCE-PR e é obrigatório seu uso por todos os Municípios do Estado. Este sistema está mencionado no art. 24 da Lei Complementar nº 113/2005 que dispõe que a realização do controle externo a nível Municipal se dará por meio de sistema eletrônico, sendo obrigatório o uso do SIM – Sistema de Informações Municipais (PARANÁ, 2018). Como pode ser verificado anteriormente, a obrigatoriedade do envio dos dados do SIM-AM está na Instrução Normativa 114/2016, e como é parte integrante da prestação de contas anual, deveria ter sido entregue até o dia 31 de março de 2016, juntamente com os outros documentos que compõe a PCA. É fato também, que além da falta de qualquer documento que compõe a prestação de contas, o atraso é, igualmente, causa de conclusão pela irregularidade das contas municipais.

Os apontamentos referentes a divergência e/ou atraso na prestação de contas não ocorreram somente no Paraná. No Amazonas, Albuquerque (2016) encontrou 120 apontamentos relacionados a isso do total de 746 irregularidades, representando 16,09% do total, sendo a segunda área mais referenciada em sua pesquisa.

O estudo feito por Sousa e Araujo (2015) identificou no Estado de Pernambuco entre 2005 e 2009, 205 ressalvas apontadas pelo Tribunal de Contas daquele Estado quanto à falta de documentos que compõe a prestação de contas municipal, sendo também a área mais recorrente representando 35% do total de apontamentos.

As demais ressalvas referentes à primeira área, 4 são pelo atraso na prestação de contas municipais e 2 devido ao atraso na entrega de documentos que compõe a prestação de contas.

A NBCT 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação, conceitua a Contabilidade Aplicada ao Setor Público como

Ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios fundamentais de contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público (CFC, 2008).

E define como objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, entre outros, fornecer informações aos usuários sobre os aspectos orçamentários, econômicos, financeiros e físicos em apoio ao processo da adequada prestação de contas (CFC, 2008). Darós e Pereira (2009) salientam que a NBC T 16.1 ratifica o disposto no art. 83 da Lei 4.320/64, onde dispõe que a contabilidade deve evidenciar à Fazenda Pública a situação de todos que arrecadem receitas, efetuem despesa, administrem ou guardem bens a ela pertencentes.

Outrossim, o art. 30 da Constituição Federal de 1988 coloca que entre as competências dos Municípios está a obrigação de “III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei” (BRASIL, 1988).

Os prazos mencionados no artigo 30 da CF estão relacionados na própria na Constituição Federal e também na Lei Complementar nº 101/2000. No caso do ano de estudo (2015), o prazo final para encaminhamento das contas municipais à apreciação era até dia 31 de março de 2016 (PARANÁ, 2018).

Diante do exposto acima, conforme a própria identificação das instruções normativas, o Tribunal de Contas utiliza um padrão para análise das contas municipais, por meio de um sistema que identifica se o item foi encaminhado de acordo com o escopo exigido. Constatou-se também que, devido ao número de ressalvas apontadas não só por este mas por outros Tribunais de Contas, há um especial cuidado no cumprimento da pontualidade dos prazos legais da Prestação de Contas.

4.2.2 Controle Interno

Como segunda área de irregularidades mais citada tem-se as inconformidades referentes ao controle interno, esta área apresenta 37 dos 231 apontamentos, referindo-se a 16,02% do total. Nessa área encontram-se 18 ressalvas referentes às divergências encontradas pelo controle interno, 9 ressalvas pelo relatório do controle interno desaprovando a gestão, 5 apontamentos pela falta de informações no relatório do controle interno, 4 irregularidades pela falta de relatório do controle interno e apontamento por vícios no relatório de controle interno.

Essa área já era apontada nos pareceres de 2007, antes mesmo da NBC T 16.8 – Controle Interno entrar em vigor, na pesquisa feita por Pinto *et al.* (2011), na qual encontrou 222 apontamentos do total de 1.291, sendo 17,19% do total.

Mencionado nos artigos 30, 70 e 74 da Constituição Federal, o controle interno é apontado como um meio de fiscalização dos três Poderes, cabendo destaque para o artigo 74 que indica como finalidade do controle interno a avaliação de metas previstas e execução de programas, a comprovação de legalidade quanto à eficácia e eficiência da gestão dos sistemas da administração pública, o controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres e o apoio ao controle externo (BRASIL, 1988).

A NBC T 16.8 trata o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, voltado a minimizar riscos e tornar as informações contábeis úteis. É o instrumento que fiscaliza a administração, com o objetivo de cumprir a legislação vigente, prevenindo e corrigindo possíveis irregularidades praticadas pelo próprio ente público (SANTOS E ROCHA, 2014). A norma indica que o controle interno deve ser exercido em todos os níveis da Administração Pública, e sua finalidade é a de preservar o patrimônio público, dar equivalência ao registro contábil em relação ao ato correspondente, assegurar a obtenção de informações oportunas e adequadas, estimular aderência às normas e diretrizes fixadas, assegurar a eficiência e prevenir a ineficiência, a fraude, os erros, desvios e outras inadequações (CFC, 2008).

No mesmo sentido, Macêdo e Klann (2014) afirmam que a NBC T 16.8 estabelece que o controle interno auxilia como suporte do sistema de informação contábil, minimizando riscos e dando efetividade às informações da contabilidade,

objetivando o alcance dos propósitos da administração pública. Devendo ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, compreende a preservação do patrimônio, o controle de ações que integram os programas e a observância às leis, regulamentos e diretrizes (MACÊDO; KLANN, 2014).

Destarte, Cappelleso, Figueiredo e Lima (2016) relacionam o controle interno à um dos princípios estabelecidos pela Federação Internacional de Contadores - IFAC e pelo *The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* - CIPFA, necessários para agir e definir mecanismos eficazes no interesse público, uma vez que, os objetivos alcançados pelo ente público são possíveis através do controle interno, posto que, é parte fundamental de um sistema de gestão de desempenho.

No estudo realizado por Piccoli e Prado (2018), foram analisados os pareceres emitidos à 13 municípios do Estado de Santa Catarina entre os anos de 2011 e 2014, e embora não tenham sido encontradas ressalvas pontuais relacionadas ao controle interno, os autores acreditam que o volume de restrições apresentadas tem associação direta com a ineficiência dos controles internos, pois, presumem que os sistemas de fiscalização do Tribunal de Contas daquele Estado estão em constante aperfeiçoamento, diferente dos mecanismos de controle interno, conclusão esta, devido à reincidência das irregularidades. Os autores destacam que a eficiência do controle interno possibilita além do acompanhamento dos resultados obtidos, a comparação com o planejado, para que eventuais ajustes necessários proporcionem o alcance de metas e objetivos, além do cumprimento de leis e normas, para correta prestação de contas (PICOLLI; PRADO, 2018).

Kronbauer *et al.* (2011) analisaram uma amostra de 99 municípios no Estado do Rio Grande do Sul, em 2004, e encontraram 137 apontamentos sobre o sistema de controle interno. O que os autores destacam é que os municípios que possuem um maior número de apontamentos no geral, possuem números expressivos de apontamentos referentes ao controle interno, e em municípios com menos inconformidades nessa área há menos apontamentos no geral.

Sousa e Araujo (2015) detectaram em 585 processos analisados no Estado de Pernambuco entre os anos de 2005 a 2009, 107 irregularidades na área de não instituição ou deficiência de controle interno, destaca-se que a adoção das NBCASP ainda não havia acontecido neste ano. Como os autores relacionam o número de inconformidades apontadas com o ano de mandato em exercício dos prefeitos, cabe

ressaltar que no primeiro ano em exercício que seria 2005 há dois apontamentos na área controle interno, já em 2007 que seria o terceiro ano há 68 apontamentos, havendo um decréscimo nos anos seguintes, oito em 2008 e 19 e 2009.

Na corrente pesquisa, o que cabe destacar é que nem todos os apontamentos feitos pelo TCE na área de controle interno são sobre a falta de informações, ou problemas do controle interno, os dois últimos elementos referem-se aos problemas encontrados nos municípios pelo controle interno, são ressalvas apontadas por eles na gestão, e que o tribunal levou em consideração para sua análise, presumindo-se então que o controle interno está de certa forma desempenhando sua função em alguns municípios e auxiliando de fato a fiscalização por parte do controle externo.

4.2.3 Déficit Orçamentário

A terceira área com maior quantidade de ressalvas foi o Déficit Orçamentário, totalizando 14,72% dos apontamentos, ou seja, 34 inconformidades. Nessa área encontram-se apontamentos referente aos resultados nos quais as despesas com seguridade social, operação de crédito, convênios e outras, ultrapassaram as receitas, gerando o déficit no final do período.

A Lei Complementar 101/00 dispõe que é responsabilidade da gestão prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas de forma que cumpra com as metas de resultados entre receitas e despesas bem como obedecer aos limites dispostos nas Metas Fiscais. Os artigos 9º e 13º preveem que até 30 dias após a publicação do Orçamento, as receitas serão desdobradas, em metas bimestrais, e caso verificado que a receita não comporte o cumprimento das metas estabelecidas no anexo de metas fiscais, o Executivo deverá limitar o empenho e a movimentação financeira de acordo com as diretrizes orçamentárias (BRASIL, 2000).

O déficit ocorre quando há mais gastos do que receitas arrecadadas. Um déficit orçamentário pode consumir todo o superávit, ou sobra de caixa do ano anterior do município, causando como consequência, também, um déficit financeiro, que pode ser definido como a diferença negativa entre o resultado positivo do caixa

e débitos de curta exigibilidade. De qualquer maneira, o déficit pode ser considerado normal se for coberto pelo saldo positivo do ano anterior, não ocorrendo a mesma sobra para o ano seguinte, visto que, não é o objetivo da administração pública acumular dinheiro ano a ano (PINTO; JUNIOR, 2015).

Por outro lado, recorrentes déficits orçamentários introduzem, as antes inexistentes, dívidas ativas nos municípios, é nesse momento que os municípios deixam de pagar fornecedores, encargos patronais, ou até mesmo salário dos funcionários. Para os Municípios de maior porte, ou para a União e Estados, os bancos acabam financiando esses encargos. Para os municípios menores quem banca o desequilíbrio econômico é a Previdência, os fornecedores, ou até mesmo os servidores através do atraso ou parcelamento de salários (PINTO; JUNIOR, 2015).

Como não foram analisados anos diferentes de 2015, não há como afirmar que o déficit apresentado neste trabalho não foi coberto por eventuais superávits anteriores, ou então que o problema foi recorrente. Cabe ressaltar que, conforme exposto acima, um ano apenas de déficit não é um problema que não possa ser superado, porém anos sequenciais em que se apresente déficit sem superávits para cobrir as despesas pode se tornar um problema para a administração e para a população no geral, que carecerá de estrutura para os serviços prestados pela administração.

4.2.4 Divergências nos Balanços

Verifica-se na Tabela 6 que as ressalvas sobre Divergências nos Balanços totalizam 11,69% dos apontamentos. Nessa área foram agrupadas as irregularidades referentes a diferenças entre os saldos do balanço entregue ao SIM-AM e o da contabilidade (22), ausência de balanço patrimonial na prestação de contas (4), e divergência de estrutura do balanço patrimonial conforme exigido pelo MCASP (1).

A NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis estabelece as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas e divulgadas pelos entes públicos, além disso, define a estrutura das demonstrações contábeis, dentre elas o Balanço Patrimonial,

Balanço Orçamentário e Balanço Financeiro, Demonstrações das Variações Patrimoniais, Demonstração de Fluxo de Caixa e a Demonstração do Resultado Econômico (CFC, 2008).

O balanço patrimonial é estruturado em ativo, passivo e patrimônio líquido e evidencia a situação do patrimônio da entidade. O balanço orçamentário deve demonstrar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária. O balanço financeiro deve indicar as receitas e as despesas orçamentárias, além dos ingressos e os dispêndios. A demonstração das variações patrimoniais indica as variações qualitativas e quantitativas e o resultado patrimonial. Na demonstração dos fluxos de caixa devem ser evidenciadas as movimentações ocorridas no caixa e seus equivalentes nos fluxos operacionais, de investimentos e de financiamentos. A demonstração do resultado econômico deve ser elaborada considerando sua correlação com o sistema de custos. E por fim, as notas explicativas precisam conter informações relevantes, que incluem os critérios utilizados nas elaborações das demonstrações e outras informações ou eventos não suficientemente demonstrados ou constantes nas demonstrações contábeis (CFC, 2008).

Darós e Pereira (2009) afirmam que a norma atende o propósito de transparência estabelecido na Lei de Responsabilidade Fiscal, evidenciados principalmente nos artigos 48 e 49. Os citados artigos definem que as contas apresentadas pelo chefe do poder Executivo ficarão disponíveis durante o exercício, para consulta e apreciação de qualquer cidadão. O artigo 48-A enfatiza ainda que o ente deve disponibilizar a qualquer cidadão acesso à informação referente aos atos praticados durante a execução da despesa e realização da receita, inclusive quanto aos recursos extraordinários (BRASIL, 2000).

Meneses e Mapurunga (2015) investigaram os pareceres prévios emitidos aos 27 Estados (incluindo o Distrito Federal) nos anos de 2010 e 2011. Do total de relatórios verificados, foram identificados apenas 32 pareceres prévios publicados entre os dois anos (17 em 2010 e 15 em 2011), destes, 26 pareceres continham recomendações referentes aos aspectos contábeis. O total de recomendações quanto aos aspectos contábeis em todos os pareceres é de 107, sendo que as mais recorrentes são relacionadas ao ajuste de patrimônio (11) e evidenciação dos recursos por fonte ou tipo de vinculação (11). Quanto às recomendações tecidas ao ajuste de patrimônio é evidenciado, além de outras NBC T's, a NBC T 16.6, o que os autores concluem é que os TCs vinham demonstrando atenção com o patrimônio

público, em especial à evidenciação dos bens, mesmo antes da obrigatoriedade da convergência contábil. Necessário evidenciar que o Tribunal de Contas do Paraná havia publicado pareceres para os dois anos, e que para o ano de 2010 havia feito recomendações acerca do patrimônio do governo de Estado.

Piccoli e Prado (2018) também encontraram nos pareceres municipais catarinenses entre os anos 2011 a 2014, apontamentos relacionados às divergências nos balanços. Do total de 47 pareceres emitidos e analisados, foram apontadas cerca de 40 restrições na área de divergência dos balanços. Os autores afirmam que uma das causas desse número de apontamentos, inclusive o fator de recorrência pois alguns municípios tem as mesmas irregularidades nos quatro anos, ocorre pelo mau desempenho e negligência dos profissionais de contabilidade e do controle interno.

A ressalva divergência da estrutura do balanço patrimonial conforme exigido pelo MCASP ocorreu em apenas um município. Ao analisar a primeira peça do processo nº 265548/2018, referente à cidade de Assaí na íntegra constatou-se que houve uma divergência entre os saldos do balanço patrimonial emitido pela contabilidade e pelo SIM – AM, ao enviar novamente o balanço verificou-se a falta da coluna “saldos do exercício anterior”. Como a IN 114/2016 exigia que o balanço patrimonial fosse estruturado conforme as demonstrações contábeis aplicadas ao setor público de acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao setor Público, a unidade técnica então, opinou pela ressalva referente à divergência de estrutura do balanço patrimonial conforme exigido pelo MCASP.

De acordo com as instruções normativas emitidas para apreciação das contas do ano de 2015 percebe-se que há a preocupação em exigir dos municípios que a estrutura dos balanços seja apresentada de acordo com as novas normas contábeis, em contrapartida, corroborando com Piccoli e Prado (2018), observa-se que assim como no Estado catarinense, há certa negligência por parte dos profissionais de contabilidade tendo em vista o número de ressalvas relacionados à divergências entre o balanço publicado e o enviado para o SIM-AM.

4.2.5 Publicidade dos Relatórios

As irregularidades referentes à Publicidade dos Relatórios ocupam a 5ª posição das áreas mais recorrentes, são 16 dos 231 apontamentos, correspondendo à 6,92% das irregularidades. Nessa área encontram-se sete apontamentos relacionados à ausência da comprovação da publicação dos relatórios da gestão fiscal, seis pelo atraso na publicação do relatório de gestão fiscal, um pela ausência da comprovação da publicação dos relatórios da execução orçamentária e dois pela ausência de declaração de realização de audiência pública para avaliação das metas fiscais.

Essas irregularidades violam os prazos definidos pela Constituição Federal e pela Lei Complementar 101/00, constantes no Quadro 2 desta pesquisa.

O relatório resumido da execução orçamentária deverá ser publicado até 30 dias após o encerramento de cada bimestre e deverá ser composto pelo balanço orçamentário, demonstrativo da execução da receita (por fonte e categoria econômica) e da despesa (por grupo, categoria econômica, função e subfunção) (BRASIL, 2000). O mesmo prazo é definido pela Constituição Federal de 1988 no artigo 165 parágrafo 3º: “§ 3º O Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária” (BRASIL, 1988). As duas Leis estarem em conformidade mostra que a Lei Complementar nº 101/2000 veio para dar ênfase e regulamentar o que já existia na Constituição Federal.

O relatório de gestão fiscal deverá ser apresentado ao final de cada quadrimestre pelo titular de cada poder, devendo ser assinado pelo responsável pela administração financeira e pelo controle interno. Deverá conter o comparativo com os limites tratados pela Lei Complementar nº 101/2000, indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar se ultrapassado qualquer limite, demonstrativos do montante das disponibilidades de caixa em 31 de dezembro, e demonstrativos da inscrição em restos a pagar das despesas pontuados no art. 55, III, b, da Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000).

O anexo de metas fiscais deverá integrar a Lei de Diretrizes Orçamentárias. Nela serão estabelecidas metas anuais em valores correntes e constantes relativas a receitas, despesas, resultado nominal e primário e montante da dívida pública

para o exercício ao qual se referirem e para os dois seguintes. O executivo deverá promover em audiência pública, nos meses de maio, setembro e fevereiro a avaliação e o cumprimento das metas. Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita não comportará as metas de resultado estabelecidas, deverá haver limitação de empenho e movimentação financeira (BRASIL, 2000).

O artigo 48 da mesma Lei, estabelece que, tanto o relatório resumido da execução orçamentária, quanto relatório da gestão fiscal, são instrumentos de prestação de contas e que a estes deverá ser dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos (BRASIL, 2000). Destarte, Silva e Lucena (2017) afirmam que é pertencente à função do gestor público, a incumbência de prestar contas do que é de interesse da coletividade.

Foram analisados seis municípios da microrregião de Mossoró, Rio Grande do Norte entre os anos de 1990 e 2013 por Silva e Lucena (2017). Do total dos 84 processos analisados foram verificadas duas inconformidades pelo atraso na apresentação dos relatórios bimestrais e semestrais da execução orçamentária, uma pela ausência de comprovação do relatório de gestão fiscal e uma pelo atraso dos relatórios resumidos da execução orçamentária. Dessa forma, diante do que foi mencionado, a falta da apresentação ou publicação dos relatórios supra citados, caracteriza improbidade administrativa de acordo com a Lei 8.439/1992, uma vez que, sem as corretas divulgações, as contas não foram prestadas pelos Administradores (SILVA; LUCENA, 2017).

A falta ou atraso das publicações fere, além das Leis anteriormente citadas, o determinado na Lei 12.527/11 que estabelece no capítulo II que a informação deve ser gerida de maneira transparente de forma que seja assegurado amplo acesso e divulgação das informações de interesse coletivo, sendo tratado como um dever dos órgãos públicos promover o acesso à informação, inclusive através da rede mundial de computadores e de audiências ou consultas públicas.

4.2.6 FUNDEB

Na área intitulada FUNDEB constam os apontamentos relacionados a não aplicação dos recursos destinados ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), eles perfazem 10 dos 231 apontamentos (4,33%).

O artigo 212 da CF/88 dispõe que os municípios deverão aplicar pelo menos 25% da receita arrecadada com impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino (BRASIL, 1988). A Lei 11.494/07 regula a aplicação dos recursos recebidos à conta dos Fundos nos seus arts. 21 e 22, que estabelecem que até 5% dos recursos poderão ser utilizados no primeiro trimestre do exercício subsequente mediante abertura de crédito adicional, e que pelo menos 60% desses recursos serão destinados ao pagamento da remuneração dos profissionais do magistério da educação básica respectivamente, dessa forma, os municípios com esses apontamentos estão em desacordo com a referida Lei (BRASIL, 2007).

No caso da cota Federal, os 60% destinados ao pagamento do salário-educação serão divididos entre Estados e Municípios, proporcionalmente ao número de matrículas em toda a educação básica. Os outros 40% devem se destinar à programas como merenda e transporte escolar. A cota dos impostos que devem ser transferidos pela União aos Municípios e Estados são o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviço - ICMS e o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI além do Fundo de Participação dos Estados – FPE (para os Estados) e o Fundo de Participação dos Municípios – FPM. Já os impostos que fazem parte da cota estadual são o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, o Imposto Territorial Rural - ITR, o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD além da dívida ativa de impostos e sua multa e juros de mora (DAVIES, 2006).

Embora os valores que devam ser aplicados na manutenção da educação básica pareçam suficientes, o estudo de Davies (2006), mostra que o FUNDEB faz uma redistribuição de impostos federais que já eram utilizados pelo antigo FUNDEF, como o ICMS e o IPI. A junção dos impostos federais antes já utilizados com os impostos estaduais que entraram na cota, não são responsáveis por impactos relevantes no repasse dos recursos, uma vez que o número de matrículas que

entram no cálculo das distribuições de recursos também aumentou, cerca de 58,2%. A valorização dos profissionais da educação mencionada na Lei não chegaria ser exatamente uma valorização, posto que não havia estudos à época do ano de 2006 que mostrassem um efetivo aumento dos salários, além de que só eram mencionados os salários dos profissionais que efetivamente estavam em sala desempenhando funções tradicionais pedagógicas e não dos demais profissionais de uma escola. Além disso, o mínimo de 60% dos recursos aplicados para o pagamento da remuneração dos salários dos profissionais, pode se tornar uma porcentagem máxima a ser aplicada, ou ainda ser utilizado na conta para pagar servidores inativos, quando a Lei determina que na conta devem entrar somente servidores em exercício (DAVIES, 2006).

Diante de afirmações de que as aplicações obrigatórias destinadas ao FUNDEB não seriam suficientes para gerir com efetividade o ensino e a educação básica dos municípios, o número de ressalvas, e o teor informando que o mínimo não foi aplicado, mostra além do descaso com a educação municipal e com a população, desrespeito às Leis, que deveriam ser seguidas integralmente pela administração municipal.

O mesmo pode ser visto no estudo de Piccoli e Prado (2018) que verificaram nos anos de 2011 a 2014, sete municípios em desconformidade em um total de 13 cidades estudadas no Estado de Santa Catarina, proporcionalmente o número é ainda maior nesta investigação, onde praticamente 50% dos municípios estudados possuem problemas com o mínimo de aplicação dos recursos destinados ao FUNDEB realmente para este fim.

4.2.7 Pessoal

As inconformidades referentes ao Pessoal totalizam 28 dos 231 apontamentos (12,12% do total). Os apontamentos evidenciados nessa área foram quanto a ausência de pagamento de aportes para cobertura de déficit atuarial na forma apurada do laudo atuarial (19), a ausência de comprovação de regularidade previdenciária (5) e ao não cumprimento do limite de despesas com pessoal (4). Os limites de despesas com pessoal são definidos na Lei Complementar 101/00, sendo

delimitado para os municípios 60% da receita corrente líquida (BRASIL, 2000). Além do limite, a LC 101/00, determina que para o aumento das despesas com pessoal é necessária uma estimativa do impacto no orçamentário-financeiro do exercício e ainda deve estar de acordo com a lei orçamentária anual, plano plurianual e lei de diretrizes orçamentárias.

A apuração do cumprimento da lei será feita ao final de cada quadrimestre, nesse sentido, cabe destacar que o município de Guairaçá teve a ressalva apontada referente aos seus três quadrimestres, sendo que, desde o segundo semestre do ano de 2013 está gastando mais do que o previsto em lei, não regularizado até o ano de 2015, permanecendo acima do limite, em evidente afronta legal. No entanto, o problema de despesas com pessoal se dá a nível nacional, no ano de 2017, as despesas da União chegaram a 41,8% da receita corrente líquida, sendo que o limite de gastos é de 50%, esse foi o maior índice desde a criação da Lei de Responsabilidade Fiscal (G1, 2018). Saliencia-se também, que ao atingir o percentual máximo a Constituição Federal determina em seu artigo 169 no § 3º a redução de pelo menos vinte por cento de seus cargos de confiança e exoneração dos servidores não estáveis (BRASIL, 1988).

Ainda acerca do pessoal, o Decreto 3.788/01 institui que o Ministério da Previdência e Assistência Social fornecerá o Certificado de Regularidade Previdenciária, desde que esteja de acordo com o estabelecido na Lei 9.717/1998, que dispõe sobre os regimes próprios de previdência social (BRASIL, 2001; BRASIL, 1998). Percebe-se que os municípios não têm recolhido de forma devida as contribuições referentes a Previdência dos servidores, seja pelo não recolhimento da contribuição patronal, seja pelo não recolhimento da contribuição dos servidores, resultando assim na falta do Certificado de Regularidade Previdenciária. Como consequência e afim de equacionar o déficit atuarial e regularizar a estabilidade financeira, ocorre a necessidade de aportes ao RPPS, sendo o problema mais vezes apresentado na área "Pessoal", representando 73,07% das ressalvas classificadas nessa área, pelo motivo de que os municípios não têm feito as transferências necessárias para saldar esse débito. Irregularidades quanto a Previdência Social também foram encontradas por Sousa e Araújo (2015) entre os anos de 2005 e 2009 no estado de Pernambuco. No estudo os autores detectaram 116 apontamentos de um total de 585, correspondendo a 19,8% do todo, a respeito do não recolhimento das contribuições patronais do RPPS, e, 92

apontamentos (15,7%) referente ao não recolhimento das contribuições dos servidores do RPPS, sendo a segunda e quarta irregularidade mais corriqueira, subsequentemente, encontradas por eles. Dessa forma, pode-se perceber o descuido que os municípios, não só no Paraná, têm tido com questões de Previdência Social.

4.2.8 Outros

Na área Outros, estão agrupados apontamentos menos recorrentes, como ausência de lei que formaliza a opção escolhida para o equacionamento do déficit, e déficit no resultado financeiro. Esses apontamentos totalizam 4 irregularidades.

4.2.9 Conclusões Sobre as Ressalvas Presentes nos Pareceres

Neste tópico busca-se concluir sobre os aspectos contábeis (NBCASP) relacionados aos apontamentos do TCE-PR nas prestações de contas municipais, bem como sobre as possíveis implicações quanto à decisão final no parecer do Tribunal de Contas (pela regularidade ou irregularidade das contas).

Em geral, as ressalvas apresentadas nos pareceres emitidos pelo TCE-PR mostram desobediência por parte dos gestores municipais no atendimento às Leis, em especial à Lei de Responsabilidade Fiscal, citada tantas vezes ao longo do trabalho, e que deveria ser integralmente cumprida, uma vez que pune de maneira pessoal o agente que praticar infrações e pune de maneira institucional o ente que não atender às determinações legais.

O Quadro 6 apresenta uma síntese dos apontamentos feitos pelo TCE-PR nas prestações de contas municipais no ano de 2015 que são relacionadas aos aspectos contábeis contidos nas NBCASP.

Quadro 6: Aspectos Contábeis contemplados nas ressalvas apontadas pelo TCE-PR em 2015

ÁREAS COM RECOMENDAÇÃO PELO TRIBUNAL DE CONTAS	LEGISLAÇÃO APLICÁVEL
Divergência e/ou atraso na prestação de contas	NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação.
Controle interno	NBC T 16.8 – Controle Interno.
Divergência nos balanços	NBC T16.6 – Demonstrações Contábeis.

Fonte: Elaborado pelas autoras

Verifica-se que são poucas ressalvas que possuem ligações direta com as NBCASP. A área Divergência ou atraso na prestação de contas está diretamente ligada à NBC T 16.1, o Controle Interno está relacionado à NBC T 16.8 e as ressalvas apontadas na área Divergência nos Balanços contrariam a NBC T 16.6 e o orientado pelo MCASP. Portanto, considerando o conteúdo das Instruções Normativas emitidas para apreciação das contas do ano de 2015 e o conteúdo do Quadro 6, pode-se perceber que o Tribunal aponta ressalvas, principalmente, quanto ao atendimento à questões de ordem legal e ao cumprimento de prazos para o envio dos documentos.

Quanto ao julgamento das contas, na Tabela 6 pode-se verificar a quantidade de apontamentos por área separados pela decisão do TCE quanto ao parecer ser irregular, regular com ressalva e regular com aplicação de multa.

Tabela 7: Inconformidades, por área e por tipo de decisão, apontadas pelo TCE-PR no exercício de 2015

Áreas	Irregulares	Regulares com ressalva	Regulares com aplicação de multa	Total de apontamentos	%
Divergência e/ou atraso na prestação de contas	4	59	12	75	32,47%
Controle interno	5	25	7	37	16,02%
Déficit orçamentário	4	30	0	34	14,72%
Divergência nos balanços	4	18	5	27	11,69%
Pessoal	15	13	0	28	12,12%
Publicidade dos relatórios	5	10	1	16	6,92%
FUNDEB	6	4	0	10	4,33%
Outros	1	3	0	4	1,73%
Total	44	162	25	231	100,00%

Fonte: Elaborado pelas autoras

Diante da **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, nota-se que as áreas com maior número de apontamentos em municípios com pareceres irregulares foi a de Pessoal (15), seguida da área de FUNDEB (6). Os municípios classificados como regulares com ressalva, tiveram mais vezes apontamentos relacionados a Divergência e/ou atraso na prestação de contas (59), Déficit orçamentário (30) e Controle interno (25). Já aqueles que foram considerados como regulares com aplicação de multa, tiveram mais apontamentos relacionados com Divergência e/ou atraso na prestação de contas (12) e Controle interno (7).

De acordo com o Acórdão nº 1386/2008, do Tribunal de Contas do Paraná, com intuito de Uniformização de Jurisprudência, irregularidades sanáveis são aquelas que há a possibilidade de retorno ao *status quo ante*, isso ocorre quando há somente danos ao erário, sem ofensa as leis. Já as Irregularidade insanáveis ocorrem, normalmente, quando há infração do que a lei determina. A multa administrativa poderá ser aplicada quando ocorrer alguma irregularidade, ela tem caráter sancionatório, por isso nunca resultará na regularização daquilo que foi apontado. Quanto ao julgamento, caso ocorra o saneamento antes da decisão de primeiro grau, as contas serão julgadas como regulares com ressalva, e também, quando o saneamento ocorrer entre primeiro e segundo grau, será considerada como regular com ressalva. Já quando o saneamento ocorrer na execução da decisão, serão consideradas com irregulares (PARANÁ, 2008).

Diante disso, ao analisar os pareceres pode-se perceber que quando trata-se de formalidades legais, seja por descumprimento de prazo ou de normas, os pareceres são julgados como regulares com ressalva, ou regulares passíveis de aplicação de multa. Já quando trata-se de retenção de valores aos cofres públicos, como a não aplicação dos recursos devidos ao FUNDEB e o não recolhimento da contribuição com a Previdência Social, os pareceres são emitidos como irregulares.

Outra situação observada, é quanto a apresentação de recurso, existem pareceres irregulares com o mesmo apontamento de pareceres regulares com ressalva, sendo que, na maior parte das vezes, o que os diferencia é a apresentação de recurso ou não.

Além disso, cabe ressaltar, que o Acórdão 1386/2008 trata a multa administrativa como sancionatória, não resultando na regularidade do parecer, no entanto, diferente disso constata-se o total de 25 municípios em desacordo com

aquilo que o Tribunal de Contas determina, pois mesmo com a aplicação de multa, os pareceres foram julgados como regulares.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral proposto neste estudo foi o de analisar as ressalvas realizadas pelo TCE-PR na fiscalização das prestações de contas municipais do ano de 2015 destacando os aspectos contábeis nelas contemplados.

Para atingir este objetivo inicialmente foi verificado que dos 399 municípios do Estado do Paraná havia data do trânsito em julgado em 268 pareceres, sendo que destes, 157 eram regulares, 97 regulares com ressalvas e 14 eram irregulares.

Após análise de conteúdo dos pareceres com trânsito em julgado foram identificadas 231 ressalvas classificadas em: Divergência e/ou Atraso na Prestação de Contas (32,47%), Controle Interno (16,02%), Déficit Orçamentário (14,72%), Divergência nos Balanços (11,69%), Pessoal (12,12%), Publicidade dos Relatórios (6,92%), FUNDEB (4,33%) e Outros (1,73%).

Verificou-se que para análise das contas o TCE-PR emite instruções normativas que definem o escopo do que será verificado, bem como do que deve ser enviado pelos municípios na Prestação de Contas, e as penalidades cabíveis em situações de desacordo, sendo estas instruções normativas a base de toda análise realizada pela Corte de Contas.

Conclui-se que dos 231 apontamentos feitos pelo TCE os aspetos contábeis estão presentes nas áreas de Controle Interno, estando em desacordo com a NBC T 16.8, Divergência e/ou Atraso na Prestação de Contas desconforme com a NBC T 16.1, e Divergências nos Balanços, contrariando a NBC T 16.6, e o orientado pelo MCASP. Das demais ressalvas pode-se dizer que embora não haja norma regulamentadora elas estão contempladas na Legislação vigente, com especial destaque para a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Como limitações deste estudo destaca-se a falta de publicações dos pareceres prévios. Foram analisados somente os municípios que possuíam parecer prévio com trânsito em julgado, não sendo possível a análise de todos os municípios do Estado, embora na data da pesquisa todos os processos já deveriam estar finalizados.

Por fim, sugere-se que trabalhos futuros analisem exercícios posteriores a fim de identificar no decurso do tempo se existirá outros aspectos contábeis contidos nos pareceres prévios.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Martha Dutra Gadelha de. **Análise das Inconsistências Apontadas Pelo TCE-AM Nas Prestações De Contas Anuais Dos Executivos Municipais**: Uma Abordagem Ao Controle Externo. 2016. 143 p. Dissertação apresentada ao Programa de Pós- Graduação Stricto Sensu em Contabilidade e Controladoria (Mestre em Contabilidade e Controladoria) - Universidade Federal do Amazonas, Manaus, 2016. Disponível em: <<https://tede.ufam.edu.br/handle/tede/5433>>. Acesso em: 08 abr. 2018.

AMARAL, Edair do; RONCALIO, Michele Patricia; ALBERTON, Luiz. **Adoção do Enfoque Patrimonial, Previsto nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, em Municípios de Santa Catarina**. Revista Gestão Contemporânea, Porto Alegre, n. 13, p. 181-202, jan. 2013. Disponível em: <<http://seer4.fapa.com.br/index.php/arquivo/article/view/224/124>>. Acesso em: 13 jun. 2017.

AMORIM, Luiz Henrique. **Lei de Responsabilidade Fiscal**: sua aplicação no combate aos crimes contra a administração pública. 2009. 76 p. Monografia (Bacharel em Direito). Universidade do Vale do Itajaí. Tijucas, 2009. Disponível em: <<https://siaibib01.univali.br/pdf/Luiz%20Henrique%20Amorim.pdf>>. Acesso em: 05 maio 2018.

BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: [s.n.]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 09 set. 2017.

_____. Lei Complementar Federal nº 101, de 4 de maio de 2000. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Poder Executivo, Brasília, DF, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso: 10 jun 2017.

_____. Lei Complementar Federal nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Poder Executivo, Brasília, DF, 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.html>. Acesso em 24 jun 2017.

_____. Portaria n. 184, de 25 de ago. de 2008. PORTARIA Nº 184. **Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008**. Brasília, p. 24, ago. 2008. Disponível em: <<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=26/08/2008&jornal=1&pagina=24&totalArquivos=100>>. Acesso em: 08 ago. 2017

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios**. 6. Ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas a Federação, 2015. Disponível: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773>. Acesso em: 10 jun. 2017.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios**. 7. Ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas a Federação, 2016. Disponível: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/563508/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Republica%C3%A7%C3%A3o+2017+06+02.pdf/3f79f96f-113e-40cf-bbf3-541b033b92f6>>. Acesso em: 18 jun. 2018.

_____. Lei Federal 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 02set. 2017.

_____. Lei n. 9717, de 27 de nov. de 1998. LEI Nº 9.717, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998. Dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal e dá outras providências. BRASIL, p. 1-6, nov. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9717.htm>. Acesso em: 26 ago. 2018.

_____. Lei n. 11494, de 20 de jun. de 2007. Lei Federal nº 9717/98. Regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB. BRASIL, p. 1-18, jun. 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11494.htm>. Acesso em: 25 ago. 2018.

_____. Decreto n. 3788, de 11 de abr. de 2001. Decreto Federal nº 3788/2001. Institui, no âmbito da Administração Pública Federal, o Certificado de Regularidade Previdenciária – CRP. BRASIL, p. 1-1, abr. 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/D3788.htm>. Acesso em: 25 ago. 2018.

CONSELHO FERERAL DE CONTABILIDADE. Resolução n.º 1.128, de 21 de novembro de 2008: aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação, 2008a. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128>. Acesso em: 02 set. 2017.

_____. Resolução n.º 1.129, de 21 de novembro de 2008: aprova a NBC T 16.2 – patrimônio e sistemas contábeis, 2008b. Disponível em: < http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 02 set. 2017.

_____. Resolução n.º 1.130, de 21 de novembro de 2008: aprova a NBC T 16.3 – planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil, 2008c. Disponível em: < http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 02 set. 2017.

_____. Resolução n.º 1.131, de 21 de novembro de 2008: aprova a NBC T 16.4 – transações no setor público, 2008d. Disponível em: < http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 02 set. 2017.

_____. Resolução n.º 1.132, de 21 de novembro de 2008: aprova a NBC T 16.5 – registro contábil, 2008e. Disponível em: < http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 02 set. 2017.

_____. Resolução n.º 1.133, de 21 de novembro de 2008: aprova a NBC T 16.6 – demonstrações contábeis, 2008f. Disponível em: < http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 02 set. 2017.

_____. Resolução n.º 1.134, de 21 de novembro de 2008: aprova a NBC T 16.7 – consolidação das demonstrações contábeis, 2008g. Disponível em: < http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 02 set. 2017.

_____. Resolução n.º 1.135, de 21 de novembro de 2008: aprova a NBC T 16.8 – controle interno, 2008h. Disponível em: < http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 02 set. 2017.

_____. Resolução n.º 1.136, de 21 de novembro de 2008: aprova a NBC T 16.9 – depreciação, amortização e exaustão, 2008i. Disponível em: < http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf> Acesso em: 02 set. 2017.

_____. Resolução n.º 1.137, de 21 de novembro de 2008: aprova a NBC T 16.10 – avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público, 2008j.

Disponível em: < http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 02 set. 2017.

_____. Resolução n.º 1.366, de 25 de novembro de 2011: aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor setor público, 2011. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 02 set. 2017.

CAPPELLESSO, Gécica; FIGUEIREDO, Lílian Mendes; LIMA, Diana Vaz de. **A Contribuição nos Novos Padrões Contábeis Para a Governança Corporativa do Setor Público Brasileiro**. Revista de Administração, Contabilidade e Economia da FUNDACE, Ribeirão Preto, v. 7, n. 3, p. 77-90, dez. 2016. Disponível em: <<https://www.fundace.org.br/revistaracef/index.php/racef/article/view/395>>. Acesso em: 23 maio 2017.

CULAU, Ariosto Antunes; FORTIS, Martin Francisco de Almeida. **Transparência e controle social na administração pública brasileira: avaliação das principais inovações introduzidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal**. In: XI Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública. 7 - 10 de Nov. 2006. Guatemala. Disponível em: <[http://igepp.com.br/uploads/arquivos/igepp_-_camara__transparencia-controlesocial-lrf_leonardo_albernaz_200514_\(1\).pdf](http://igepp.com.br/uploads/arquivos/igepp_-_camara__transparencia-controlesocial-lrf_leonardo_albernaz_200514_(1).pdf)>. Acesso em: 05 maio 2018.

DARÓS, L. L.; PEREIRA, A. S. **Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público - NBCASP: mudanças e desafios para a Contabilidade pública**. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 10., 2009, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2009. p. 1-12.

DAVIES, NICHOLAS. **FUNDEB: A Redenção da Educação Básica**. EDUCAÇÃO SOCIAL, CAMPINAS, v. 27, p. 753-774, out. 2006. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/%0D/es/v27n96/a07v2796.pdf>>. Acesso em: 23 set. 2018.

DENOBI, Poliane. **Controle externo do Legislativo sobre as contas da Administração Pública Municipal**. Revista do Direito Público, Londrina, v. 1, n. 3, p. 39-58, set. 2006.

Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/11541/20618>>. Acesso em: 10 jul. 2018

FERNANDES, Flavio Sátiro. **O tribunal de contas e a fiscalização municipal. Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco**. Revista do TCE -PE, PERNAMBUCO, v. 4, n. 4, p. 157-165, 1993. Disponível em:

<https://periodicos.tce.pe.gov.br/seer/ojs-2.3.6/index.php/Revista_TCE-PE/article/view/210>. Acesso em: 08 set. 2017.

FONSECA, Joao Jose Saraiva da (Org.). **Metodologia da Pesquisa Científica**. Ceara: [s.n.], 2002. 127 p. Disponível em: <[http://leg.ufpi.br/subsiteFiles/lapnex/arquivos/files/Apostila_-_METODOLOGIA_DA_PESQUISA\(1\).pdf](http://leg.ufpi.br/subsiteFiles/lapnex/arquivos/files/Apostila_-_METODOLOGIA_DA_PESQUISA(1).pdf)>. Acesso em: 26 set. 2017.

G1. Disponível em: < <https://g1.globo.com/economia/noticia/gasto-do-governo-com-pessoal-em-2017-se-aproxima-do-teto-e-e-o-maior-desde-a-criacao-da-lei-de-responsabilidade-fiscal.ghtml> >. Acesso em 22 setembro 2018.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo (Org.). **Métodos de Pesquisa**. [S.l.]: EDITORA DA UFRGS, 2009. 120 p. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/derad005.pdf>>. Acesso em: 19 set. 2017

GIACOMONI, James. **A padronização os orçamentos. Orçamento Público**. São Paulo: Atlas S.A., 2010. p. 48-52. Disponível em: <http://seuinteresse.com.br/wa_files/James_20Giacomoni_20_20Or_C3_A7amento_20P_C3_BAblico_20_2015_C2_BA_20Edi_C3_A7_C3_A3o_20_20Ano_20.pdf>. Acesso em 05 maio 2018.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2002. Disponível em: <https://professores.faccat.br/moodle/pluginfile.php/13410/mod_resource/content/1/como_elaborar_projeto_de_pesquisa_-_antonio_carlos_gil.pdf>. Acesso em: 19 set. 2017.

GRAHL, Mariana. **Avaliação das demonstrações contábeis dos municípios da microrregião de Pato Branco/PR frente às normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP)**. Trabalho de conclusão de curso (Ciências Contábeis) UTFPR, Pato Branco, 2016.

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 114/2016. PARANÁ: [s.n.], 2016. 39 p. Disponível em: <<http://www1.tce.pr.gov.br/multimidia/2016/2/pdf/00288661.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2018.

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 108/2015. PARANÁ: [s.n.], 2015. 18 p. Disponível em:

<<http://www1.tce.pr.gov.br/busca/?por=instru%E7%E3o%20normativa%20108/2015>>. Acesso em: 15 set. 2018.

IPARDES. Disponível em: <http://www.ipardes.gov.br/pdf/mapas/base_fisica/relacao_mun_micros_mesos_parana.pdf>. Acesso em 08 julho 2018.

KRONBAUER, Clóvis Antônio *et al.* **Análise de inconsistências apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais:** estudo do controle externo da gestão pública. Revista de contabilidade e organizações, São Paulo, v. 5, n. 12, p. 48-71, maio. 2011. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34794>>. Acesso em: 22 abr. 2018.

Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.gov.br/controlSocial/OrgaosFiscalizacao.asp>>. Acesso em: 07 set. 2017.

KUTIANSKI, Sandi. **Processo de Mudança da Contabilidade Aplicada ao Setor Público Sob a Ótica dos Órgãos Executores e Fiscalizadores do Estado do Paraná.** 2015. 162 p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade)- UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ, Curitiba, 2015. Disponível em: <<http://www.ppgcontabilidade.ufpr.br/wp-content/uploads/2015/05/D115.pdf>>. Acesso em: 15 abr. 2018.

LINO, André Feliciano. **Reforma da Contabilidade Pública e os Tribunais de Contas.** 2015. 147f. Dissertação (Mestre em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2015. Disponível em: SITE

LOPES, Jorge Expedito de Gusmão *et al.* **Requisitos para Aprovação de Prestações de Contas de Municípios:** Aplicação de Análise Discriminante (AD) a partir de Julgamentos do Controle Externo. Contabilidade Vista e Revista, Minas Gerais, v. 19, n. 4, p. 59-83, jan. 2008. Disponível em: <<https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/368>>. Acesso em: 11 ago. 2018.

MACÊDO, Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro; KLANN, Roberto Carlos. **Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP):** Um Estudo nas Unidades da Federação do Brasil. Revista Ambiente Contábil, Natal, p. 253-272, jan. 2014. Disponível em: <<https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/4249>>. Acesso em: 18 abr. 2017.

MENESES, Anelise Florencio de; MAPURUNGA, Patrícia Vasconcelos Rocha. **Parecer Prévio das Contas Anuais do Governador:** um Estudo na Evidenciação pelos Tribunais de Contas Estaduais. Revista Controle: Doutrinas e artigos, Fortaleza, v. XIV, n. 1, p. 108-125, jun. 2016. Disponível em: <<https://www.tce.ce.gov.br/edicoes/revista-controle-volume-xiv-n-1-junho-2016/send/242-revista-controle-volume-xiv-n-1-junho-2016/3445-artigo-4-parecer-previo-das-contas-anuais-do-governador-um-estudo-na-evidenciacao-pelos-tribunais-de-contas-estaduais>>. Acesso em: 18 jun. 2018.

_____. **A Contribuição das Alterações Promovidas na Contabilidade Aplicada ao Setor Público para o Efetivo Exercício do Controle Externo pelos Tribunais de Contas.** Revista Controle: Doutrinas e artigos, Fortaleza, v. XIII, n. 2, p. 83-108, dez. 2015. Disponível em: <<https://www.tce.ce.gov.br/edicoes/revista-controle-volume-xiii-n-2-dezembro-2015/send/241-revista-controle-volume-xiii-n-2-dezembro-2015/3360-artigo-4-a-contribuicao-das-alteracoes-promovidas-na-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-para-o-efetivo-exercicio-do-controle-externo-pelos-tribunais-de-contas>>. Acesso em: 18 jun. 2018.

MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. Disponível em: <<http://www.mpf.mp.br>>. Acesso em: 05 maio 2018.

PARANÁ. LEI COMPLEMENTAR n. 113, de 15 de dez. de 2005. LEI ORGÂNICA. Lei orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Paraná. Curitiba, p. 1-292, dez. 2005. Disponível em: <<http://www1.tce.pr.gov.br/multimedia/2017/6/pdf/00318020.pdf>>. Acesso em: 09 set. 2017.

_____. Tribunal de Contas. Lei Orgânica (Lei Complementar n. 113 de 15/12/2005) e Regimento Interno (Resolução n. 1 de 24/01/2006): versão seca atualizada até abr. 2018. Curitiba, 2018. Disponível em: <<https://www1.tce.pr.gov.br/multimedia/2018/4/pdf/00326545.pdf>>. Acesso em 18 jun. 2018.

_____. Acórdão n. 1386, de 02 de out. de 2008. Tribunal de Contas do Estado do Paraná. UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA. Curitiba, out. 2008. Disponível em: <<http://www1.tce.pr.gov.br/multimedia/2008/10/pdf/00030121.pdf>>. Acesso em: 17 set. 2018

PICCOLI, Marcio Roberto; PRADO, Gêssica Hoffmann do. **Controle Interno Municipal:** Uma Análise nas Prestações de Contas dos Municípios do Meio Oeste Catarinense - AMMOC. Gestão e Sociedade, Belo Horizonte, v. 12, n. 31, p. 2096-2120, jan. 2018. Disponível em: <<https://www.gestoesociedade.org/gestoesociedade/article/view/2203>>. Acesso em: 11 abr. 2018.

PINTO, Valdir Miranda *et al.* **Controle da Gestão Pública a Partir da Investigação dos Fatores Geradores de Ressalvas das Contas Municipais do Paraná de 2007.** Ciências Sociais Aplicadas em Revista - UNIOESTE/MCR, Marechal Cândido Rondon, v. 11, n. 21, p. 113-131, jul. 2011. Disponível em: <<http://e-revista.unioeste.br/index.php/csaemrevista/article/viewFile/8543/7886>>. Acesso em: 28 abr. 2018.

REZENDE, Amaury José; SLOMSKI, Valmor; CORRAR, Luiz João. **A Gestão Pública Municipal e a Eficiência dos Gastos Públicos: Uma Investigação Empírica Entre As Políticas Públicas e o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) dos Municípios do Estado de São Paulo.** Revista Universo Contábil, Blumenau, p. 24-40, jan. 2005. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/26026/a-gestao-publica-municipal-e-a-eficiencia-dos-gastos-publicos--uma-investigacao-empirica-entre-as-politicas-publicas-e-o-indice-de-desenvolvimento-humano--idh--dos-municipios-do-estado-de-sao-paulo>>. Acesso em: 03 dez. 2017.

RICHARDSON, ROBERTO JARRY. **Pesquisa Social Métodos e Técnicas.** 4. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2017. 404 p.

_____. **Pesquisa Social Métodos e Técnicas.** 4. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2017. 254 p.

_____. **Pesquisa Social Métodos e Técnicas.** 4. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2017. 260 p.

_____. **Pesquisa Social Métodos e Técnicas.** 4. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2017. 404 p.

ROCHA, Carlos Alexandre Amorim. **Especialização e autonomia funcional no âmbito do Tribunal de Contas da União.** Revista de informação legislativa, Brasília, v. 40, n. 157, p. 223-251, jan. 2003. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/843>>. Acesso em: 21 abr. 2018.

SANTOS, Helenice Barreto dos; ROCHA, Maria José de Santana. **O Papel do Controle Interno na Administração Pública: Uma Análise Nos Municípios Baianos.** Revista de Iniciação Científica Cairu, Salvador, v. 1, n. 0, p. 03-12, jun. 2014. Disponível em: <http://www.cairu.br/riccairu/pdf/artigos/1_O_PAPEL_CONTROLE_INTERNO.pdf>. Acesso em: 25 ago. 2018.

SILVA, Reginaldo Claudino da; LUCENA, Ana Lenita Carlos Paiva. **Auditoria como Instrumento de Accountability: Estudo Sobre os Motivos de Reprovação das Prestações de Contas dos Municípios da Microrregião de Mossoró-RN.** Congresso

UFPE de Ciências Contábeis, Belo Horizonte, v. 2, p. 1-17, jan. 2017. Disponível em: <<https://www.gestoesociedade.org/gestoesociedade/article/view/2203>>. Acesso em: 14 abr. 2018.

SOUZA, Daiana de; GONÇALVES, Uildaque. **Os Impactos das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público Brasileiro**. Revista Científica Semana Acadêmica, Fortaleza, v. 1, n. 20, p. 1-26, jan. 2012. Disponível em: <<http://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigo-osimpactosdasnormasinternacionaisdecontabilidadeaplicadaao setorpublicobrasileiro.pdf>>. Acesso em: 13 jun. 2017.

SOUSA, Kleber Moraes de; ARAUJO, Amanda Vitalino dos Santos. **Auditoria das Contas Municipais: Quais as Irregularidades Praticadas pelos Prefeitos Pernambucanos?**. Congresso USP Iniciação Científica em Contabilidade, São Paulo, jul. 2015. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/anais/artigos152015/an_resumo.asp?con=2&cod_trabalho=194&titulo=Auditoria+das+Contas+Municipais%3A+Quais+as+Irregularidades+Praticadas+pelos+Prefeitos+Pernambucanos%3F> Acesso em: 08 abr. 2018.

SPECK, Bruno Wilhelm. **Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União: o papel da instituição superior de controle financeiro no sistema político-administrativo do Brasil**. São Paulo: FUNDAÇÃO KONRAD ADENAUER, 2000. cap. 1, p. 7-26. Disponível em: <https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/31465571/2000_M_SPECK_Inovacao_e_rotina_no_Tribunal_de_Contas_da_Uniao.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1526343368&Signature=obw87wheJE1HmsPpeTfIL1bj%2BAk%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DBruno_Wilhelm_Speck_Inovacao_e_rotina_no.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2018.

_____. **Tribunais de contas**. Revista de Gestão e Controle, Rondônia, v. 1, n. 1, p. 211-219, jan. 2013. Disponível em: <https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/31416806/2013_A_Speck_Tribunais_de_contas.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1504819879&Signature=vgyH7tKqJhpkKLYWyHPIdvxfk80%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DBruno_Wilhelm_Speck_Tribunais_de_Contas.pdf>. Acesso em: 08 set. 2017.

TRIBUNAL de Contas da União. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/institucional/conheca-o-tcu/funcionamento/>>. Acesso em: 07 set. 2017.

TRIBUNAL de Contas do Estado do Paraná. Disponível em: <<http://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/quem-somos/4/area/45>>. Acesso em: 02 set. 2017.

PINTO, Élda Graziane; JUNIOR, Flávio Correia de Toledo. **O Crescimento do Déficit/Dívida Municipal e a Ainda Mal Cumprida Lei de Responsabilidade Fiscal. Revista Controle: Doutrinas e Artigos**, Ceará, v. XIII, n. 1, p. 14-26, jun. 2015. Disponível em: <<https://www.tce.ce.gov.br/edicoes/revista-controle-volume-xiii-n-1-junho-2015/send/233-revista-controle-volume-xiii-n-1-junho-2015/2884-artigo-1-o-crescimento-do-deficit-divida-municipal-e-a-ainda-mal-cumprida-lei-de-responsabilidade-fiscal>>. Acesso em: 23 set. 2018.