

CONTROLE DA GESTÃO PÚBLICA A PARTIR DA INVESTIGAÇÃO DOS FATORES GERADORES DE RESSALVAS DAS CONTAS MUNICIPAIS DO PARANÁ DE 2007

CONTROL OF PUBLIC MANAGEMENT FROM THE INVESTIGATION OF THE FACTORS CAUSING CAVEATS MUNICIPAL ACCOUNTS PARANÁ 2007

VALDIR MIRANDA PINTO¹

MÁRCIA MARIA DOS SANTOS BORTOLOCCI ESPEJO²

ADEMIR CLEMENTE³

MOACIR CARNEIRO JUNIOR⁴

RESUMO: O objetivo desta investigação é 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 e, assim, tornar perceptíveis práticas de controle gerencial para eliminá-las ou mitigá-las. Metodologicamente, esse estudo de caráter exploratório-descritivo estabeleceu um fluxo representativo da execução das atividades das prefeituras e, utilizando-se a análise de conteúdo, foram catalogadas as ressalvas apresentadas a partir do fluxo desenvolvido. Em relação ao exercício de 2007, foram apontadas irregularidades a 81,5% dos municípios. Conclui-se que 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. Conclui-se que o mecanismo de controle gerencial mais vulnerável encontra-se na ineficiência da Gestão.

Palavras-chave: Ressalvas nas prestações de contas, Prestações de contas municipais, Contas públicas, Municípios paranaenses, Tribunal de Contas.

ABSTRACT: The objective of this research is to identify the factors causing the caveats presented in the rendering of accounts of municipalities in the state of Paraná for 2007, based on the opinions issued by the Court of Accounts of the State of Paraná and thus, make visible practices of management control to eliminate or mitigate them. Methodologically, this exploratory-descriptive study established a representative flow in the performance of activities of town halls and, using content analysis, the caveats were listed and presented from the developed flow. Compared to 2007, irregularities were pointed out to 81.5% of the municipalities. It was concluded that the factors causing caveats are mainly related to Accounting, Auditing-Controller, Internal Control System and Management, representing 93.9% of total caveats in 2007. The municipalities with less than 5,000 inhabitants are more subject to restrictions, while those with population between 20,000 and 100,000 inhabitants are less subject to such restrictions. It was concluded that the mechanism of management control more vulnerable stemmed from the inefficiency of the Management.

Key words: caveats in accountability; Rendering of municipal accounts; Public Accounts; Municipalities in Paraná; Court of Accounts

Sumário: 1 Introdução - 2 Marco Conceitual E Jurídico - 3 Metodologia - 4 Análise Dos Resultados – Considerações Finais – Referências.

¹ Especialista em Administração de Empresas pelo Centro De Desenvolvimento Empresarial.

² Doutora em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo.

³ Doutor em Engenharia de Transportes pela Universidade Federal do Rio de Janeiro, Professor Adjunto da Universidade Federal do Paraná.

⁴ Mestre em Administração pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Professor Adjunto da Organização Paranaense de Ensino Técnico Ltda, Brasil.

1 INTRODUÇÃO

A Administração Pública, seja na esfera Municipal, Estadual, Federal ou órgãos da Administração direta ou indireta, necessita adotar mudanças institucionais e novas práticas gerenciais *pari passu* com as novas exigências da sociedade. O conceito de cidadania, cada vez mais valorizado e consolidado, e especialmente encorajado pelo processo de democratização dos últimos 20 anos, exige mais transparência dos atos dos gestores públicos. Segundo Koppell (2005, p.3), “[...] transparência é o mais importante instrumento de avaliação do desempenho organizacional, um requisito fundamental para todas as outras dimensões da prestação de contas. Assim, transparência é uma ferramenta crítica.”

Transparência é o princípio segundo o qual a organização deve explicar todas as suas ações de forma que não reste nenhuma dúvida em relação à consumação e prestação de contas. A grande maioria dos municípios brasileiros, no entanto, não possui estrutura organizacional capaz de fazer da transparência um instrumento de eficiência e eficácia, conforme preconiza Cordeiro (2001, p.324), “[...] expansão no número de municípios pequenos, com população de 10 a 20 mil habitantes, representa uma dificuldade política e organizacional de um sistema regionalizado e hierarquizado.”

Nesse contexto, o governo federal ocupa posição de vanguarda por estar mais bem estruturado, tanto em termos de pessoal qualificado quanto em relação à estrutura física. Os investimentos realizados pelo governo federal em tecnologia da informação colocam-no bem adiante dos governos estaduais e municipais. A precariedade de muitas administrações municipais parece estar na origem da falta de conformidade das prestações de contas, o que seguidamente sujeita os seus administradores a percalços e restrições que poderiam ser evitados.

Os pareceres emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado julgam os atos e fatos praticados pelos gestores municipais no tocante à legalidade, eficiência e efetividade. Estes julgamentos, portanto, estão diretamente relacionados às competências dos servidores municipais e às suas condições de trabalho.

Diante disso, propõe-se a seguinte questão investigativa para o presente estudo: quais os fatores geradores de ressalvas nas prestações de contas municipais do Estado do Paraná de 2007, e como se distribuem entre as principais atividades de execução operacional dentro das prefeituras?

Portanto, o objetivo deste artigo é identificar e analisar os fatores geradores das ressalvas identificadas nas prestações de contas municipais do Estado do Paraná de 2007, destacando as atividades sobre as quais mais incidiram.

Este artigo apresenta destacada importância para as autoridades públicas municipais por identificar e analisar os fatores geradores de ressalvas nas prestações de contas, identificar as atividades que mais têm contribuído para tais ressalvas e, ainda, por sugerir mecanismos e instrumentos capazes de melhorar o desempenho na prestação de contas. Simultaneamente, ressalta-se a escassez de pesquisas sobre a

Contabilidade Pública e, especialmente, das questões relacionadas à sua necessária conformidade legal. Dessa forma, o presente artigo pretende se alinhar ao incipiente, porém denodado, esforço acadêmico de pesquisa na área de administração e contabilidade públicas.

Ainda não menos importante é a produção de informação para a sociedade em geral sobre a administração pública, porquanto o patrimônio do Estado, nas suas três esferas, é de propriedade comum dos cidadãos.

O presente artigo compreende, além desta introdução, outras quatro seções. Na segunda seção é apresentado referencial conceitual e legal contendo os elementos indispensáveis à análise: orçamento, controle interno, auditoria na área pública, Tribunal de Contas do Estado do Paraná e prestação de contas. Na terceira seção é apresentada a metodologia adotada. Na quarta, os resultados da pesquisa são apresentados e analisados. A quinta seção contém a conclusão.

2 MARCO CONCEITUAL E JURÍDICO

De acordo com as Leis 4.320/64 e 8.666/93, que norteiam as finanças do setor público, consideram-se as seguintes atividades: 1 – Elaboração e aprovação do orçamento; 2 – Descentralização de crédito; 3 – Programação financeira; 4 – Execução da receita; 5 – Processo licitatório; 6 – Execução da despesa; 7 – Créditos adicionais; 8 – Contabilização; 9 – Gestão; 10 – Controle interno; 11 – Auditoria-Controladoria. Estas atividades se distinguem entre si pela natureza dos procedimentos envolvidos e, por isso, são adequadas para o exame das ressalvas apresentadas nas prestações de contas municipais.

2.1 ELABORAÇÃO E APROVAÇÃO DO ORÇAMENTO

De acordo com Slomski (2005, p. 42), “o processo de planejamento nos municípios brasileiros se dá por meio de um conjunto de instrumentos, tais como: o Plano Diretor do Município, o Programa de Governo, o Plano Plurianual, a Lei das Diretrizes Orçamentárias e a Lei do Orçamento Anual”. Os créditos adicionais complementam a Lei Orçamentária Anual, alterando-a no decorrer do exercício financeiro.

De acordo com o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) (2004, p. 9), “ser transparente significa mais do que o simples ato de divulgar as informações, deve o gestor público estar impelido pelo desejo de se tornar compreendido pelo cidadão, trazendo informações úteis e valorosas para a sociedade.”

O orçamento, portanto, constitui um instrumento de planejamento e execução de todas as ações do governo, por isso ocupa posição de destaque nas finanças públicas.

O plano diretor é desenvolvido pelos municípios para um período longo, podendo se estender por mais de cem anos, como é o caso dos grandes municípios. A Constituição Federal em seu artigo 182 determina a obrigatoriedade do plano diretor para os municípios com mais de 20.000 habitantes. Uma vez aprovado pela Câmara Municipal, torna-se o instrumento básico da política de desenvolvimento e expansão urbana. A Lei 10.257 de 10/07/2001, também conhecida como Estatuto da Cidade, que regulamenta os Artigos 182 e 183 da Constituição Federal, em seu Art. 41 determina que a cada 10 anos o Plano Diretor deve ser revisto. Portanto, o Plano Diretor é a base para o planejamento municipal.

Ainda de acordo com Slomski (2005, p. 43), “o programa de governo e o conjunto de propostas e ações do candidato para determinado pleito eleitoral”, estão associados às promessas de campanha dos políticos eleitos. Estas promessas somente poderão ser cumpridas se estiverem contidas no programa de governo e, consequentemente, fizerem parte do Plano Plurianual. Caso tais compromissos não sejam contemplados no Orçamento Anual, não serão cumpridos.

A Constituição Federal, em seu Artigo 165, determina que a Lei que instituir o Plano Plurianual estabelecerá de forma regionalizada as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

A constituição Federal, em seu artigo 165, estabelece que a Lei das Diretrizes Orçamentárias-LDO conterá: a) as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício seguinte; b) as orientações para elaboração da Lei Orçamentária Anual; c) as alterações na legislação tributária; d) a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. Slomski (2005, p. 45) afirma “que cabe à Lei das Diretrizes Orçamentárias, com base no Plano Plurianual, definir quais serão as metas que serão desenvolvidas no exercício financeiro subsequente.”

De acordo com Pires (2001, p. 103), “a implementação da LDO pela constituição representa um importante marco na reforma do orçamento brasileiro”, pois permite que a administração defina, no ano anterior, os objetivos, metas e prioridades que constarão da sua proposta orçamentária do ano seguinte.

Com base nas definições do Plano Diretor, Programa de governo, Plano Plurianual e Lei das Diretrizes Orçamentárias, é elaborada a proposta orçamentária para o exercício financeiro seguinte. Essa proposta é discutida com os interessados, ou seja, a população que irá usufruir dos benefícios previstos nos programas de governo, sejam eles na área de saúde, educação, segurança, etc. A proposta orçamentária é encaminhada para discussão pelo Poder Legislativo, o qual representa constitucionalmente os munícipes, conforme mandato eletivo, sendo finalmente votada. Aprovada, a proposta orçamentária é encaminhada ao chefe do Poder Executivo que a sancionará, transformando-a em Lei Orçamentária Anual.

Conforme a Constituição Federal, art.165, a Lei Orçamentária Anual compreenderá: a) o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, do Estado, do Distrito Federal e ou do Município, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; b) o orçamento de investimento das empresas em que a União, o Estado, o Distrito Federal ou o Município, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; c) o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como fundos e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público. Portanto, a cada ente da administração pública é garantida autonomia no planejamento e execução do orçamento anual.

2.2 DESCENTRALIZAÇÃO DE CRÉDITO

A execução orçamentária tem início no momento em que as receitas previstas se realizam com o pagamento de tributos pelos contribuintes, para fazer frente às despesas fixadas na Lei Orçamentária Anual.

O orçamento, após sua aprovação, é contabilizado nas Unidades Setoriais orçamentárias de cada órgão. À medida que as unidades administrativas realizam a execução do orçamento, é necessária a descentralização de crédito por meio de *software* contábil para todos os destinatários de crédito.

2.3 PROGRAMAÇÃO FINANCEIRA

Conforme Pires (2001, p. 120), a grande maioria das receitas dos entes da Federação são arrecadadas pelo Ministério da Fazenda, pelas Secretarias de Fazenda, e pelas Secretarias Municipais de Fazenda, respectivamente na União, nos Estados e nos Municípios. A execução orçamentária é efetuada pela Unidade Orçamentária que não dispõem de recursos financeiros para saldar os compromissos, faz-se então uma programação financeira junto a seu respectivo Órgão.

A correta elaboração e execução da programação financeira possibilita aos órgãos públicos o cumprimento das obrigações elencadas na Lei Orçamentária e contratadas por meio do processo licitatório, diferenciando-os e atribuindo-lhes o *status* de gestão eficiente.

2.4 RECEITA PÚBLICA

Conforme Mota (2009, p. 67), “as fontes de recursos financeiros mais comuns nos órgãos públicos são os impostos, as taxas, as contribuições e outras rendas tais

como: recursos decorrentes de aluguel, de juros, de dividendos e da prestação de serviços”. Pires (2001, p.129) ensina que a “receita orçamentária corresponde a todas as entradas de recursos, exceto os depósitos de terceiros (cauções, depósitos judiciais, etc.).”

A receita pública, portanto, corresponde aos ingressos de valores, orçamentários e extraorçamentários, os quais estão sujeitos ao regime de caixa, conforme preconizam o Art. 35 e o Art. 57 da Lei 4.320/64; além da Antecipação de Receita Orçamentária (ARO), que constitui receita extraorçamentária.

Uma das peculiaridades da Contabilidade Pública é a contabilização dos atos e fatos contábeis à medida que os estágios vão se realizando. Para a receita, conforme a Lei 4.320/64, os estágios são: previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento.

2.5 PROCESSO LICITATÓRIO

Os governos Municipal, Estadual e Federal recorrem à iniciativa privada para as contratações de produtos e serviços elencados nos planos governamentais.

O processo licitatório, ditado pela Lei 8.666/93, abrange os procedimentos de compras e contratação de obras, efetuado pelas entidades públicas, de tal forma que nenhuma despesa orçamentária poderá ser realizada sem o prévio processo licitatório, com as exceções explícitas previstas na referida legislação. Tal processo constitui um instrumento de que dispõe o Poder Público para analisar e avaliar comparativamente as ofertas, com a finalidade de julgá-las e decidir pela mais favorável.

Conforme Sundfeld (1998), o procedimento licitatório busca sempre o equilíbrio dinâmico entre dois valores: o interesse público, de um lado, e o privado, de outro. O processo licitatório torna transparente a aplicação do dinheiro do contribuinte e por isso destaca-se no cenário atual em que a população vem exigindo dos gestores públicos honestidade e competência técnica em relação à coisa pública.

Todas as contratações devem estar amparadas pela Lei 8.666/93, mesmo nas dispensas de processo licitatório e nos casos de inexigibilidade de processo licitatório. As dispensas estão previstas no Art. 24 da referida lei, enquanto as inexigibilidades, no Art.25. São responsáveis pela licitação os servidores públicos designados pela autoridade competente, denominada ordenador de despesas. No âmbito municipal, o Prefeito, mediante ato administrativo próprio, constitui uma comissão de licitação composta por pelo menos 3 servidores, um deles habilitado como pregoeiro.

As modalidades de licitação, conforme a Lei 8.666/93 (Art.22) são as seguintes: a) Concorrência; b) Tomada de preços; c) Convite; d) Concurso; e) Leilão; f) Pregão presencial; g) Pregão eletrônico.

Conforme Palavéri (2005, p.127), até o ano 2000 não havia norma que orientasse as licitações em meio eletrônico, “sendo que, na melhor das hipóteses, os órgãos públicos apenas disponibilizaram seus editais pela Internet, em seus sites, não

os utilizando para nenhum outro fim”. Porém, nem todos os Municípios possuem os recursos para usufruir desta modalidade de licitação. O Tribunal de Contas recomenda que os processos licitatórios sejam elaborados na modalidade de pregão eletrônico, mas não pode exigir de todos os Municípios este procedimento em razão das suas limitações tecnológicas.

Em resumo, processo licitatório com conformidade legal é garantia de que os gastos efetuados pelos gestores públicos se orientam para o melhor resultado a ser obtido com os recursos disponíveis.

2.6 DESPESAPÚBLICA

A despesa pública tem origem no processo licitatório. Segundo Mota (2009, p.123), na aplicação de recursos financeiros de forma direta (em benefício próprio) na aquisição de meios (bens e serviços) que possibilitem a manutenção, o funcionamento e a expansão dos serviços públicos, ou de forma indireta (quando da realização de transferências a terceiros). Deve-se ressaltar que a despesa deve primeiramente estar autorizada em Lei, isto é, deve estar prevista na Lei Orçamentária, e a sua execução deve ser precedida pelo processo licitatório.

Tal como a receita pública, a despesa apresenta a mesma peculiaridade relativa à contabilização dos atos e fatos à medida que os estágios vão se realizando. Conforme preconiza a Lei 4.320/64, os estágios da despesa são: empenho, liquidação e pagamento.

2.7 CRÉDITOSADICIONAIS

Ao longo da execução orçamentária, durante o exercício financeiro, a Lei Orçamentária poderá ser alterada por meio de créditos adicionais, o único instrumento constitucional capaz de possibilitar aumento da despesa, tendo como contrapartida os recursos hábeis, conforme determina o art.40 da Lei 4.320/64. Os créditos adicionais classificam-se em suplementares, especiais e extraordinários, enquanto os recursos hábeis podem ser provenientes de transferências de dotação orçamentária já aprovada em exercícios anteriores, excesso de arrecadação, superávit financeiro apresentado no Balanço Patrimonial apresentado no exercício financeiro anterior, e empréstimos financeiros.

2.8 CONTABILIZAÇÃO

Iniciado o exercício financeiro, contabiliza-se a Lei Orçamentária Anual,

registrando-se as receitas previstas e as despesas fixadas. Este procedimento é executado via sistema informatizado para possibilitar que as receitas e despesas sejam minuciosamente detalhadas, em atendimento ao princípio orçamentário da especificação.

A execução das despesas orçamentárias torna-se possível quando as receitas se tornam disponíveis. Essas despesas têm origem nos atos e fatos contábeis resultantes da conclusão de processos licitatórios. As exceções são despesas com pessoal, suprimento de fundos e despesas de exercícios anteriores.

A estrutura básica das regras de finanças públicas no Brasil, contida na Lei n. 4.320/64, estabelece as normas relativas à preparação, execução, contabilização e apresentação das demonstrações contábeis e que, no entanto, pouco interfere na gestão pública. Essa função é exercida pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

No momento, a Contabilidade Pública no Brasil está buscando aderência aos padrões internacionais e já foram exaradas algumas resoluções do Conselho Federal de Contabilidade a respeito. De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - 2ª edição, instituído pela Portaria STN nº. 467/2009, tais alterações devem vigorar a partir de 2011 para o governo federal, 2012 para os governos estaduais e 2013 para os municípios.

As principais alterações apresentadas até o momento dispõem a Contabilidade Pública em harmonia com a Contabilidade Pública Internacional e, ainda mais, colocam a Contabilidade Pública no caminho para uma harmonização com a Contabilidade das Sociedades por Ações, de acordo com a Lei 11.638/2007, desmistificando a afirmação de que a Contabilidade Pública é incompatível com a Contabilidade das Sociedades por Ações.

As principais mudanças que deverão ser implantadas na Contabilidade Pública, conforme Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade, são relativas: à depreciação - Resolução 1136/08; provisões de férias e 13º salário, contabilização de seguros, contabilização do PPA e LDO – Resolução 1132/08; notas explicativas – Resolução 1133/08; foco patrimonial – Resolução 1129/08; sistema de custos – Resolução 1366/11. Não menos importante, destacam-se as Resoluções já aprovadas: 1128/08; 1130/08; 1131/08; 1134/08; 1135/08; 1137/08.

Algumas destas mudanças já existiam; no entanto o setor público não era obrigado a praticá-las, como por exemplo, o Art. 50 da Lei 101/00 (LRF) que menciona o sistema de custos. As novas práticas da Contabilidade Pública Internacional poderão, em breve, dar origem a ressalvas nas prestações de contas municipais.

2.9 GESTÃO

De acordo com o IBGC (2004, p.9), “ser transparente significa mais do que o simples ato de divulgar as informações, deve o gestor público estar impelido pelo

desejo de se tornar compreendido pelo cidadão, trazendo informações úteis e valorosas para a sociedade”. A gestão pública deve conseguir realizar as ações e planos governamentais delineados no Plano Plurianual e Lei das Diretrizes Orçamentárias, consolidadas na Lei Orçamentária Anual, otimizando os recursos, e possibilitando melhores condições de suprir as necessidades dos cidadãos com a realização de um maior número de ações. O orçamento constitui um instrumento de planejamento e execução das ações do governo.

A Lei Complementar 101/2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal, proporcionou um aumento da responsabilidade dos gestores públicos e é considerada uma das principais ferramentas da gestão pública. Conforme Giuberti (2005, p.8), os gastos públicos e o incremento da dívida motivaram a introdução da lei, que “[...] contempla o orçamento de uma forma geral estabelecendo diretrizes para sua elaboração, execução e avaliação, transformando-se em um importante instrumento de controle das contas públicas”.

De acordo com Pires (2001, p.168), “a Lei de Responsabilidade Fiscal é um marco em matéria de finanças públicas no Brasil. Ela veio para provocar o início de uma mudança cultural na administração dos recursos públicos brasileiros”. Com a Lei de Responsabilidade Fiscal, os municípios tiveram de adequar sua contabilidade, assim como aos novos relatórios exigidos, o que demandou treinamento e investimentos em recursos técnicos, para evitar responsabilização dos gestores e comprometimento com as ressalvas nas prestações de contas.

A Lei de Responsabilidade Fiscal constitui um importante instrumento regulador das contas públicas, contribuindo para a redução das ressalvas apresentadas, uma vez que a Constituição Federal não determina aos órgãos públicos instituir controles internos, pois é inerente à organização de qualquer entidade. Em seu art. 31, 70 e 74 há determinação que o sistema de controle interno exerça fiscalização independente da ação do controle externo.

Outros dispositivos legais também remetem ao mesmo assunto como a Constituição do Estado do Paraná Art. 18 e 78; Lei 4.320/64 título VIII, capítulo II; Lei 8.666/93 art. 102 e 103; Lei Complementar 101/00 art. 54 e 59 e NBCPAS – NBC T 16.8.

2.10 AUDITORIA E CONTROLADORIA

Das atividades do Controle Interno derivam várias atribuições, como instrumentos no procedimento de fiscalização usados pelos Tribunais de Contas, que tem como foco a legalidade, a legitimidade, a eficiência, a eficácia, a economicidade e a efetividade.

Franco e Marra (2000, p.24), afirmam que “auditoria é a técnica que consiste no exame de documentos, livros e registros, inspeções, obtenção de informações e confirmações externas e internas, obedecendo a normas apropriadas de

procedimento”, tendo como foco identificar a existência de possíveis vieses nas demonstrações em conformidade com os princípios fundamentais e normas contábeis. Através da aplicação das técnicas de auditoria é possível avaliar o desempenho da execução orçamentária, assim como a performance da gestão pública e do gestor.

Slomski (2005, p.15) afirma que é importante existir “um órgão que faça essa concertação (ato de produzir sinfonia) - onde todos os instrumentos toquem de maneira isolada, porém sob a mesma batuta, ou seja, que todos trabalhem buscando um só objetivo, a maximização do resultado global da entidade”. Esta analogia mencionada por Slomski (2005) retrata de uma forma clara a função e a importância da controladoria na administração, principalmente em relação aos órgãos públicos.

A controladoria exerce função primordial nas entidades públicas para o cumprimento das suas obrigações formais, como por exemplo, a prestação de contas municipais, combatendo possíveis ressalvas nas prestações de contas oriundas da falta de planejamento, organização e descumprimento de formalidades legais.

2.11 TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ (TCE-PR)

Compete ao TCE-PR apreciar as prestações anuais de contas realizadas pelo governador do Estado e pelos prefeitos municipais, que deverá elaborar parecer prévio nos prazos gerais previstos na Constituição Estadual e na Lei de Responsabilidade Fiscal.

O TCE-PR, ao julgar as contas, decidirá se são regulares, regulares com ressalva, ou irregulares, conforme preconiza o art. 245 do seu Regimento Interno. As contas serão julgadas regulares quando expressarem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos financeiros, a legalidade, a eficácia e a economicidade dos atos de gestão, bem como o atendimento das metas e objetivos. Quando julgar regulares as contas, o Tribunal dará quitação plena ao responsável.

De acordo com o art. 247, ainda do Regimento Interno do TCE-PR, as contas serão julgadas regulares com ressalvas, 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. As ressalvas constituem as observações do Relator, de natureza restritiva em relação a certos fatos verificados no exame das contas, quer porque discorda do que foi registrado, quer porque tais fatos não estão em conformidade com as normas aplicáveis.

Quando as contas forem julgadas regulares com ressalvas, o Tribunal de Contas dará quitação ao responsável ou a quem lhe tenha sucedido, ou determinará a adoção de medidas necessárias à correção das impropriedades ou faltas identificadas, de modo a prevenir a ocorrência de outras semelhantes, conforme preconiza o art. 17 da Lei Complementar Estadual nº 113 de 15/12/2005.

O art. 248 do Regimento Interno do TCE-PR disciplina as situações em que as contas serão julgadas irregulares: a) omissão no dever de prestar conta; b) infração à

norma legal ou regulamentar; c) dano ao erário, decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico; d) desfalque ou desvio de dinheiro, bens ou valores públicos; e) desvio de finalidade. O Tribunal poderá ainda julgar irregulares as contas no caso de reincidência no descumprimento de determinação de que o responsável tenha tido ciência.

3 METODOLOGIA

Trata-se de uma população finita e conhecida compreendendo os 399 municípios do Estado do Paraná. Os dados de todos os municípios foram coletados para o exercício de 2007. A pesquisa documental foi realizada no período de 15/10/2011 a 30/12/2011, através do sítio www.tce-pr.gov.br, o que permitiu o levantamento das prestações de contas dos municípios. De acordo com os acórdãos de julgamento, as prestações de contas dos municípios foram classificadas como aprovadas, regulares com ressalva, irregulares, ou não julgadas.

Foi escolhido o exercício de 2007 para o referido estudo, pois ao final da pesquisa, ou seja, 30/12/2011, o índice de municípios julgados correspondia a 86,8%, enquanto que em exercícios seguintes este índice encontrava-se baixo, dificultando a análise. No entanto, este fato não representa inércia por parte do Tribunal de Contas e sim o patamar em que se encontravam os julgamentos realizados. A análise foi elaborada em termos percentuais dos julgamentos concluídos.

3.1 ANÁLISE DE CONTEÚDO

Consiste em uma ferramenta para a pesquisa documental baseada em Laurence Bardin. De acordo com Bardin (1977, p.16), “a análise de conteúdo é uma técnica de investigação que tem por finalidade a descrição objetiva, sistemática e quantitativa do conteúdo manifesto da comunicação”.

O procedimento adotado está em conformidade com as ideias de Cooper e Schindler (2003), segundo as quais a fase inicial é quantitativa, com ênfase na tabulação das frequências dos termos contidos nos textos, tornando possível, em seguida, a interpretação qualitativa.

As prestações de contas julgadas como regulares, regulares com ressalva ou irregulares, foram associadas às fases do fluxo de atividades: 1 – Elaboração do orçamento; 2 – Descentralização de crédito; 3– Programação financeira; 4 – Execução da receita; 5 – Processo licitatório; 6 – Execução da despesa; 7 – Créditos adicionais; 8 – Contabilização; 9– Gestão; 10 – Controle interno; 11 – Auditoria-Controladoria.

Foram catalogadas 1.291 ressalvas nos julgados do exercício de 2007 e distribuídas individualmente de acordo com o fluxo de atividades proposto, sendo

exemplificadas no Quadro 1.

ATIVIDADES	EXEMPLOS DE RESSALVAS
1 – Elaboração e aprovação do orçamento	Utilização de dotações de Operações de Crédito não contratadas como recurso para suplementações em outros elementos de despesa diversas da fonte – art. 43, § 1º, inciso IV, da Lei 4.320 e art. 8º, parágrafo único, da LRF.
2 – Descentralização de crédito	Falta de transferência das disponibilidades para banco oficial durante o exercício.
3– Programação financeira	Obrigações financeiras sem o necessário suporte em disponibilidades, o que contraria o disposto no artigo 42 da Lei Complementar n.º 101/00.
4 – Execução da receita	Divergência entre as baixas da consignação do IRRF da Câmara não contabilizadas na receita da Prefeitura (DL 20 – Art. 1º, I - Multa LCE 113/2005.
5 – Processo licitatório	Realização de despesas sem licitação ou sem a devida formalização de processo de dispensa, em afronta à Lei n.º 8.666/93.
6 – Execução da despesa	Informação incorreta dos valores devidos ao INSS, ocasionando contribuição a menor, em desacordo com o disposto na Lei Federal n.º 8.212/91 e Instrução Normativa do INSS n.º 03/2005.
7 – Créditos adicionais	Abertura de créditos adicionais acima do limite autorizado, o que fere a Lei Federal n.º 4.320/64 e os art. 37, 165 e 1 67, inciso V, da Constituição da República; e da Instrução Normativa do INSS n.º 03/05.
8 – Contabilização	Divergência entre os saldos bancários constantes dos extratos apresentados e as informações prestadas no sistema informatizado.
9 – Gestão	Ressalva em razão da omissão do gestor na prestação de informação quanto à existência de saldo em contas bancárias mantidas pela Tesouraria municipal, em infração ao disposto nos art. 89 e 105, § 3º, da Lei Federal n.º 4.320/64.
10 – Controle interno	Omissão na nomeação do responsável pelo sistema de controle interno no exercício de 2007, em desacordo com os artigos 31, 70 e 74 da Constituição da República, com a previsão de aplicação de multa, nos termos do art. 87, inciso III, alínea f, da Lei Complementar Estadual n.º 113/2005.
11 – Auditoria- Controladoria	Irregularidade constatada pelo controle interno e não sanada, caracterizada pela ausência de pagamento dos salários referentes ao mês de dezembro e do 13º salário.

Quadro 1- Exemplos de Ressalvas Catalogadas por Atividade

Fonte: TCE-PR

Observa-se que algumas ressalvas constam simultaneamente em mais de uma fase do fluxo de atividade, pois são motivadas por falhas apresentadas em mais de uma área. Movimentação de recursos em instituição financeira privatizada está enquadrada como uma falha de Auditoria-Controladoria, como também de Gestão, uma vez que não teriam sido tomadas as necessárias medidas administrativas.

Marconi e Lakatos (2005) comentam que, na análise, procura-se evidenciar as relações existentes entre o que se está estudando e outros fatores. Diante disso, os municípios foram agrupados por classes de população, conforme o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), conforme evidenciado na Tabela 1.

Tabela 1 – Estratos Populacionais

Estrato	Número de municípios	%
Até 5.000	111	27,8
Entre 5.001 e 20.000	200	50,1
Entre 20.001 e 100.000	72	18,1
Entre 100.001 e 500.000	14	3,5
Acima de 500.000	2	0,5
TOTAL DE MUNICÍPIOS	399	100,0

Fonte: IBGE (2011)

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Na Tabela 2, o total das ressalvas apresentadas é desdobrado por estrato populacional dos municípios paranaenses.

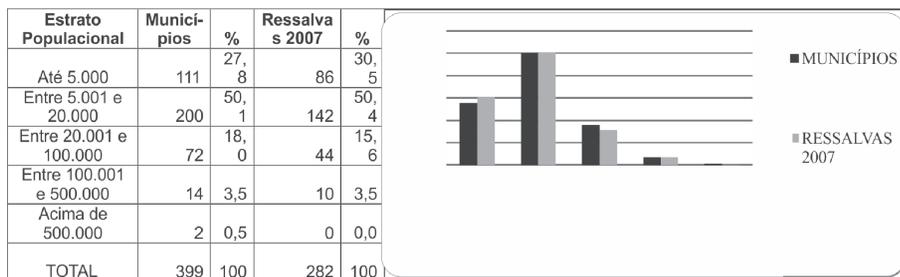
TABELA 2 – JULGAMENTOS RELATIVOS AO EXERCÍCIO DE 2007

Exercício 2007								
Julgamento das contas	Até 5.000	Entre 5001 e 20000	Entre 20001 e 100000	Entre 100001 e 500000	Acima de 500000	Total	% s/ julgados	% Total
Não julgadas	7	26	16	3	1	53	-	13,2
Regulares	18	32	12	1	1	64	18,5	16,0
Regulares com ressalvas	72	118	35	10	0	235	67,9	59,0
Irregulares	14	24	9	0	0	47	13,5	11,8
Total dos Julgamentos	111	200	72	14	2	399	-	100,0
Total %	27,8	50,2	18,0	3,5	0,5	100,0	100	

Fonte: IBGE, TCE-PR

As prestações de contas não julgadas representam 13,2% dos municípios. Dos municípios julgados, 81,4% tiveram algum tipo de ressalva, enquanto 18,5% foram julgadas regulares, concentrando-se nos municípios até 100.000 habitantes. As ressalvas provenientes das contas julgadas regulares com ressalvas e irregulares totalizaram 282 e são apresentadas na Figura 1.

FIGURA 1 - RESSALVAS RELATIVAS AO EXERCÍCIO DE 2007, POR ESTRATO POPULACIONAL



Fonte: IBGE, TCE-PR

Percebe-se que as distribuições por estrato de população e por percentual do total de ressalvas não diferem substancialmente. Há apenas indicação de que os municípios menores, com população abaixo de 5 mil habitantes, estão mais sujeitos a

ressalvas, enquanto os municípios de porte médio, com população acima de 20 mil e não superior a 100 mil habitantes, ao contrário, estariam menos sujeitos a tais restrições.

As ressalvas apresentadas nos julgamentos, classificadas conforme o fluxo de atividades, são demonstradas na Tabela 3.

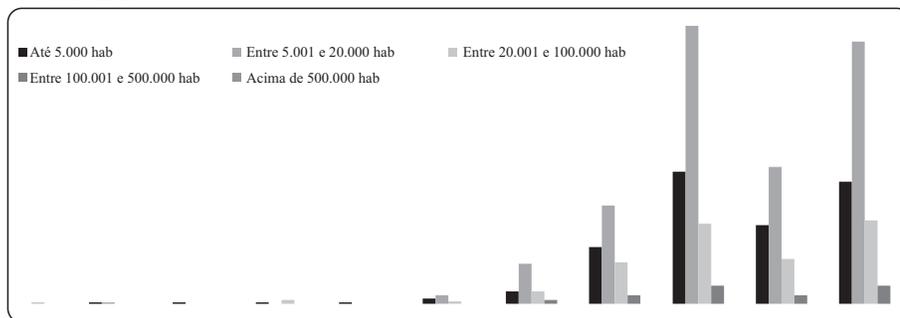
TABELA 3 – RESSALVAS APRESENTADAS ÀS CONTAS DE 2007, POR ATIVIDADE

EXERCÍCIO 2007	FAIXA POPULACIONAL					Total	% Total
	Até 5.000	Entre 5.001 e 20.000	Entre 20.001 e 100.000	Entre 100.001 e 500.000	Acima de 500.000		
Fluxo de atividade							
Elaboração do Orçamento	0	0	1	0	0	1	0,08%
Descentralização de Crédito	1	1	0	0	0	2	0,15%
Programação Financeira	1	0	0	0	0	1	0,08%
Execução da Receita	1	0	3	0	0	4	0,31%
Processos Licitatórios	1	0	0	0	0	1	0,08%
Execução da Despesa	4	7	2	0	0	13	1,01%
Créditos Adicionais	10	33	10	3	0	56	4,34%
Contabilização	47	81	34	7	0	169	13,09%
Gestão	109	230	66	15	0	420	32,53%
Sistema de Controle Interno	65	113	37	7	0	222	17,20%
Auditoria-Controladoria	101	217	69	15	0	402	31,14%
Total	340	682	222	47	0	1.291	100,00%
Total %	26,34%	55,83%	17,20%	3,64%	0,00%	100,0%	
Média de Ressalvas por Município	3,06	3,41	3,08	0,64	0	3,24	

Fonte: TCE-PR

O Gráfico 1 proporciona uma visualização das informações da Tabela 4. Constatou-se que as ressalvas provenientes de falhas na gestão representaram 32,53%. A segunda posição é ocupada pela atividade de auditoria e controladoria, com 31,14%. Observa-se que, em conjunto, a gestão e auditoria-controladoria representam quase dois terços das ressalvas apresentadas às contas daquele período. A terceira posição é ocupada pelo sistema de controle interno, com 17,2%, seguido por Contabilidade com 13,1%. Quando se observa que mais de 94% das ressalvas se concentram nessas 4 fases do fluxo de atividades, não pode haver dúvida de sua importância.

GRÁFICO 1 – RESSALVAS APRESENTADAS ÀS CONTAS DE 2007, POR ATIVIDADE



Fonte: TCE-PR

Os perfis de ressalvas entre as classes de municípios são demonstrados na Tabela 4.

TABELA 4 – PERFIL DAS RESSALVAS ENTRE AS CLASSES DE MUNICÍPIOS

EXERCÍCIO 2007	FAIXA POPULACIONAL					Total %
	Fluxo de atividade	Até 5.000	Entre 5.001 e 20.000	Entre 20.001 e 100.000	Entre 100.001 e 500.000	
Elaboração do Orçamento	0,00%	0,00%	0,45%	0,00%	0,00%	0,08%
Descentralização de Crédito	0,29%	0,15%	0,00%	0,00%	0,00%	0,15%
Programação Financeira	0,29%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,08%
Execução da Receita	0,29%	0,00%	1,35%	0,00%	0,00%	0,31%
Processos Licitatórios	0,29%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,08%
Execução da Despesa	1,18%	1,03%	0,90%	0,00%	0,00%	1,01%
Créditos adicionais	2,94%	4,84%	4,50%	6,38%	0,00%	4,34%
Contabilização	13,82%	11,88%	15,32%	14,89%	0,00%	13,09%
Gestão	32,06%	33,72%	29,73%	31,91%	0,00%	32,53%
Sistema de Controle Interno	19,12%	16,57%	16,67%	14,89%	0,00%	17,20%
Auditoria-Controladoria	29,71%	31,82%	31,08%	31,91%	0,00%	31,14%
Total %	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%
Total de Ressalvas	340	682	222	47	0	1.291

Fonte: Dados da pesquisa

Os perfis das ressalvas em relação à faixa populacional são muito semelhantes, excetuando a faixa populacional acima de 500.000 habitantes, composta por apenas 2 municípios, mostrando que o conjunto Contabilização, Gestão, Sistema de controle interno e Auditoria-controladoria predominam nas incidências das ressalvas e estão distribuídas nas mesmas proporções entre as faixas populacionais.

A gestão predomina como a mais recorrente, pois dela derivam outras ressalvas pela falta de coordenação da gestão. A Auditoria e controladoria possuem um percentual bastante significativo, pois a sua inoperância acarreta lacunas para a ocorrência de inconsistências e irregularidades que geram ressalvas. O Sistema de controle interno, quando omissivo, não permite ao gestor informações fidedignas para coordenação e condução dos delineamentos traçados no PPA e LDO. A contabilização, como instrumento de controle e transparência é fundamental para que a informação seja a mais correta possível.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral proposto no presente artigo foi identificar as ressalvas na prestação de contas municipais do Estado do Paraná relativas ao exercício de 2007 e suas causas, para possibilitar aperfeiçoamentos gerenciais capazes de reduzi-las ou eliminá-las.

Do total dos 399 municípios, 53 não tiveram suas contas julgadas. Dos 346 cujas contas foram julgadas, 282 receberam algum tipo de ressalva, ou seja, 81,5%.

Os percentuais são bastante elevados e mostram que a grande maioria dos municípios apresenta algum tipo de problema para aprovação de suas contas.

Os fatores geradores de ressalvas decorrentes da Gestão representam 32,5% do total, seguido pela Auditoria-Controladoria com 31,1%, Sistema de Controle Interno com 17,2% e Contabilidade com 13,1%. Os municípios do estrato populacional entre 5001 e 20.000 habitantes concentram esta ocorrência, com 55,8%.

Observa-se, no entanto, que os municípios na faixa populacional entre 5001 e 20.000 habitantes, representam 50,1% do total dos municípios, o que poderia distorcer a análise. Fez-se então a análise pela média de ressalvas por município obtendo 3,41 ressalvas por município, sendo a maior entre as faixas populacionais. Esta constatação vem ao encontro do que expõe Cordeiro (2001), em que os municípios com população entre de 10 a 20 mil habitantes, representam uma dificuldade política e organizacional.

As ressalvas relacionadas ao conjunto Sistema de controle interno, contabilização, auditoria-controladoria e principalmente gestão representam 94% do total no exercício de 2007, mantendo a mesma proporcionalidade entre as classes de municípios.

Estes resultados mostram que os pequenos municípios, aqueles até 5.000 e entre 5.001 e 20.000 habitantes, são os mais suscetíveis às ressalvas nos julgamentos das prestações de contas. No entanto, os grandes municípios não estão imunes a esta ocorrência conforme demonstrado, considerando-se que apenas dois deles encontram-se no estrato populacional acima de 500.000 habitantes.

A estrutura organizacional é caracterizada pela falta de investimentos em treinamento de pessoal qualificado, *software* e *hardware* compatíveis para a atividade, e ainda, despreparo do contador, falta de auditor interno, e muitas vezes não possui o Sistema de Controle interno implantado, o que foi motivo de ressalva para muitos municípios. Soma-se a isto, o gestor, muitas vezes desprovido de conhecimentos básicos dos preceitos da legislação atinentes a coisas públicas, fatos esses que justificam os resultados aqui obtidos.

A prestação de contas é um dos deveres dos administradores públicos e de todos aqueles que compõem o rol de responsáveis na guarda de recursos públicos. Os procedimentos da prestação de contas envolvem a apresentação de documentos fidedignos para possibilitar o juízo de valores a respeito dos atos praticados por quem presta contas. É necessário que o gestor público tenha conhecimento dos procedimentos necessários para elaborar adequadamente a prestação de contas. Portanto, uma atuação mais eficaz e eficiente do gestor poderia minimizar a situação demonstrada.

Os preceitos atuais da Contabilidade Governamental necessitam de contabilizações coerentes com os atos e fatos contábeis realizados em acordo com o plano de contas, um sistema de controle interno e controladoria que possa dar respaldo

aos atos da gestão, monitorar os controles internos de cada área de execução estabelecendo uma matriz de risco para uma atuação efetiva da Auditoria. Caso contrário, as ressalvas nas prestações de contas serão contumazes.

Sugere-se que futuras pesquisas realizem a replicação da análise para outros exercícios, comparando os resultados no sentido de verificar possíveis avanços na realidade posta. Igualmente, recomenda-se que as quatro áreas que demonstraram maior incidência de ressalvas sejam alvo de maior controle por parte das instituições públicas, de forma a incrementar seus processos.

REFERÊNCIAS

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa, Edições 70, 1977.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

_____. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

_____. **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.

_____. **Lei nº 8.666**, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal. Institui normas para as licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências.

_____. **Lei nº 10.257**, de 10 de julho de 2001. Regulamenta os artigos 182 e 183 da Constituição Federal estabelecem diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências.

_____. **Lei nº 11.638**, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

_____. **Lei do Estado do Paraná nº 113**, de 15 de dezembro de 2005. Dispõe sobre a Lei Orgânica do tribunal de Contas do Estado do Paraná.

_____. **Portaria 467** de 06 de agosto de 2009 da Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda. Disponível em: <[http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_467_2009_PCP_PCE_PCASP .pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_467_2009_PCP_PCE_PCASP.pdf)>. Acesso em: 10 jan. 2012.

_____. **Resolução CFC nº 1.128**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 30 dez. 2011.

_____. **Resolução CFC nº 1.129**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 30 dez. 2011.

_____. **Resolução CFC nº 1.130**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 30 jan. 2011.

_____. **Resolução CFC nº 1.131**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 30 dez. 2011.

_____. **Resolução CFC nº 1.132**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 30 dez. 2011.

_____. **Resolução CFC nº 1.133**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 30 dez. 2011.

_____. **Resolução CFC nº 1.134**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 30 dez. 2011.

_____. **Resolução CFC nº 1.135**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 30 dez. 2011.

_____. **Resolução CFC nº 1.136**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <www.cfc.org.br>. Acesso em: 30 dez. 2011.

_____. **Resolução CFC nº 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. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 30 dez. 2011.

_____. **Resolução CFC nº 1366**, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de custos do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 30 dez. 2011.

COOPER, D.R.; SCHINDLER, P.S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. São Paulo: Bookman, 2003.

CORDEIRO, H. Descentralização, universalidade e equidade nas reformas de saúde. **Ciência & Saúde Coletiva**, 6(2):319-328, 2001.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GIUBERTI, Ana Carolina. **Efeitos da lei de responsabilidade fiscal sobre os gastos dos municípios brasileiros**. 2005. 54f. Dissertação (Mestrado em Economia) - Departamento de Economia da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE – Disponível em: <www.ibge.gov.br/home/#divtema_populacao>. Acesso em: 30 dez. 2011.

Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC. Código das melhores práticas de governança corporativa. São Paulo: 2004. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br>>. Acesso em: 28 dez. 2011.

KOPPELL, Jonathan GS. **Pathologies of Accountability**: ICANN and the Challenge of “Multiple Accountabilities Disorder”. *Public Administration Review* January/February 2005, v. 65, n. 1

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília: Francisco Glauber Lima Mota, 2009.

PALAVÉRI, Marcelo. **Pregão nas licitações municipais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

PIRES, João Batista Fortes de Souza. **Contabilidade pública**. Brasília: Fraco e Fortes, 2001.

REGIMENTO INTERNO DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ. Disponível em: <www.tce.pr.gov.br/acervo/2011/02/3580615.pdf>. Acesso em: 30 dez. 2011.

PIRES, João Batista Fortes de Souza. **Contabilidade pública**. Brasília: Fraco e Fortes, 2001.

SLOMSKI, Valmir. Controladoria e governança na gestão pública. São Paulo: Atlas, 2005.

SUNDFELD, Carlos Ari. Contratos administrativos – acréscimos de obras e serviços – alteração. In: **Revista Trimestral de Direito Público**, n. 2, São Paulo: Malheiros, 1998.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ. Disponível em: <http://www.tce.pr.gov.br/servicos_sim_consultaprestacaoconta.asp>. Acesso em: 28 nov. 2011.