



UNIVERSIDADE ESTADUAL DO CEARÁ
CENTRO DE ESTUDOS SOCIAIS APLICADOS
MESTRADO PROFISSIONAL EM PLANEJAMENTO E POLÍTICAS PÚBLICAS

GILBERTO BRUNO ANDRADE DE OLIVEIRA

**SISTEMA DE CONTABILIDADE COMO FERRAMENTA DE PLANEJAMENTO E
DE CONTROLE DA EXECUÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS: UM ESTUDO NOS
MUNICÍPIOS DO ESTADO DO CEARÁ**

FORTALEZA – CEARÁ

2023

GILBERTO BRUNO ANDRADE DE OLIVEIRA

SISTEMA DE CONTABILIDADE COMO FERRAMENTA DE PLANEJAMENTO E DE
CONTROLE DA EXECUÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS: UM ESTUDO NOS
MUNICÍPIOS DO ESTADO DO CEARÁ

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Planejamento e Políticas Públicas do Centro de Estudos Sociais Aplicados da Universidade Estadual do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Planejamento e Políticas Públicas. Área de concentração: Planejamento e Políticas Públicas.

Orientadora: Profa. Dra. Maria Lírida Calou de Araújo Mendonça

FORTALEZA – CEARÁ

2023

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Estadual do Ceará
Sistema de Bibliotecas

Oliveira, Gilberto Bruno Andrade de.

Sistema de contabilidade como ferramenta de planejamento e de controle da execução de políticas públicas: um estudo nos municípios do estado do Ceará [recurso eletrônico] / Gilberto Bruno Andrade de Oliveira. - 2022.

83 f. : il.

Dissertação (MESTRADO PROFISSIONAL) - Universidade Estadual do Ceará, Centro de Estudos Sociais Aplicados, Curso de Mestrado Profissional Em Planejamento E Políticas Públicas - Profissional, Fortaleza, 2022.

Orientação: Prof.^a Dra. Maria Lírida Calou de Araújo Mendonça.

1. Sistema de contabilidade. 2. Governança. 3. Accountability. 4. Transparência. 5. Controle.. I. Título.

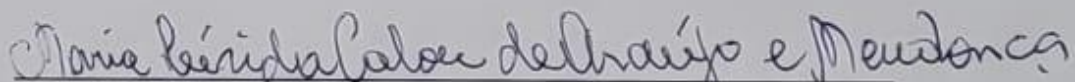
GILBERTO BRUNO ANDRADE DE OLIVEIRA

SISTEMA DE CONTABILIDADE COMO FERRAMENTA DE PLANEJAMENTO
E DE CONTROLE DA EXECUÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS: UM ESTUDO
NOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO CEARÁ

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Planejamento e Políticas Públicas do Centro de Estudos Sociais Aplicados da Universidade Estadual do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do título de mestre em Planejamento e Políticas Públicas. Área de concentração: Planejamento e Políticas Públicas.

Aprovada em: 17/08/2022

BANCA EXAMINADORA



Prof.^a Dr.^a Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça (Orientadora)
Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Ceará - IFCE



Prof. Dr. Saulo Nunes de Carvalho Almeida
Centro Universitário Católica de Quixadá – UNICATÓLICA



Prof.^a Dr.^a Ana Paula Maria Araújo Gomes
Centro Universitário Católica de Quixadá - UNICATÓLICA

AGRADECIMENTOS

A Deus pela minha saúde e de minha família.

À minha amada esposa, Thaisse Craveiro, pela presença constante e pelo apoio incondicional, sobretudo por ser minha fortaleza.

Aos meus queridos pais Gilberto e Gracy, pela dedicação e ensinamentos que, mesmo em alguns momentos inconscientes, moldaram minha mentalidade com valores voltados à importância do trabalho duro.

Aos meus irmãos Diego, Juninho e Renata, pelo companheirismo no enfrentamento dos problemas que surgiam ao longo da nossa vida da infância à fase adulta.

À professora Lírida, por ter aceitado tamanho desafio de me orientar em um momento tão conturbado.

À Universidade Estadual do Ceará – UECE, por ser a instituição que me acolheu com muito carinho na graduação e agora neste programa de mestrado.

A todos familiares, amigos e colegas que de alguma forma, mesmo que indiretamente, contribuíram com meu aprendizado.

RESUMO

Trabalhos de auditoria do Tribunal de Contas do Estado do Ceará realizados no período de transição de governo (entre as eleições e o início do novo mandato) foram a inspiração a esta pesquisa, em que foi detectado extravio de dados, informações e documentos contábeis da gestão em final de mandato, que são insumos fundamentais à manutenção da continuidade dos serviços públicos e atividades administrativas quando da transferência de poder. Houve prejuízo à continuidade de diversas operações, como manutenção da cadeia de registros contábeis, execução de despesa orçamentária, pagamentos, levantamento de prioridades, acompanhamento de projetos, programas e ações, acesso a contas bancárias, dentre outros. As conclusões dessas auditorias apontaram como motivos a esses prejuízos, potenciais ou consumados, a inexistência de uma estrutura administrativa permanente, formalmente instituída com competências definidas em lei, e não por instrumento precário como contratos, que contemplasse cargos públicos de vínculo efetivo de natureza finalística para o exercício da atividade contábil no âmbito da Administração Pública. O Poder Executivo Federal, com vistas a se adequar aos Princípios de Governança, instituiu Sistema de Contabilidade com competências legais e cargos públicos de atribuições finalísticas de contabilidade, estrutura pioneira no Brasil e que tem sido paradigma a outros entes da república. A contabilidade nos municípios auditados pelo TCE era exercida diretamente por entidades contratadas para prestação de serviços de assessoria contábil (atividade assessoria), o que comprometia a independência dos profissionais e do próprio serviço, visto que a relação era contratual, e não legal, sujeita a decisões da autoridade contratante – até mesmo a ordens ilegais de gestor eventualmente com más intenções. A partir disso, com intuito de verificar quantos municípios cearenses se encontravam em condição semelhante à dos auditados pelo TCE, realizou-se estudo de caso de elementos exaustivos do objeto específico: Sistema de Contabilidade no âmbito da administração pública municipal, visto que se coletou dados do sistema de consulta de processos de prestações de contas disponível no portal do Tribunal de Contas do Estado – TCE/CE referentes a todos os 184 (cento e oitenta) municípios do estado do Ceará, por meio de cada processo de prestação de contas apresentados, de modo a identificar a existência de estrutura de contabilidade nas Administrações Públicas, e em caso afirmativo se atendiam aos fundamentos de governança. Após análise dos dados coletados, verificou-se que 107 (cento e sete), dos 184 (cento e oitenta e quatro) municípios cearenses dispõem de órgão/setor/departamento para desempenho de atividades finalísticas de contabilidade, o que representa 58,15% do total. No entanto, apenas dois municípios em que houve a implantação

de órgão/setor/departamento contábil, apenas em dois deles o comando era exercido por servidor público municipal (municípios de Fortaleza e Sobral), sendo todos os demais comandados por entidades contratadas para prestação de serviços de assessoria contábil. Também se identificou que 60 (sessenta) municípios não contavam com órgão/setor/departamento de contabilidade, perfazendo a taxa de 32,61%, e para 17 (dezessete) municípios os dados necessários à apuração não estavam disponíveis. Desse modo, tendo em vista que 165 (cento e sessenta e cinco) municípios, dos 184 (cento e oitenta e quatro) municípios cearenses, não dispõem de setor contábil ou de profissionais com vínculo efetivo habilitados ao exercício da atividade contábil, conclui-se que os modelos de organização administrativa adotados pela grande maioria dos municípios do estado do Ceará não atendem aos princípios de governança.

Palavras-Chave: Sistema de contabilidade. Governança. *Accountability*. Transparência. Controle.

ABSTRACT

Audit work carried out in some cities in Ceará by the State Audit Court of Ceará detected that the loss of data, information, and accounting documents made it unfeasible or impaired the continuity of public services and administrative activities, such as maintaining the chain of accounting records, budget expenditure execution, payments, survey of priorities, monitoring of projects, programs, and actions, and access to bank accounts, among others. The conclusions of these audits pointed to the inexistence of a formally instituted administrative structure that contemplated effective public positions of a finalistic nature for the exercise of accounting activity within the Public Administration, the way in which the Federal Executive Branch was organized with a view to adapting to the Principles of Governance, as reasons for these losses, both potential and actual. From this, a case study of exhaustive elements of the specific object was carried out: Accounting System in the scope of municipal public administration, since data was collected from access the system of accountability processes available on the website of the State Audit Court - TCE/CE referring to all 184 (one hundred and eighty) cities of the state of Ceará, through each accountability process presented, in order to identify the existence of an accounting structure in Public Administrations, and if so, if they met the fundamentals of governance. After analyzing the data collected, it was verified that 107 (one hundred and seven) of the 184 (one hundred and eighty-four) municipalities in Ceará have an department to perform accounting finalistic activities, which represents 58.15% of the total. However, only in two municipalities where there was the implementation of an accounting department, the command was exercised by a municipal civil servant (Fortaleza and Sobral), and all the others were commanded by entities contracted to render accounting advisory services. Considering that 165 (one hundred and sixty-five) of the 184 (one hundred and eighty-four) municipalities in the state of Ceará do not have an accounting sector or professionals with a permanent position in the accounting profession, it can be concluded that the administrative organization models adopted by the great majority of the municipalities in the state of Ceará do not comply with the governance fundamentals.

Keywords: Accounting system. Governance. Accountability. Transparency. Control.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 -	Estrutura do Sistema de Orçamento Federal.....	31
Figura 2 -	Estrutura do Sistema de Administração Financeira Federal.....	34
Figura 3 -	Estrutura do Sistema de Controle Interno Federal.....	38
Tabela 1 -	Resultado da análise dos dados coletados nas prestações de contas dos 184 municípios do estado do Ceará.....	73

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 -	Princípios de Governança.....	23
Quadro 2 -	Competências do Sistema de Planejamento Federal e do Sistema de Orçamento Federal.....	29
Quadro 3 -	Funções dos órgãos componentes do Sistema de Controle Interno definidas pela Instrução Normativa nº 01/2017 do extinto Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará – TCM/CE.....	37
Quadro 4 -	Componentes necessários ao Sistema de Contabilidade.....	48
Quadro 5 -	Finalidades, organização e competências do Sistema de Contabilidade Federal definidas pela Lei nº 10.180/2001.....	50
Quadro 6 -	Sistema de Contabilidade do Governo do Estado de Pernambuco.....	51
Quadro 7 -	Correlação entre o Sistema de Contabilidade e os demais sistemas administrativos do Poder Executivo Federal.....	57
Quadro 8 -	Síntese do Modelo Integrado de Gestão do Poder Executivo Federal.....	63
Quadro 9 -	Dados coletados nas prestações de contas dos 184 municípios do estado do Ceará.....	66

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRASCA	Associação Brasileira das Companhias Abertas
APIMEC	Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais
BACEN	Banco Central do Brasil
BM&FBOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo
CASP	Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGE	Contadoria Geral do Estado
CGU	Controladoria Geral da União
CISSET	Controle Interno Setorial
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CPI	Comissão Parlamentar de Inquérito
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
DFC	Demonstração dos Fluxos de Caixa
DNOCS	Departamento Nacional de Obras Contra as Secas
DOAR	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
DVA	Demonstração do Valor Adicionado
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFRS	International Financial Reporting Standards
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
LC	Lei Complementar
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual

LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
NBC T	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PPA	Plano Plurianual
PROMOEX	Programa de Modernização do Controle Externo dos Estados e Municípios Brasileiros
QDD	Quadro de Detalhamento de Despesas
SAD	Secretaria de Administração
SCI	Sistema de Controle Interno
SCI-PEF	Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal
SECGE	Secretaria da Controladoria Geral do Estado
SEPLAG	Secretaria de Planejamento, Orçamento e Gestão
SIAFI	Sistema de Administração Financeira do Governo Federal
SIAFIC	Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle
SIDOR	Sistema Integrado de Dados Orçamentários
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
STF	Supremo Tribunal Federal
TCE/CE	Tribunal de Contas do Estado do Ceará
TCM/CE	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	13
2	METODOLOGIA.....	17
3	GOVERNANÇA NO SETOR PÚBLICO.....	18
4	SISTEMAS ESTRUTURADORES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – FORMAS DE OPERACIONALIZAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DE GOVERNANÇA.....	25
4.1	Sistema de Planejamento e Orçamento.....	25
4.2	Sistema de Administração Financeira.....	31
4.3	Sistema de Controle Interno.....	34
4.4	Controle Externo.....	40
4.5	Sistema de Contabilidade.....	42
4.5.1	Um Breve Histórico da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil.....	43
4.5.2	Estrutura Orgânica e Funcionamento do Sistema de Contabilidade.....	48
4.6	Síntese do Modelo de Integrado de Gestão do Poder Executivo Federal.....	62
5	RESULTADOS DA ANÁLISE DAS ESTRUTURAS ADMINISTRATIVAS DE CONTABILIDADE NOS MUNICÍPIOS CEARENSES.....	65
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	75
	REFERÊNCIAS.....	79

1 INTRODUÇÃO

O Sistema de Contabilidade, objeto central deste Trabalho, pode ser compreendido basicamente pelo conjunto de três fatores: (i) estrutura orgânica (órgão/setor encarregado da atividade contábil); (ii) cargos públicos, de provimento efetivo (mediante concurso público) e de livre nomeação e exoneração (cargo em comissão para funções de direção, chefia ou assessoramento), destinados a profissionais habilitados ao exercício da contabilidade (contadores e técnicos em contabilidade); e (iii) a própria atividade contábil. Um Sistema de Contabilidade que contemple estes elementos guarda aderência aos Princípios de Governança do Setor Público, por viabilizar a mitigação do conflito de interesses entre administradores e administrados: o Conflito de Agência (SILVEIRA, 2021, p. 184). Por outro lado, a inexistência de um Sistema de Contabilidade formalmente instituído e estruturado de acordo com tais Princípios pode acarretar no extravio de dados, informações e documentos relativos a operações orçamentárias, financeiras, contábeis, operacionais e patrimoniais realizadas pela Administração Pública, em virtude de que o domínio da cadeia de serviços contábeis ser exercido por terceiros, normalmente entidades ou profissionais contratados para a prestação de serviços de assessoria contábil, com compromisso contratual, por vezes até eleitoral, com o grupo governante, e não com o ente público: o município.

Como ponto de partida a esta pesquisa, adotou-se como fonte de inspiração alguns trabalhos de auditorias¹ realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará realizados no período de transição de governo (entre as eleições e a posse do governante eleito), em que se detectou o extravio de dados, informações e documentos contábeis em Prefeituras Municipais cearenses, o que prejudicou a continuidade da prestação de serviços públicos e atividades administrativas quando do início da nova gestão. As auditorias concluíram que o problema foi causado principalmente pela inexistência de um Sistema de Contabilidade formalmente instituído e em funcionamento, caracterizando assim o Conflito de Agência (conflito entre administradores e administrados), matéria cujo conceito está inserido na terceira seção do Trabalho. Desse modo, tendo em vista a relevância do tema em relação ao interesse público, buscou-se neste Trabalho demonstrar se as estruturas administrativas e o funcionamento dos Sistemas de Contabilidade no âmbito das administrações públicas dos municípios cearenses são aderentes aos princípios de governança do setor público.

¹ Processo nº 32676/2018-4, Processo nº 09720/2018-9, Processo nº 38695/2018-5, Processo nº 27091/2019-2; disponíveis em <https://www.tce.ce.gov.br/cidadao/consulta-de-processos>

Importante ressaltar que as situações encontradas nos trabalhos de auditoria do Tribunal de Contas geraram prejuízos importantes, consumados ou potenciais, à prestação de serviços públicos e atividades administrativas dos entes municipais auditados, e esse resultado se deu em virtude da indisponibilidade do insumo básico à tomada de decisões e ao controle da coisa pública: a informação fidedigna, tempestiva, relevante e útil. Nesse diapasão, destaca-se que o extravio de informações é capaz de inviabilizar, por exemplo, a concessão de aposentadoria a servidor público que tenha contribuído regularmente com a previdência social por mais de trinta anos simplesmente porque a Administração Pública não resguardou os dados e comprovantes necessários. Outro fator relevante que pode ser ocasionado pelo cenário detectado pelo Tribunal foi a impossibilidade de a Administração Pública desenvolver o planejamento, a formulação de orçamento e a estimativa de fluxo de caixa para atendimento de demandas importantes da sociedade, como construção de estradas, fornecimento de alimentação escolar, transporte escolar, atendimentos de saúde, e até mesmo manter o equilíbrio das contas públicas, visto a carência ou inconfiabilidade dos dados disponíveis. Não é raro encontrar obras promovidas pelo Poder Público paralisadas por problemas de ordem orçamentário-financeira gerados por planejamentos baseados em informações não confiáveis.

Quanto ao desenvolvimento do conteúdo, a terceira seção do trabalho apresenta alguns conceitos de governança corporativa, em especial os desenvolvidos pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC, que o traduzem como o “sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas”. A seção traz, ainda, teorias de Rosseti (2004, p.111) e de Silveira (2021, p. 184) de que a governança corporativa surgiu a partir do fator denominado por eles de “Conflito de Agência”, que em resumo significa o surgimento de interesses conflitantes entre os proprietários da corporação: os acionistas, e os administradores: diretoria. Nesse contexto, com intuito de mitigar os conflitos de agência, foram desenvolvidas pelas grandes corporações e por estudiosos do tema os Princípios de Governança.

A quarta seção aborda o modelo pioneiro de gestão integrada da administração pública: a estrutura implementada pelo Poder Executivo Federal por intermédio da Lei nº 10.180 de 06 de fevereiro de 2001, que contempla sistemas administrativos com competências e atividades interdependentes, quais sejam: Sistema de Planejamento e Orçamento, Sistema de Administração Financeira, Sistema de Controle Interno e Sistema de Contabilidade. A seção é composta por sessões que descrevem cada um dos sistemas federais, iniciando pelo planejamento, que nas palavras de Chiavenato (2014, p. 185) consiste em interpretar a missão

institucional, traçar objetivos e constituir mecanismos ao seu alcance. Giacomoni (2010, p. 211) classifica o planejamento do setor público em programações de médio e de longo prazos, em que o primeira detalha o segundo ao aspecto operacional, de execução. Nesse contexto de integração entre o planejamento e o orçamento, o art. 165 da Constituição Federal de 1988 inaugurou o atual modelo de planejamento com detalhamento de planos de níveis estratégico, tático e operacional, respectivamente o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual.

A segunda subseção da quarta seção apresenta os conceitos e atividades desempenhadas pelo Sistema de Administração Financeira, que basicamente trata de aspectos relacionados às disponibilidades de caixa, previsão e controle de ingressos e dispêndios de recursos, programação financeira, e tem como objetivo manter o equilíbrio financeiro do ente. Francisco Glauber Lima Mota (2009) destaca a programação financeira como atividade fundamental a um fluxo financeiro equilibrado. A terceira subseção descreve o Sistema de Controle Interno, já previsto no ordenamento jurídico pátrio desde antes da Constituição Federal de 1988, que segundo Paredes (2013, p. 13) foi concebido como um sistema complexo, composto por partes interrelacionadas, com a função de viabilizar aos gestores a condução da entidade aos objetivos traçados e à mitigação/eliminação de riscos que comprometam esta trajetória. A quarta subseção faz um breve relato sobre o Sistema de Controle Externo, no Brasil desempenhado pelos Tribunais de Contas.

A quinta subseção da quarta seção dispõe sobre a evolução da contabilidade, em especial a Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP, juntamente com os conceitos já descritos nesta introdução, bem como o detalhamento da estrutura e das competências do Sistema de Contabilidade Federal. Também consta ênfase no fornecimento dos insumos necessários ao desempenho das funções dos demais sistemas, especialmente quanto à importância de se realizar procedimentos de reconhecimento, mensuração e evidenciação de acordo com as normas e princípios de contabilidade, de modo a viabilizar o fornecimento de informações mais tempestivas, fidedignas, relevantes e uteis aos personagens interessados (*stakeholders*), além de destacar o objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP: fornecimento de informações para a tomada de decisões e prestação de contas (*accountability*).

A quinta seção contempla os resultados da pesquisa realizada nas estruturas administrativas dos municípios cearenses, que teve como base os processos de prestações de contas que são apresentados anualmente ao Tribunal de Contas do Estado do Ceará – TCE, por força do art. 70, § 1º da Constituição Federal de 1988. Esta fase demonstra se cada um dos 184

municípios do Estado dispõe de estrutura administrativa competente ao exercício das atividades contábeis, bem como se há cargos públicos correspondentes. Esta seção também identifica quem é responsável pelos serviços de contabilidade do município – se servidor público efetivo ou de provimento em comissão, ou entidade contratada para prestação de serviços de assessoria contábil, ou inexistente.

Por fim, o Trabalho traz as conclusões que indicam se os sistemas de contabilidade existentes nos municípios do estado do Ceará são aderentes aos Princípios de Governança ou não.

2 METODOLOGIA

O presente trabalho possui natureza de pesquisa aplicada, visto que traz conhecimentos para aplicação na prática, pertinentes à atividade contábil desenvolvida no cotidiano das gestões públicas municipais.

No tocante à abordagem, trata-se de pesquisa qualitativa, em virtude de conter descrição de uma situação sem a utilização de índices numéricos, trazendo aspectos mais subjetivos do problema, como as estruturas administrativas no âmbito da administração pública municipal.

Quanto aos objetivos, tem-se pesquisa descritiva, pois o trabalho assume, em geral, a forma de levantamento de informações sobre a contabilidade governamental dos municípios, contudo, adotando em alguns momentos condição de pesquisa exploratória, em virtude da exposição de pesquisas bibliográficas, legislação e princípios pertinentes à Ciência Contábil em geral.

No tocante aos procedimentos, a pesquisa possui caráter bibliográfico, decorrente de consulta de amplo material divulgado, como livros, artigos, normas; tanto relacionados à Ciência Contábil quanto à organização político-administrativa dos municípios. Também alcança condição de estudo de caso por envolver exaustivo estudo de objeto específico: Sistema de Contabilidade no âmbito da administração pública municipal. Esta coleta de dados foi realizada no sistema de consulta de processos de prestações de contas disponível no portal do Tribunal de Contas do Estado – TCE/CE, referentes a todos os 184 (cento e oitenta) municípios do estado do Ceará, por meio de cada processo de prestação de contas apresentados.

Quanto ao período a que se refere a pesquisa, para que fosse possível abranger todos os municípios cearenses, os dados foram coletados de processos da competência do exercício de 2020, visto que o prazo para prestação de contas para anos posteriores se encontrava vigente até o fechamento dos trabalhos, portanto, com riscos de não se obter as informações em sua completude.

3 GOVERNANÇA NO SETOR PÚBLICO

Antes de se discutir governança no âmbito do setor público, é imprescindível se levar em consideração a origem desse termo “governança”, que de acordo com Andrade e Rosseti (2004, p.111) nasceu do processo evolutivo do sistema capitalista, em que as corporações foram se desenvolvendo e se tornando cada vez maiores, mais complexas e com projeções mais ousadas, o que fez com que surgisse a necessidade de diluir sua propriedade (fracionamento do patrimônio em ações a serem adquiridas por pequenos proprietários: os acionistas), de modo que pudesse obter mais recursos para financiamento de seus projetos. A partir disso houve uma separação entre a gestão da empresa (administração) e os proprietários (acionistas), que não necessariamente tinham interesses convergentes no âmbito da corporação, mas muitas vezes até antagônicos. Wanderley (2011) ensina que quando ocorrem divergências entre os interesses desses personagens surge o denominado Conflito de Agência ou Conflito Agente-Principal.

A compreensão do Conflito de Agência deve tomar como fundamento uma teoria macroeconômica: a Teoria da Agência, que segundo Silveira (2021, p. 95), “se baseia na separação de papéis entre representantes (*agents*), que são encarregados de tomar as decisões de negócios, e representados (*principals*), indivíduos que transferem seu poder decisório para terceiros.” O autor cita Michael Jensen e William Meckling, especificamente o trabalho intitulado “*Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure*” (“Teoria da Firma: Comportamento dos Executivos, Custos de Representação e Estrutura de Propriedade”), para definir a relação entre “agente” e “principal” como “um contrato no qual uma ou mais pessoas (o representado) contratam outra pessoa (o representante) para desempenhar alguma tarefa em seu favor, delegando a ela autoridade para tomar decisões”. No mesmo sentido explicam Cruz, Ferreira e Silva (2011, p. 04):

Em linhas gerais, a Teoria da Agência tem seus pressupostos baseados na relação contratual em que o proprietário dos recursos (o *principal*) encarrega outra parte (o *agente*) de desenvolver alguma atividade em seu interesse, por meio da delegação de alguma forma de poder de decisão. Os precursores da Teoria da Agência tinham como objetivo esclarecer as relações contratuais entre os elementos de uma organização, tendo em vista que esses elementos são motivados preponderantemente por interesses individuais.

A Teoria da Agência tem nas relações contratuais o seu sistema de referência. Os contratos de que trata a Teoria da Agência podem ser caracterizados com base na definição de Brousseau (1993 *apud* Slomski, 2005) na qual o contrato é considerado um acordo por meio do qual as partes (*agente* e *principal*) se obrigam uns para com os outros a ceder ou se apropriar, realizar ou não determinadas atividades.

Considera-se que os pressupostos da Teoria da Agência têm potencialidade de explicar os fenômenos que se referem às relações contratuais em diferentes tipos de

organizações. Tais organizações podem ser tanto de natureza privada como pública e diversas pesquisas divulgadas no Brasil e no exterior têm confirmado essa tendência. (CRUZ; FERREIRA; SILVA, 2011, p. 02)

Silveira (2021, p. 95) ressalta que nesse processo de gestão é possível que o representante tome providências incompatíveis com os interesses dos representados, ocasião esta que caracteriza exatamente o desalinhamento de interesses denominado “Conflito de Agência”. Cruz, Ferreira e Silva (2011, p. 04) explicam que ocorre uma assimetria de informação quando há limitação, restrição ou interrupção da capacidade de monitoramento do trabalho do agente pelo principal, decorrente de fatores conhecidos ou provocados pelo primeiro, tendo em vista que o segundo não participa da gestão dos recursos da organização. Segundo estes autores, essa assimetria:

[...] não se dá apenas pela incapacidade do *principal* de monitorar o comportamento e o trabalho do *agente*, mas também em decorrência dos interesses conflitantes. O *agente* recebe poder e autoridade para gerir recursos organizacionais que não são de sua propriedade, porém desenvolve interesses relacionados à organização que podem entrar em conflito com os interesses dos proprietários (*principal*) e da própria organização. Devido ao poder que recebeu de gerir os recursos, o *agente*, ao tomar decisões, pode optar por alternativas que lhe favoreçam mais, em detrimento dos interesses do *principal*. Como os resultados do trabalho do *agente* será avaliado em relatórios de desempenho e outras informações a serem analisadas pelo *principal*, o agente tende a revelar informação incompleta ou assimétrica. A quantidade e o tipo de informação revelada pelo *agente a priori* deve favorecer a sua permanência como *agente*, o que assegura também a continuidade da defesa dos seus interesses. (CRUZ; FERREIRA; SILVA, 2011, p. 4)

Para se discutir governança sob a perspectiva de estudos nacionais é necessário que se conheça os trabalhos desenvolvidos pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC, organização da sociedade civil fundada em 1995 e referência no Brasil e no mundo em conteúdo e práticas de governança corporativa, que desenvolveu importante documento a respeito do tema: o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa. Importante ressaltar que, apesar de o documento manter foco principal em entidades da iniciativa privada, seus conceitos são aplicáveis aos mais diversos setores, como “por exemplo, as do terceiro setor, cooperativas, estatais (empresas públicas e sociedades de economia mista), órgãos governamentais, entre outras.” Tal Código descreve governança corporativa como o “sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas.” Nesse sentido, as boas práticas de governança traduzem seus princípios em recomendações às entidades com intuito de lhes agregar valor e, consequentemente, contribuir com a qualidade da gestão e sua perenidade.

Trazendo a discussão para o espectro do setor público, Bresser-Pereira (2008) ensina que a expressão “governança”, no âmbito nacional, pode ser compreendida da seguinte maneira:

[Governar] Além de significar o grupo de pessoas que dirigem o Estado, significa o processo de governar. *Governo*, em uma sociedade democrática, é o processo através do qual uma elite de políticos vitoriosos em eleições e de altos burocratas públicos dirige o Estado-nação; já *governança* significa que desse processo participa um grupo maior de pessoas e entidades. Significa que nesse governo existe em maior grau de responsabilização social (BRESEER-PEREIRA, 2008, p. 33).

Também quanto à governança no âmbito do setor público, Cruz, Ferreira e Silva (2011, p. 05) introduzem o tema fazendo alusão à obra clássica “Do Contrato Social” de Jean-Jaques Rousseau, em que remontam a intelecção de que os indivíduos renunciam, por meio de um contrato social, a direitos e liberdades em favor do Estado, que por sua vez “se destina a promover o bem comum da coletividade”. Esta teoria tenta demonstrar que a constituição de uma associação em que o Estado, com indivíduos organizados politicamente (território, população, soberania e poder político), é capaz de defender e proteger “a pessoa e os bens de cada associado”, com intuito de que “o interesse particular de alguns não prevaleça sobre o bem-estar social comum à maioria”. Desse modo, ganha relevância a figura do instrumento implementado para exercer as funções do Estado: o governo, definido pelos autores como o “conjunto de órgãos que exercem o poder político e que determinam a orientação política de uma sociedade”, que depende de recursos financeiros para viabilizar sua atuação, em regra arrecadados compulsoriamente junto aos cidadãos na forma de tributos, gerando assim uma relação governo-cidadãos semelhante à explicada pela Teoria da Agência característica das corporações da iniciativa privada. Os autores descrevem essa relação da seguinte forma:

Os cidadãos (no papel de principal, porque são proprietários dos recursos públicos e, portanto, financiadores das atividades governamentais), não conseguem monitorar todas as ações do gestor público (agente, que recebeu por delegação o poder de gerir os recursos), que detém muito mais informação sobre os riscos, oportunidades e resultados na gestão do que o principal. Portanto, no ambiente estatal/governamental há condições para se caracterizar uma relação de agência, o que permite que alguns problemas nesse ambiente possam ser analisados e compreendidos à luz da Teoria da Agência. (CRUZ; FERREIRA; SILVA, 2011, p.5)

Nessa esteira, quando os interesses entre administradores e administrados não convergem, surge o Conflito de Agência entre o governo e a sociedade, respectivamente agente e principal nos termos da Teoria da Agência. Em suma, o conflito de agência no setor público, nas palavras de Cruz, Ferreira e Silva (2011, p. 05), ocorre quando o gestor público (agente) põe seus interesses particulares acima dos interesses da coletividade (principal), a ponto de

provocar de forma intencional uma “assimetria informacional” entre ele, por meio de “ineficiência dos canais de comunicação, insatisfação popular com a prestação de serviços públicos e falta de políticas públicas que incentivem o exercício da cidadania.” Mas não apenas a comunicação ineficiente ou a falta de políticas de incentivo à cidadania causam assimetria de informações, a inexistência de sistemas de contabilidade formalmente instituído e em funcionamento (dotado de estrutura orgânica, profissionais com vínculo efetivo e atribuições relativas ao exercício direto da atividade contábil) é capaz de ocasionar falhas no tratamento e divulgação dos fatos contábeis (falta de registros, informações não fidedignas ou intempestivas, fraudes, omissões, extravio de documentos e dados, dentre outras), materializando assim o conflito de agência. Ademais, é dever do administrador público a prestação de contas da aplicação de recursos públicos, nos termos do art. 70 da Constituição Federal de 1988, que deve se revestir de informações claras, transparentes e tempestivas, e quando isso não acontece, “tem-se *déficit de accountability*” (responsabilidade de prestação de contas na tradução mais adotada), gerando assim um distanciamento entre governo e sociedade (CRUZ; FERREIRA; SILVA, 2011, p. 06), por consequência afastando o ente público dos objetivos planejados.

No tocante a estudos sobre governança no setor público desenvolvidos no Brasil, diversos órgãos e entidades têm divulgado materiais a serem adotados em suas estruturas administrativas com intuito de eliminar ou mitigar os elementos causadores do conflito de agência, como por exemplo o Guia da Governança Pública da Presidência da República, instrumento que, replicando dispositivos do Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017, conceitua governança pública como um “conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.” Segundo o documento, a governança basicamente deve estabelecer objetivos para a sociedade e implementar meios de alcançá-los. Também de acordo com o Guia, é elemento crucial para uma boa governança ter uma organização institucional capaz de “moldar a maneira pela qual as decisões são tomadas e fornecer alguma legitimidade para as ações implementadas pelo setor público. Além de fornecer legitimidade, nos melhores casos essas instituições também promovem a eficácia e ajudam a realizar as difíceis tarefas envolvidas na governança.” Desse modo, “a identificação das necessidades prioritárias da sociedade, o estabelecimento de objetivos institucionais e a elaboração de estratégias para atingir essas metas adentram no campo epistemológico da governança pública”. Assim, é possível identificar, tanto no conceito do IBGC quanto no Manual da Presidência da República, que uma boa governança depende de

adequada interação entre as diversas áreas da Administração Pública, em especial quanto à estruturação e funcionamento dos sistemas administrativos (sistemas de planejamento, orçamento, controle interno, administração financeira, contabilidade e controle externo), tema que integra o conteúdo deste trabalho.

Sendo assim, para os fins a que este trabalho se propõe e de acordo com o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBCP, são princípios de governança corporativa:

- Transparência – orienta que haja a máxima divulgação de informações a todos os interessados;
- Equidade – tratamento isonômico a todas as partes interessadas (*stakeholders*);
- Prestação de Contas (*Accountability*) – responsabilidade de prestar contas;
- Responsabilidade Corporativa – zelar pela viabilidade econômico-financeira da organização.

Com intuito de contribuir com o desenvolvimento do tema, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE divulgou estudos que indicam que a governança, se estruturada de acordo com seus princípios fundamentais, torna-se importante instrumento condutor ao alcance de um fim estabelecido, no caso dos entes públicos o fim público, que se materializa por mecanismos de identificação das necessidades dos cidadãos e na busca por atendê-las (OCDE, 2017). No mesmo sentido, o Guia de Governança da Presidência da República registra que sua inobservância também é capaz de gerar a “perda de confiança da sociedade na instituição”, elemento fundamental da legitimidade da atuação do poder público. O Guia ressalta, ainda, que a função primordial de uma política de governança é assegurar que o cidadão desenvolva a percepção de que a atuação do poder público seja legítima, “de forma a fortalecer o cumprimento voluntário de regras sociais e a reduzir a necessidade de controles mais rígidos e burocráticos.” Assim, para que haja uma maior confiabilidade dos administrados em relação ao Poder Público, é fundamental que as informações divulgadas pelos órgãos e entidades da Administração Pública estejam munidas de alta fidedignidade, pois informações não fidedignas sugerem instituições não confiáveis.

Considerando as particularidades do poder público, o Guia de Governança da Presidência da República enumera como princípios de governança: 1 – Capacidade de Resposta, 2 – Integridade, 3 – Confiabilidade, 4 – Melhoria Regulatória, 5 – Prestação de Contas e Responsabilidade, e 6 – Transparência, cuja síntese das definições estão apresentadas no quadro 1; e enfatiza que a aplicação desses princípios deve ocorrer necessariamente de forma ordenada. Vale lembrar que a aplicação desordenada dos princípios pode distanciar a

Administração do alcance dos objetivos, como por exemplo quando da tomada de “decisão com ampla transparência, mas que não resolve o problema porque é intempestiva, [visto que] não observou o princípio da capacidade de resposta.”

Quadro 1 – Princípios de Governança

PRINCÍPIO	DEFINIÇÃO
Capacidade de Resposta	Talvez o principal fundamento de governança. Corresponde à competência para atender as necessidades dos cidadãos de forma eficiente e eficaz.
Integridade	Prevenção da corrupção e fortalecimento dos padrões morais de conduta. É com base neste princípio que o controle interno ganha importância.
Confiabilidade	Capacidade de minimizar incertezas. Orienta que se mantenha fiel às diretrizes e objetivos previamente definidos. É necessário monitorar e avaliar os resultados alcançados.
Melhoria Regulatória	Desenvolvimento e avaliação de políticas e atos normativos de forma transparente.
Prestação de Contas e Responsabilidade (<i>Accountability</i>)	Vinculação da administração dos recursos públicos a seus responsáveis.
Transparência	Divulgação de atividades com informações confiáveis, relevantes e tempestivas.

Fonte: Elaborado pelo autor

Todos esses princípios de governança possuem relação com a atividade contábil, em especial a “Confiabilidade”, a “Transparência” e a “Prestação de Contas e Responsabilidade (*Accountability*)”. A “Confiabilidade” pelo fato de a contabilidade ter a obrigação de efetuar a mensuração, evidenciação e escrituração de eventos contábeis de forma fidedigna, relevante e útil; a Transparência por ser a contabilidade a responsável pela elaboração e divulgação dos relatórios e demonstrativos contábeis, e a “Prestação de Contas e Responsabilidade (*Accountability*)” ser um dos objetivos da Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP, nos termos do Capítulo 2, Item 2.1 da Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TSP Estrutura Conceitual:

2.1. Os objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil estão relacionados ao fornecimento de informações sobre a entidade do setor público que são úteis aos usuários dos RCPGs para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.

Seguindo os mesmos fundamentos, o Tribunal de Contas da União também desenvolveu trabalhos a serem observados por seus órgãos e unidades internas, como também por seus jurisdicionados: o Referencial para Avaliação de Governança em Políticas Públicas, que apresenta 08 (oito) componentes necessários a uma boa governança: a)

Institucionalização; b) Planos e Objetivos; c) Participação; d) Capacidade Organizacional e Recursos; e) Coordenação e Coerência; f) Monitoramento e Avaliação; g) Gestão de Riscos e Controle Interno; e h) *Accountability* (Responsabilidade de Prestação de Contas).

Nesse diapasão, tendo em vista que a governança é o meio de direcionamento e controle necessários ao alcance dos objetivos institucionais, as entidades da Administração Pública devem se estruturar administrativamente com fundamento nos princípios de governança.

4 SISTEMAS ESTRUTURADORES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – FORMAS DE OPERACIONALIZAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DE GOVERNANÇA

Para que as entidades do setor público consigam perseguir seus objetivos, que basicamente se materializam pela busca ao atendimento das demandas da sociedade, é necessário que se organizem administrativamente de acordo com os princípios de governança. No Brasil, o Poder Executivo Federal desenvolveu o modelo pioneiro de gestão baseado nos Princípios de Governança, inaugurado pela Lei nº 10.180 de 06 de fevereiro de 2001, quando foram instituídos os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno, respectivamente geridos pelo Ministério do Planejamento e Gestão, Secretaria do Tesouro Nacional (Sistema de Administração Financeira e Sistema de Contabilidade), e Controladoria Geral da União – CGU. Os tópicos a seguir descrevem as principais características de cada um desses sistemas.

4.1 Sistema de Planejamento e Orçamento

Idalberto Chiavenato (2014, p. 185) descreve a importância do planejamento como componente da atividade administrativa por fornecer o direcionamento dos rumos e de perenidade da entidade. Para o autor, planejamento é a função inicial dessa atividade administrativa, que “significa interpretar a missão organizacional e estabelecer os objetivos da organização, bem como os meios necessários para seu alcance com o máximo de eficácia e eficiência.”² É o processo em que se toma decisões e se formula os objetivos e metas, cuja efetiva implementação e que se desenvolve em seis etapas, quais sejam:

Primeira Etapa: Definição dos objetivos – especificar resultados a alcançar e ponto de chegada final;

Segunda Etapa: Verificação da situação atual em relação aos objetivos – saber em que situação a entidade está e o que precisa fazer;

Terceira Etapa: Desenvolvimento de premissas quanto às condições futuras – projeção dos cenários futuros;

Quarta Etapa: Análise das alternativas de ação – analisar as possibilidades e possíveis ações a serem implementadas;

² Chiavenato, Idalberto. Administração nos Novos Tempos: os Novos Horizontes em Administração (p. 185). Edição do Kindle.

Quinta Etapa: Seleção de curso de ação entre várias alternativas – seleção da linha de ação para formulação do plano;

Sexta Etapa: Implementação do plano e avaliação dos resultados – fazer o que o plano determinar e avaliar se os resultados vão ao encontro dos objetivos.

Chiavenato (2014, p. 185) ressalta que o planejamento deve ser estratificado em planos por diferentes intervalos de tempo: curto prazo – cobertura de um ano; intermediários – cobertura de um a dois anos; e longo prazo – cinco anos ou mais. O autor nomeia de planejamento estratégico o planejamento desenvolvido para o longo prazo, de planejamento tático o destinado ao período intermediário, e de planejamento operacional o planejamento para o curto prazo. O primeiro (planejamento estratégico) está relacionado ao cenário macro, em que se pretende definir o porquê da existência da entidade, o que ela faz e como ela faz. Este planejamento deve considerar a mutabilidade do ambiente em que a organização está inserida, estar orientada para o futuro, abranger todos os recursos, estar orientado à construção de consenso e de aprendizagem organizacional. O planejamento tático é um desdobramento do planejamento estratégico em períodos de médio prazo, sua elaboração corresponde à etapa em que é delineado o que cada órgão/setor/divisão da organização deve fazer para que os objetivos globais sejam alcançados. E por derradeiro e não menos importante: o planejamento operacional, que é um desdobramento do planejamento tático, em que são desenvolvidos planos operacionais para as diversas áreas e funções no âmbito da organização. É o planejamento que define as ações práticas para o alcance dos objetivos gerais.

No âmbito da administração pública, o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, define a atividade administrativa de planejamento como a ação governamental que visa promover o desenvolvimento econômico-social do País e a segurança nacional, norteados-se segundo planos e programas elaborados, que compreende a formulação e atualização dos seguintes instrumentos básicos: plano geral de governo, orçamento-programa anual, programas gerais, setoriais e regionais (duração plurianual) e programação financeira de desembolso. Nessa seara, Giacomoni (2010, p. 211) explica que o processo orçamentário, que pode ser compreendido como o processo de elaboração do orçamento público, baseia-se em “definições constantes de uma programação de médio prazo que, por sua vez, detalha planos de longo prazo.”

Quanto ao planejamento que deve ser desenvolvido pelo poder público, a Constituição Federal de 1988 apresenta um modelo que integra os dois elementos principais, que são planejamento (definição de programas, ações, projetos, atividades) e orçamento (alocação dos recursos orçamentários para consecução dos objetivos), composto pelos seguintes

instrumentos de planejamento: o Plano Plurianual – PPA, que abrange objetivos de longo prazo, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO para o médio prazo, estes dois primeiros inovações da Carta de 1988, e a Lei Orçamentária Anual – LOA, que se aplica ao exercício financeiro – curto prazo. O Texto Constitucional traz:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

III - os orçamentos anuais.

§ 1º 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.

§ 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, estabelecerá as diretrizes de política fiscal e respectivas metas, em consonância com trajetória sustentável da dívida pública, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

[...]

§ 5º A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Há outras espécies de planos previstos no texto constitucional, como por exemplo o Plano Nacional da Educação (art. 2012, § 3º e art. 214) e Plano Nacional de Reforma Agrária (art. 188), mas em virtude de o Sistema de Planejamento e Orçamento tratado no presente trabalho estar voltado ao ciclo orçamentário e ser formalmente relacionado a outros sistemas administrativos, em especial ao sistema de contabilidade, o conteúdo do tema se concentrará nos órgãos responsáveis pela formulação das leis orçamentárias (PPA, LDO e LOA), execução orçamentária e atividades correlacionadas.

Relevante se faz destacar que o Plano Plurianual – PPA abrange os planejamentos de todos os órgãos e entidades do setor público, de forma sintetizada, e possui o condão de orientar a elaboração dos demais instrumentos de planejamento (Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e Lei Orçamentária Anual – LOA). É o instrumento que contempla a projeção das realizações para o período de 04 (quatro) anos. A Lei Orçamentária Anual, que na concepção de José Carlos de Oliveira de Carvalho (2009) nada mais é do que uma fatia do Plano Plurianual a ser executada no exercício financeiro (um ano), ou seja, é o próprio orçamento público anual constituído em contornos de lei. A Lei de Diretrizes Orçamentárias –

LDO, além dos termos trazidos pela Constituição Federal, recebeu competências importantes da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (equilíbrio entre receitas e despesas, metas fiscais, riscos fiscais, programação financeira e cronograma de desembolso, limitação de empenho quando do não cumprimento de metas fiscais, controle de custos e avaliação de resultados dos programas de governo, entre outras), arcabouço legal que tornou o instrumento o elo de ligação entre Plano Plurianual – PPA e Lei Orçamentária Anual – LOA. Assim, devido às características do planejamento levantadas por Chiavenato, no âmbito da administração pública, é possível classificar o Plano Plurianual como o planejamento estratégico, a Lei de Diretrizes Orçamentária como planejamento tático, e a Lei Orçamentária Anual – LOA como o planejamento operacional.

Mas como se dá esse processo orçamentário? Segundo as definições trazidas pela Constituição Federal de 1988, cabe ao Poder Executivo a formulação e a consolidação das propostas de leis orçamentárias de todos os órgãos e entidades públicas, inclusive dos poderes legislativo e judiciário, ministério público e tribunal de contas, para em seguida encaminhar o projeto de lei para apreciação pelo parlamento. No caso da esfera de governo federal, o Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão – MPOG, por meio da Secretaria de Orçamento Federal – SOF, recebe dos demais órgãos e entidades federais, remotamente pela ferramenta Sistema Integrado de Dados Orçamentários – SIDOR, os dados relativos a seus planejamentos e orçamentos que integrarão o documento orçamentário consolidado, para em ato contínuo ser encaminhado ao Congresso Nacional para apreciação e aprovação.

Para desenvolver esse processo orçamentário, o Poder Executivo Federal instituiu, por meio da Lei 10.180/2001, o Sistema de Planejamento e Orçamento Federal, com a finalidade de: I - formular o planejamento estratégico nacional, II - formular planos nacionais, setoriais e regionais de desenvolvimento econômico e social, III - formular o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais, IV - gerenciar o processo de planejamento e orçamento federal; e V - promover a articulação com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, visando a compatibilização de normas e tarefas afins aos diversos Sistemas, nos planos federal, estadual, distrital e municipal. O Sistema é composto por um órgão central: o Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão – MPOG, pelos órgãos setoriais, que são unidades de planejamento e gestão de cada ministério, e pelos órgãos específicos, vinculados ao órgão central para o desempenho de atividades de planejamento e gestão. O órgão central tem a função de definir as políticas relativas ao planejamento e orçamento a serem executadas pelos órgãos setoriais e específicos, bem como de supervisionar esta execução.

O Sistema de Planejamento e Orçamento Federal, que de acordo com a Lei opera as atividades de planejamento e de orçamento de forma segregada e interrelacionada, possui as seguintes competências (Lei 10.180/2001, arts. 7º e 8º):

Quadro 2 – Competências do Sistema de Planejamento Federal e do Sistema de Orçamento Federal

PLANEJAMENTO	ORÇAMENTO
I - elaborar e supervisionar a execução de planos e programas nacionais e setoriais de desenvolvimento econômico e social; II - coordenar a elaboração dos projetos de lei do plano plurianual e o item, metas e prioridades da Administração Pública Federal, integrantes do projeto de lei de diretrizes orçamentárias, bem como de suas alterações, compatibilizando as propostas de todos os Poderes, órgãos e entidades integrantes da Administração Pública Federal com os objetivos governamentais e os recursos disponíveis; III - acompanhar física e financeiramente os planos e programas referidos nos incisos I e II deste artigo, bem como avaliá-los, quanto à eficácia e efetividade, com vistas a subsidiar o processo de alocação de recursos públicos, a política de gastos e a coordenação das ações do governo; IV - assegurar que as unidades administrativas responsáveis pela execução dos programas, projetos e atividades da Administração Pública Federal mantenham rotinas de acompanhamento e avaliação da sua programação; V - manter sistema de informações relacionados a indicadores econômicos e sociais, assim como mecanismos para desenvolver previsões e informação estratégica sobre tendências e mudanças no âmbito nacional e internacional; VI - identificar, analisar e avaliar os investimentos estratégicos do Governo, suas fontes de financiamento e sua articulação com os investimentos privados, bem como prestar o apoio gerencial e institucional à sua implementação; VII - realizar estudos e pesquisas socioeconômicas e análises de políticas públicas; VIII - estabelecer políticas e diretrizes gerais para a atuação das empresas estatais.	I - coordenar, consolidar e supervisionar a elaboração dos projetos da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária da União, compreendendo os orçamentos fiscal, da seguridade social e de investimento das empresas estatais; II - estabelecer normas e procedimentos necessários à elaboração e à implementação dos orçamentos federais, harmonizando-os com o plano plurianual; III - realizar estudos e pesquisas concernentes ao desenvolvimento e ao aperfeiçoamento do processo orçamentário federal; IV - acompanhar e avaliar a execução orçamentária e financeira, sem prejuízo da competência atribuída a outros órgãos; V - estabelecer classificações orçamentárias, tendo em vista as necessidades de sua harmonização com o planejamento e o controle; VI - propor medidas que objetivem a consolidação das informações orçamentárias das diversas esferas de governo.

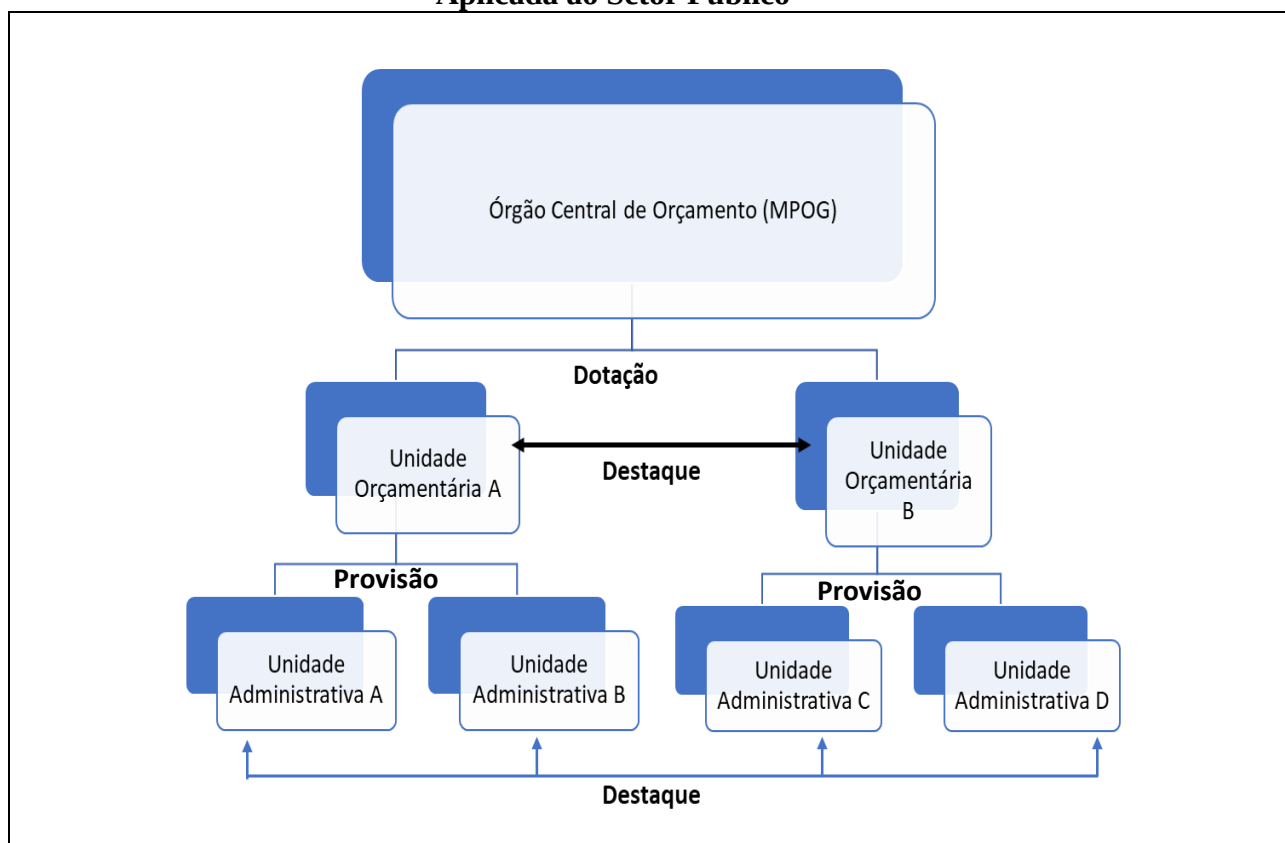
Fonte: Brasil, (2001)

No tocante ao processo de execução do orçamento público, em especial quanto às despesas orçamentárias, Giacomoni (2010) infere que deve sempre se levar em consideração o “comportamento financeiro”, que envolve recursos financeiros disponíveis e previsões de arrecadação, de modo que o equilíbrio das contas públicas se mantenha íntegro. E é nesse processo que se percebe a interação do Sistema de Orçamento e Planejamento com os demais sistemas administrativos: Sistema de Administração Financeira desempenhando controle e viabilizando transparência das disponibilidades de caixa, o Sistema de Contabilidade realizando registros e elaborando e divulgando demonstrações contábeis, e o Sistema de Controle Interno com a emissão de alertas, recomendações, determinações referentes aos limites de gastos e disponibilidades orçamentárias e financeiras. O “orçamento analítico”, também denominado “quadro de detalhamento de despesas – QDD” e elaborado pela gestão executora, é o instrumento que traz a especialização das origens (receitas) e aplicação (despesas) constantes nas programações da Lei Orçamentária Anual – LOA, favorecendo assim os mecanismos de avaliação das ações, contabilização dos fatos, fiscalização e controle.

A partir do detalhamento do orçamento se inicia a execução orçamentária propriamente dita, sob a forma de descentralização de créditos orçamentários ou de realização de receitas e despesas orçamentárias. Esse processo de execução orçamentária se dá, no âmbito federal, de acordo com as regras trazidas pelo Decreto nº 825/1993, que autoriza a “descentralização de créditos entre unidades gestoras de um mesmo órgão/ministério ou entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social” por meio de descentralização interna, bem como a descentralização externa entre órgão/ministério/entidade de estruturas diferentes (art. 2º). Crédito orçamentário nada mais é do que “o conjunto de categorias classificatórias presente na Lei de Orçamento” – elementos das despesas orçamentárias em codificação estabelecida em normativo, enquanto a dotação orçamentária se refere aos montantes de recursos a serem aplicados no crédito orçamentário (GIACOMONI, 2010). Segundo Mota (2009), a descentralização interna, realizada entre unidades gestoras de um mesmo órgão, é denominada provisão, e a descentralização externa, entre unidades gestoras de órgãos distintos, é denominada destaque. Em suma, para transferir créditos para outra unidade do mesmo órgão é realizada a operação de provisão, para transferir créditos orçamentários para unidades de outros órgãos ou para entidades da administração indireta (empresas públicas, fundações públicas, sociedades de economia mista e autarquias) é efetuado o destaque. Já a realização de receitas e a execução de despesas são processos descritos na Lei 4.320/1964 que percorrem, respectivamente, as seguintes etapas: (i) planejamento, lançamento, arrecadação e recolhimento; (ii) empenho, liquidação e pagamento.

O esquema abaixo ilustra o processo de descentralização orçamentária, em que o Órgão Central de Orçamento (Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão – MPOG) no âmbito interno fixa dotações orçamentárias para a “unidade orçamentária A” e “unidade orçamentária B”, para que estas executem diretamente despesas orçamentárias ou transfiram créditos orçamentários para outras unidades orçamentárias ou para suas unidades administrativas. A transferência vertical de créditos orçamentários, remetida de uma unidade orçamentária para suas unidades administrativas, é realizada por meio de provisão; já a transferência horizontal, entre unidades orçamentárias, é realizada por meio de destaque.

Figura 1 – Estrutura do Sistema de Orçamento Federal. FONTE: Contabilidade Aplicada ao Setor Público



Fonte: Mota, Francisco Glauber Lima, 2009. Adaptado.

4.2 Sistema de Administração Financeira

Como se pode interpretar da própria nomenclatura, o Sistema de Administração Financeira existe para administrar os recursos financeiros dos entes públicos, que abrange elementos como disponibilidades de caixa, previsão e controle de ingressos e dispêndios de recursos, programação financeira. A administração financeira no setor público é a atividade que

tem como objeto manter o equilíbrio financeiro do ente estatal, de modo que se obtenha resultados sustentáveis do confronto entre receitas e despesas públicas, bem como de ingressos e dispêndios de recursos financeiros, que, apesar de estar vinculado ao orçamento público, não se confunde com a administração orçamentária, mas ambas podem ser compreendidas como componentes do ciclo orçamentário. Segundo Mota (2009), a programação financeira, atividade fundamental do Sistema de Administração Financeira, consiste em manter em equilíbrio o fluxo financeiro do órgão ou entidade, em que deve se levar em consideração a “previsão da receita, os limites orçamentários da despesa e sua demanda e a tendência de resultado (déficit, equilíbrio ou superávit)”. Dessa forma, o registro de informações que darão suporte a este trabalho deve ser realizado com a máxima fidedignidade, integridade e tempestividade, de modo a viabilizar maior adequação no controle e na tomada de decisão.

A Lei nº 10.180/2001 instituiu o Sistema de Administração Financeira Federal, com atribuições de “programação financeira da União, de administração de direitos e haveres, garantias e obrigações de responsabilidade do Tesouro Nacional e de orientação técnico-normativa referente à execução orçamentária e financeira.” Para melhor conceituação do Sistema, serão trazidos em maior parte os conceitos e conteúdos relacionados à esfera federal, visto que os demais entes, em regra, os replicam/adaptam às suas particularidades. De acordo com o art. 12 da Lei 10.180/2001, são competências do Sistema:

- I - zelar pelo equilíbrio financeiro do Tesouro Nacional;
- II - administrar os haveres financeiros e mobiliários do Tesouro Nacional;
- III - elaborar a programação financeira do Tesouro Nacional, gerenciar a Conta Única do Tesouro Nacional e subsidiar a formulação da política de financiamento da despesa pública;
- IV - gerir a dívida pública mobiliária federal e a dívida externa de responsabilidade do Tesouro Nacional;
- V - controlar a dívida decorrente de operações de crédito de responsabilidade, direta e indireta, do Tesouro Nacional;
- VI - administrar as operações de crédito sob a responsabilidade do Tesouro Nacional;
- VII - manter controle dos compromissos que onerem, direta ou indiretamente, a União junto a entidades ou organismos internacionais;
- VIII - editar normas sobre a programação financeira e a execução orçamentária e financeira, bem como promover o acompanhamento, a sistematização e a padronização da execução da despesa pública;
- IX - promover a integração com os demais Poderes e esferas de governo em assuntos de administração e programação financeira.

Para melhor contextualização do Sistema, importante destacar os conceitos de Giacomoni (2010), que ensina que dotação orçamentária significa o montante de recursos vinculados a um determinado crédito orçamentário previsto na Lei Orçamentária Anual – LOA. É uma espécie de autorização de gasto naquele determinado objeto e até o limite daquele determinado montante fixado. Para que estas despesas sejam efetuadas, é necessário que haja

disponibilidade de recursos financeiros no momento da quitação, o que exige o desenvolvimento de uma programação financeira que leve em consideração o fluxo de entrada de recursos. E foi com base nessa necessidade que o legislador fez constar da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar nº 101/2000) a exigência para elaboração da programação financeira do exercício e do cronograma mensal de desembolso:

Art. 8º. Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso

Segundo Giacomoni (2010), a programação financeira deve ser flexível para que seja possível readequar prioridades, sobretudo quanto a variações no comportamento da arrecadação do ente público. Um mecanismo poderoso para se obter maior flexibilidade na operacionalização da programação financeira é a adoção de conta única de movimentação de recursos financeiros (Princípio da Unidade de Caixa – Lei 4.320/1964, art. 56), prática incomum no âmbito das administrações públicas dos municípios cearenses. O Poder Executivo Federal, por seguir este Princípio, dispõe de maior flexibilidade de ajustes na programação financeira por ter seus recursos financeiros concentrados em uma conta só. Na prática, as disponibilidades financeiras são depositadas em uma conta bancária específica registrada no Banco Central do Brasil – BACEN e operacionalizada pela instituição financeira Banco do Brasil S/A.

Quanto ao funcionamento prático da programação financeira, Mota (2009) explica que Unidades Executoras emitem uma solicitação de programação financeira aos Órgãos Setoriais, de acordo com a execução orçamentária, que por sua vez a encaminham ao Órgão Central de Programação Financeira, atualmente a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, para aprovação e concessão dos recursos financeiros. A exemplo de como se dá o processo de execução do orçamento, o Decreto Federal nº 825/1993 nomeia as transferências financeiras em cota, repasse e sub-repasse:

Art. 17. Serão objeto de programação financeira, as fontes cujos recursos transitam pelo órgão central de programação financeira.

Art. 18. A programação financeira correspondente às dotações descentralizadas, quando decorrentes de termo de convênio ou similar, será da responsabilidade do órgão descentralizador do crédito.

Art. 19. A liberação de recursos se dará por meio de:

I - liberação de cotas do órgão central para o setorial de programação financeira;

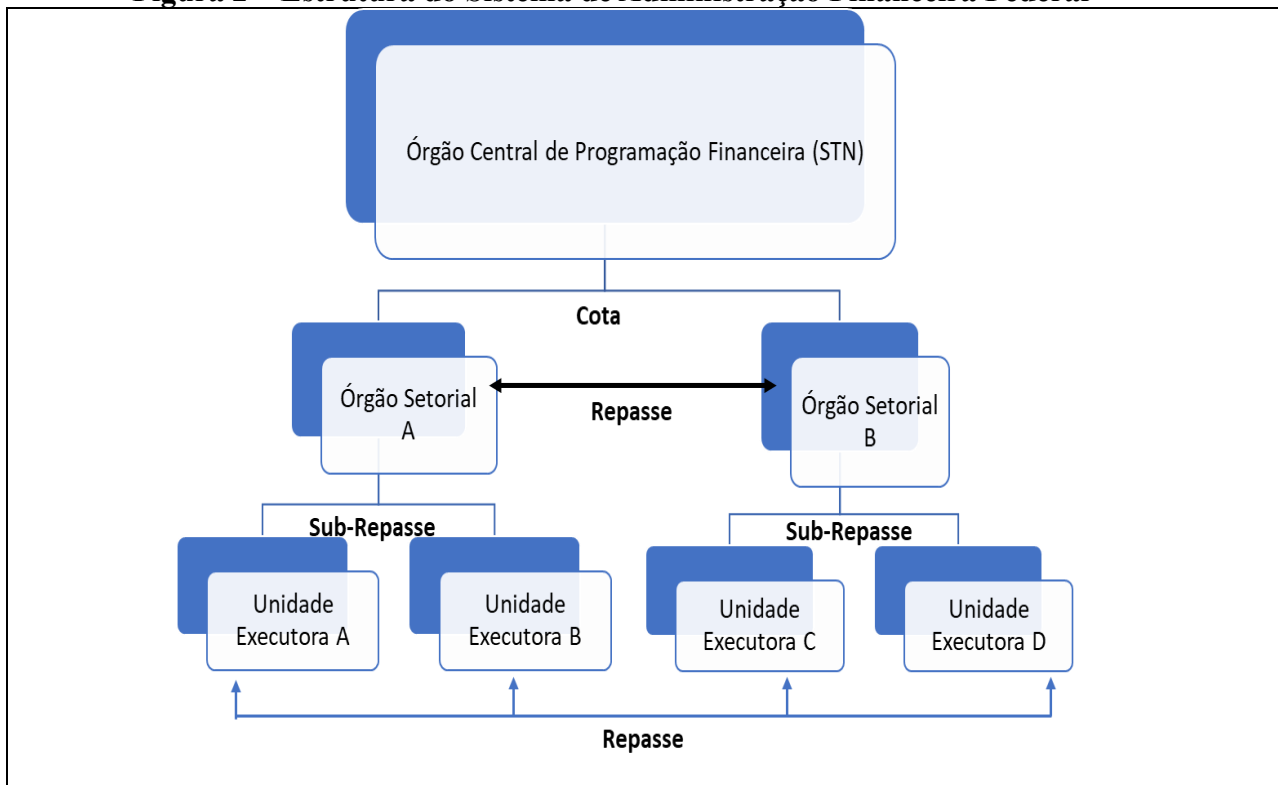
II - repasse:

a) do órgão setorial de programação financeira para entidades da Administração indireta, e entre estas;

- b) da entidade da Administração indireta para órgão da Administração direta, ou entre estes, se de outro órgão ou Ministério;
- III - sub-repasse dos órgãos setoriais de programação financeira para as unidades gestoras de sua jurisdição e entre as unidades gestoras de um mesmo ministério, órgão ou entidade.

O esquema abaixo ilustra o processo de descentralização financeira, em que o Órgão Central de Administração Financeira (Secretaria do Tesouro Nacional – STN) no âmbito interno programa recursos financeiros para o “Órgão Setorial A” e “Órgão Setorial B” por meio de cotas, para que estas realizem dispêndios diretamente ou liberem recursos financeiros para outros órgãos setoriais ou para suas unidades executoras. A liberação vertical, remetida de um órgão setorial para suas unidades executoras, dá-se por meio de sub-repasse; já a liberação horizontal, entre órgãos setoriais ou entre unidades executoras, ocorre por meio de repasse.

Figura 2 – Estrutura do Sistema de Administração Financeira Federal



Fonte: Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Mota, Francisco Glauber Lima, 2009. Adaptado.

4.3 Sistema de Controle Interno

Paredes (2013, p. 111) aponta que o estudo a respeito de controles internos teve origem na doutrina americana relacionada à auditoria das demonstrações contábeis a que entidades da iniciativa privada se sujeitam, e esta atividade nasceu, ainda no século XX, da necessidade de se elaborar relatórios com maior grau de confiabilidade, o que provocou o

surgimento de um sistema com atribuições que pudessem garantir “não só a comunicação de informações financeiras precisas, mas também que auxiliassem na tomada de decisão (HAYALE; KHADRA, 2006)”. Ao traduzir conteúdo desenvolvido pelo COSO³, a autora definiu controle interno como um processo, de responsabilidade da gerência, diretores e de outras pessoas da entidade, “projetado para fornecer uma razoável segurança no alcance dos objetivos, nas seguintes categorias: efetividade e eficiência das operações; fidedignidade dos relatórios financeiros; e cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis.” Paredes também destaca os conceitos de controle interno desenvolvidos pela INTOSAI:

De acordo com a Intosai (2004), controle interno é um processo integral executado pelos gestores e pelo pessoal, concebido para enfrentar os riscos das operações e para dar uma segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, sejam alcançados os seguintes objetivos gerais: - execução ordenada, ética, econômica, eficiente e efetiva das operações; - cumprimento das obrigações de prestar contas (*accountability*); - cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis (*compliance*); - salvaguarda dos recursos, a fim de evitar perdas, mau uso ou dano.

Primeiro ponto a destacar é que o controle interno está definido como um processo, ou seja, não é um evento ou circunstância, mas uma série de ações que estão relacionadas às atividades da organização. As ações de controle interno devem ser incorporadas às operações, sendo mais efetivas e gerando menor custo, quando constituídas levando em conta a estrutura da entidade.

Também é importante conhecer que Controle Interno na administração pública já figura no ordenamento jurídico brasileiro há bastante tempo, inclusive nos cenários estaduais e municipais, vindo a ter maior destaque com o advento da Constituição Federal de 1988. Um exemplo de que o tema vem sendo tratado em outras épocas são os regramentos trazidos pela Constituição Brasileira de 1967 (arts. 71 e 72), assim como a Lei nº 4.320/1964 (Capítulo II, arts. 76 a 80), que já previam finalidades e funções para o Sistema de Controle Interno, naquelas duas ocasiões atividade de competência apenas do Poder Executivo. Cabe registrar que as atividades de controle interno foram formalmente estendidas aos demais Poderes da República, posteriormente, pelo atual ordenamento jurídico. É possível verificar essa maior atenção ao tema nos arts. 31, 70 e 74 da Carta de outubro de 1988, que, além de definir o Sistema de Controle Interno como responsável pela fiscalização das entidades do Poder Público, estendeu a exigência de sua implementação para os municípios:

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

³ *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – COSO: entidade sem fins lucrativos instituída para o desenvolver conteúdos voltados à melhoria de relatórios financeiros e controles internos das entidades.

[...]

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

[...]

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

Na mesma esteira disciplinou a Constituição do Estado do Ceará, arts. 41, § 3º e 80, ao atribuir aos Poderes Públicos Municipais a instituição de Sistema de Controle Interno de forma integrada, bem como ao enumerar algumas de suas finalidades:

Art. 41. [...]

§ 3º O controle interno relativo aos atos e fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, será regulamentada por lei municipal.

[...]

Art. 80. Os Poderes Públicos Municipais manterão de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano de Governo e do orçamento do Município;

II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração municipal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e deveres do Município;

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§1º Os responsáveis pelo controle interno, para tal fim designados pelo Prefeito Municipal, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas dos Municípios, sob pena de responsabilidade solidária.

Segundo Paredes (2013, p. 27), os controles internos foram concebidos como um sistema complexo, composto por partes interrelacionadas, com a função de viabilizar aos gestores a condução da entidade aos objetivos traçados e à mitigação/eliminação de riscos que comprometam esta trajetória. Voltando as atenções a esses conceitos, o extinto Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará – TCM/CE editou a Instrução Normativa nº 01/2017, que dispôs sobre a criação, manutenção e coordenação do Sistema de Controle Interno no âmbito dos Poderes Executivo e Legislativo municipais. Em que pese não constar dentre as

competências do Tribunal de Contas editar normas de aplicação difusa pelos jurisdicionados, pelo menos que não esteja relacionada a um caso concreto e com base em evidências, além de já ter sido revogada quando da extinção do Órgão⁴, o conteúdo do instrumento normativo é útil na contextualização desta Dissertação, visto que estabeleceu normas para sua efetiva implantação, manutenção, coordenação e organização, além de apresentar conceito aderente ao comando constitucional para o Sistema de Controle Interno (SCI):

Art. 2º. Para os efeitos desta Instrução Normativa, considera-se:

I – Sistema de Controle Interno (SCI): o conjunto de unidades técnicas articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno, cujo processo é conduzido pela estrutura de governança, executado pela administração e pelo corpo funcional da entidade e integrado ao processo de gestão em todos os níveis da organização, devendo se constituir em sistema estruturado para mitigar riscos e proporcionar maior segurança na consecução de objetivos e metas institucionais, atendendo aos princípios constitucionais da administração pública [...]

A Instrução dispõe ainda sobre o modelo de estrutura orgânica do Sistema, sugerindo a instituição dos seguintes institutos:

Quadro 3 – Funções dos órgãos componentes do Sistema de Controle Interno definidas pela Instrução Normativa nº 01/2017 do extinto Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará – TCM/CE

DENOMINAÇÃO	FUNÇÕES
Órgão Central	Coordenação, orientação e acompanhamento do Sistema de Controle Interno
Unidades Executoras	Execução dos processos de trabalho da entidade, pela identificação e avaliação dos riscos inerentes a esses processos e pela normatização e execução das rotinas de trabalho e dos procedimentos de controle destinados à mitigação dos riscos.
Unidade de Controle Interno	Reporta-se diretamente à autoridade máxima. Funções de coordenação, orientação e avaliação do Sistema de Controle Interno da entidade

Fonte: Elaborado pelo autor

Ainda relacionado ao Sistema de Controle Interno, relevante se faz trazer à tona a estrutura do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal – SCIPF regulamentado pela Lei nº 10.180/2001:

Art. 21. O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal compreende as atividades de avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e de avaliação da

⁴ O Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará – TCM/CE foi extinto em 17/08/2017 pela Emenda à Constituição do Estado do Ceará nº 92/2017.

gestão dos administradores públicos federais, utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização.

Art. 22. Integra o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:

I - a Secretaria Federal de Controle Interno, como órgão central;

II - órgãos setoriais.

§ 1o A área de atuação do órgão central do Sistema abrange todos os órgãos do Poder Executivo Federal, excetuados aqueles indicados no parágrafo seguinte.

§ 2o Os órgãos setoriais são aqueles de controle interno que integram a estrutura do Ministério das Relações Exteriores, do Ministério da Defesa, da Advocacia-Geral da União e da Casa Civil.

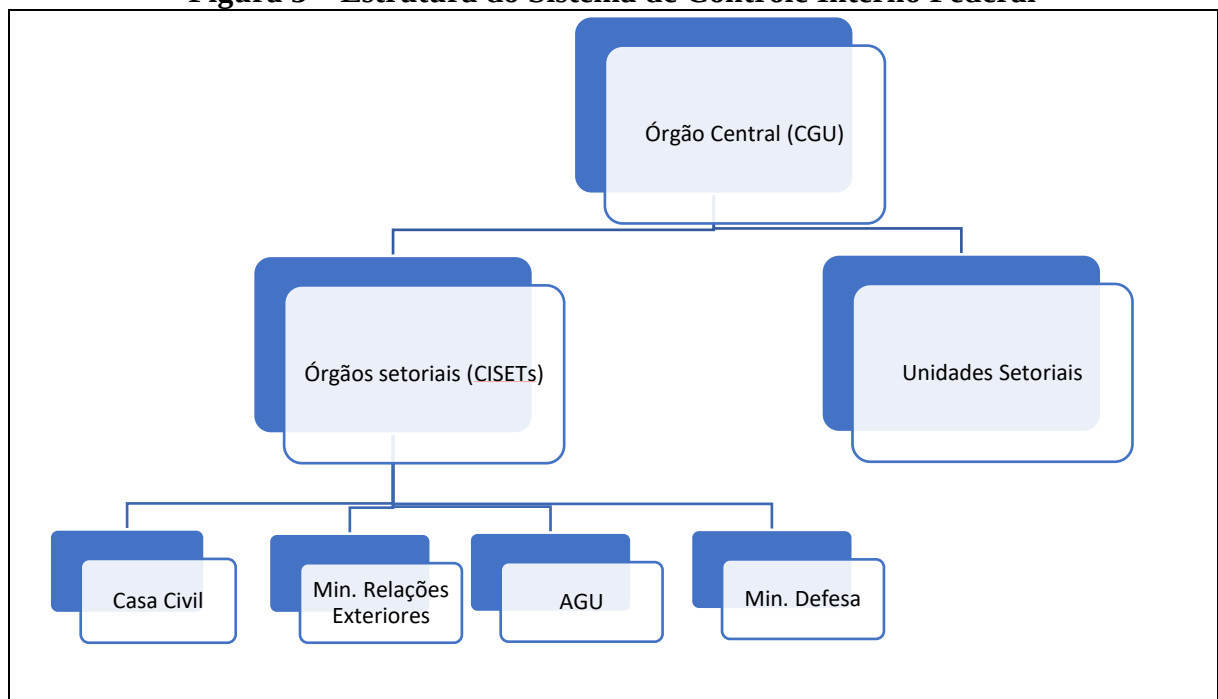
§ 3o O órgão de controle interno da Casa Civil tem como área de atuação todos os órgãos integrantes da Presidência da República e da Vice-Presidência da República, além de outros determinados em legislação específica.

§ 4o Os órgãos central e setoriais podem subdividir-se em unidades setoriais e regionais, como segmentos funcionais e espaciais, respectivamente.

5o Os órgãos setoriais sujeitam-se à orientação normativa e à supervisão técnica do órgão central do Sistema, sem prejuízo da subordinação ao órgão a cuja estrutura administrativa estiverem integrados.

O esquema abaixo ilustra bem a estrutura administrativa do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal – SCIEPF:

Figura 3 – Estrutura do Sistema de Controle Interno Federal



Fonte: Elaborado pelo autor.

Nessa esteira, Jacoby Fernandes (2016) defende uma estruturação sistêmica do controle interno no âmbito da administração pública, dotada de um conjunto de normas, princípios, unidades de aplicação em diversos órgãos. O autor transcreve passagem de Adhemar Ghisi, que explica que:

um autêntico sistema de controle interno constituiria, em síntese, uma verdadeira rede de informações, capaz de subsidiar o processo de tomada de decisão em nível governamental, além de fornecer ao dirigente, a qualquer instante, a exata noção do desempenho de cada um dos órgãos subordinados e vinculados.

Fernandes afirma que a Constituição Federal de 1988 determinou a instituição de órgão de controle interno aos entes da federação, mas que apenas isso não seria suficiente, sendo imprescindível uma implementação que permita que suas funções sejam efetivamente exercidas. O autor também registra que, de acordo com o Guia de Orientação de Auditoria Internacional nº 05, o ambiente de controle interno deve contemplar os seguintes elementos essenciais: “*a* – supervisão administrativa; *b* – quadro de funcionários qualificados e honestos; e *c* – estrutura organizacional que deve servir como mote, orientando a direção e controle de suas atividades.”. Desse modo, torna-se necessária a implementação adequada do Controle Interno a partir de uma “estruturação sistêmica”, em que se promova uma atuação conjunta e organizada, com base em regras, normas e princípios, de aplicação coordenada entre os órgãos.

Quanto à efetiva implementação do Sistema de Controle Interno, Paredes (2013) destaca preocupação de que há uma limitação importante relativa aos agentes públicos imbuídos da função, que decorre de certa vulnerabilidade a conluíus para omitir ou adulterar atos ou fatos administrativos, não raro estimulados pela natureza de vínculo precário dos cargos públicos correspondentes (livre nomeação e exoneração). Contra isso depõe julgado do Supremo Tribunal Federal – STF: Recurso Extraordinário nº 1.264.676-Santa Catarina, que exprime que as atividades de controle interno devem ser desempenhadas por agentes públicos que integrem carreira, de provimento efetivo (pela via do concurso público), com competências finalísticas de controle interno.

Assim, considerando a natureza técnica do cargo de Controlador Interno criado pela Lei Complementar 22, de 3 de abril de 2017, do Município de Belmonte – SC, mostra-se inconstitucional sua investidura por meio de provimento em comissão ou função gratificada [...]

[...] declarar a inconstitucionalidade dos arts. 2º, 3º e 4º da LC 22/2017, do Município de Belmonte/SC, na parte em que estabeleceu o provimento dos cargos de Diretor de Controle Interno e de Controlador Interno por meio de cargo em comissão ou função gratificada.”

Desse modo, um Sistema de Controle Interno independente e atuante depende, necessariamente, da existência de agentes públicos legalmente credenciados ao exercício das atividades finalísticas de controle interno. Luiz Henrique Lima (2018, p. 432), citando Jacoby Fernandes, também defende a obrigatoriedade de se instituir e implementar Sistemas de Controle Interno em todos os entes da federação, que sejam dotados de estrutura orgânica, competências e servidores de vínculo efetivo munidos de atribuições finalísticas de controle interno.

4.4 Controle Externo

Apesar de o conteúdo central deste trabalho estar relacionado aos órgãos, entidades e funcionamento dos sistemas administrativos internos dos Poderes dos entes públicos (União, Estados e, principalmente, municípios), é importante compreender a interação dessas áreas com o Sistema de Controle Externo, este operacionalizado no Brasil pelos Tribunais de Contas (Tribunal de Contas da União – TCU, Tribunais de Contas Estaduais e Municipais). O Controle Externo é uma atividade que, mesmo não integrando o funcionamento dos órgãos e entidades executoras das políticas públicas, também decorre dos princípios de governança, em especial a *Accountability*, visto que sua atuação externa viabiliza maior independência na prevenção do Conflito de Agência ou Conflito Agente-Principal.

Luiz Henrique Lima (2018) ensina que o Controle Externo é externo por ser desempenhado por uma entidade independente e de forma independente, de acordo com os termos da Constituição Federal de 1988, por vezes a cargo do Poder Legislativo, por vezes do Poder Judiciário, enquanto as funções de realização das políticas públicas de responsabilidade do Poder Executivo. Já Jacoby Fernandes (2016) conceitua sistema de controle externo como o “conjunto de ações de controle desenvolvidas por uma estrutura organizacional, com procedimentos, atividades e recursos próprios, não integrados na estrutura controlada, visando fiscalização, verificação e correção de atos.” O autor classifica o controle externo observando o ordenamento jurídico pátrio a partir da natureza do órgão exercente: Legislativo, Judicial e Tribunais de Contas, cada um conforme suas competências constitucionais.

Lima (2018) evolui em seus conceitos ao inferir que há “três hipóteses de controle: o jurisdicional; o político; e o técnico”. O controle jurisdicional, como o próprio termo diz, é realizado pelo Poder Judiciário, fundamentado pelo art. 5º, XXXV⁵ da Constituição Federal de

⁵ XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

1988, e tem como instrumentos de exercício: ação popular, ação civil pública, mandado de segurança, mandado de injunção, *habeas corpus*, *habeas data* (Constituição Federal de 1988, art. 5º, incisos LXVIII, LXIX, LXXI, LXXII e LXXIII; e art. 129, III). Como controle político, o autor apresenta o exercido diretamente pelo Poder Legislativo, que tem como principais instrumentos as comissões parlamentares de inquéritos – CPIs, as convocações de autoridades, os requerimentos de informações e sustação de atos que exorbitem o poder regulamentar ao de delegação legislativa (Constituição Federal de 1988, art. 49, V). E finalmente o controle técnico, exercido pelos órgãos do sistema de controle externo, que abrangem as três instâncias de governo, e pelos órgãos do sistema de controle interno, cada um desses sistemas de controle dentro de sua área de competência. A Constituição de 1988 define bem as competências de cada um desses sistemas de controle – (externo e interno) – que, de acordo com seu art. 70, consistem na “fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial [...] quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas” (Seção IX – Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária).

O art. 71 do Texto Constitucional apresenta as competências exclusivas do Sistema de Controle Externo, quais sejam: (i) apreciar as contas do chefe do Poder Executivo mediante parecer prévio, (ii) julgar as contas dos responsáveis por “por dinheiros, bens e valores públicos da administração [pública] direta e indireta” e de quem der causa a “perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário”, (iii) apreciar a legalidade de atos de admissão de pessoal e de concessão de aposentadorias, reformas e pensões (servidores públicos); (iv) realizar inspeções e auditorias; (v) fiscalizar as contas nacionais de empresas supranacionais em que o poder público mantenha participação; (vi) fiscalizar a aplicação de recursos repassados a título de convênio, acordo, ajuste ou instrumento congênere; (vii) prestar informações solicitadas pelo Poder Legislativo relativas à sua atuação; (viii) aplicar sanções em caso de ilegalidade de despesas ou irregularidade de contas; (ix) assinar prazo para adoção de providências ao cumprimento da lei; (x) sustar ato impugnado quando não forem adotadas as providências requeridas; (xi) representar ao poder competente sobre irregularidades ou abusos. Já as competências do Sistema de Controle Interno são atribuídas pelo art. 74: (i) avaliar o cumprimento das metas e a execução dos programas de governo; (ii) comprovar a legalidade e avaliar os resultados de eficácia e eficiência da gestão pública, além de verificar a aplicação de recursos públicos por entidades privadas; (iii) controle de operações de crédito, avais e garantias; (iv) apoiar o controle externo.

Fazendo referência aos princípios de governança, Azevedo e Lino (2018) apontam que os Tribunais de Contas, assim como outras entidades que realizam auditoria, funcionam

como redutor de assimetria entre os *stakeholders* (cidadãos e governo), além de viabilizar a implementação de mecanismos de *accountability* (publicações, acompanhamentos, participação, controle social), e de promover a legitimidade e estimular o aperfeiçoamento das práticas nas organizações objeto de sua atuação, fazendo-o por meio de três tipos de auditoria: financeira, de legalidade e de desempenho. Os trabalhos de auditoria financeira visam atestar a fidedignidade das informações registradas nas demonstrações financeiras e do correto funcionamento dos controles contábil e financeiro e seus respectivos registros; a auditoria de legalidade (*compliance*) busca atestar a legalidade das operações da administração pública; e a auditoria de desempenho está relacionada à apuração da efetividade, eficácia e eficiência das políticas públicas. Assim, o Controle Externo é imprescindível a que a governança do setor público seja exercida de acordo com os Princípios de Governança.

4.5 Sistema de Contabilidade

Iudícibus (2021, p. 02-04) anota que a Contabilidade é responsável por fornecer um “fluxo contínuo de informações sobre os mais variados aspectos da gestão financeira e econômica” da entidade, de modo a fornecer elementos para tomada de “decisões visando ao futuro com maior segurança, bem como conhecer a situação atual e o grau de acerto ou desacerto em suas decisões passadas”. O autor apresenta como finalidades da informação contábil (i) o planejamento, (ii) o controle e (iii) o auxílio do processo decisório; e destaca que, quanto ao planejamento, é necessário reunir o máximo de informações contábeis com intuito de viabilizar projeções de demandas e possibilidades futuras, e para o aspecto de controle, a contabilidade é importante por comunicar os fatos contábeis aos interessados e ofertar informações para a tomada de decisões. Assim, a Contabilidade é indispensável na formulação dos planejamentos estratégico, tático e operacional e “vital no processo de controle, ou seja, de acompanhamento do que ocorre com o que deveria estar ocorrendo”, além de prover informações a todos os *stakeholders*. Desse modo, é possível afirmar que as atividades desempenhadas pelos setores responsáveis pelo planejamento (Sistema de Planejamento), controle (Sistemas de Orçamento, de Administração Financeira e de Controle Interno) e contabilidade (Sistema de Contabilidade) não são apenas correlacionadas, mas interdependentes.

Esta seção contempla um breve histórico da Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP no Brasil e alguns reflexos decorrentes do processo de conversão aos padrões internacionais da atividade contábil, de modo a ressaltar a relevância da atividade contábil em

relação aos princípios de governança e aos demais sistemas administrativos. Também são apresentados exemplos de estruturas de Sistemas de Contabilidade em entes públicos, bem como sua correlação e relevância para o planejamento e controle dos programas, projetos e atividades implementadas para a execução de políticas públicas.

4.5.1 Um Breve Histórico da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil

Contabilidade é a ciência que estuda e controla o patrimônio das aziendas, entidades dotadas de bens, direitos e obrigações administrados, tais como sociedades comerciais, industriais, organizações não governamentais, órgãos e entidades do setor público. A Contabilidade, por ser uma ciência, é una, indivisível, porém, assim como ocorre na ciência do Direito, possui subdivisões didáticas, como contabilidade societária, contabilidade de custos, contabilidade bancária, contabilidade aplicada ao setor público, dentre outras. Desse modo, não se pode dizer, por exemplo, que a contabilidade societária e a contabilidade aplicada ao setor público são duas contabilidades distintas e independentes, vez que são áreas de estudo integrantes de uma mesma ciência. Apesar de o foco central do presente trabalho estar voltado a estudos sobre contabilidade aplicada ao setor público, foram trazidos pontos relativos aos demais ramos da contabilidade com o fito de apresentar conceitos mais completos, abrangentes, bem como para contribuir para uma melhor compreensão por parte do leitor.

Antes de tratar da contabilidade exercida pelo setor público e para que se compreenda bem as evoluções ocorridas nos últimos anos na contabilidade em geral, é importante que se conheça as mudanças por que vem passando a contabilidade societária (adotada no ambiente corporativo), para em seguida serem expostas as particularidades da Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP. No Brasil, a atividade contábil vem passando por importantes atualizações provocadas pelo movimento de convergência aos padrões contábeis internacionais, que tem por finalidade promover a harmonização dos modelos existentes em diversos países a um formato que facilite a comunicação e reduza as diferenças entre os procedimentos adotados ao redor do mundo. Esse movimento foi provocado pela crescente globalização da economia, que trouxe a necessidade de se adotar procedimentos contábeis tendentes a uniformizar, a nível internacional, os meios de demonstração do patrimônio das corporações, visto que a multiplicidade de regras contábeis (especialmente às decorrentes de sistemas tributários) dificultava as operações de uma multinacional, que se obrigava a adotar diferentes procedimentos de mensuração do patrimônio para matriz e para suas filiais situadas em outros países, demandando assim maior aporte de recursos financeiros

e maior quantidade de procedimentos operacionais e de profissionais habilitados. É possível perceber que essa preocupação em aperfeiçoar os métodos para a divulgação de informações pelas corporações também se coaduna com os princípios de governança, sobretudo quanto aos meios de se viabilizar a *accountability* (responsabilidade de prestação de contas).

Nessa esteira, para tratar dessas questões envolvendo diferentes ambientes, métodos e culturas contábeis, foi fundado o *International Accounting Standards Board* – IASB (anteriormente *International Accounting Standards Committee* – IASC), entidade imbuída da emissão de normas de promoção da harmonização da prática contábil ao redor do mundo: as *International Financial Reporting Standards* – IFRS (normas internacionais de contabilidade). No Brasil, os estudos das normas editadas pelos organismos internacionais e sua adaptação à realidade doméstica têm sido promovidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, grupo instituído pela Resolução CFC nº 1.055/2005, a partir da união de esforços e comunhão de objetivos da Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA), Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC), Bolsa de Valores de São Paulo (BM&FBOVESPA – hoje B3SA), Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) e Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI). O objetivo central desta entidade se encontra bem definido pelo art. 3º da Resolução nº 1.055/2005 do Conselho Federal de Contabilidade:

Art. 3º - O Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC) tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Grandes marcos nesse processo de convergência aos padrões internacionais foram as edições das leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2009, oriundas de trabalhos realizados pelo CPC, que trouxeram importantes atualizações à lei que disciplina as Sociedades Por Ações (Lei nº 6.404/1976), que promoveram mudanças substanciais para a Contabilidade, tais como a substituição da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos – DOAR pela Demonstração dos Fluxos de Caixa – DFC (art. 176, IV), criação dos grupos “bens intangíveis” e “Ajuste de Avaliação Patrimonial” no Balanço Patrimonial, obrigatoriedade da publicação da Demonstração do Valor Adicionado – DVA, aplicação da redução a valor recuperável (*impairment*), dentre outras. Para Iudícibus (2021, p. 09), a adoção das normas internacionais foi efetivado por esses dois momentos, o primeiro com a Lei 11.638/2007, por ter feito alterações contábeis importantes na Lei 6.404/04, e o segundo com a Lei nº 11.941/2009, que

trouxe outras regras contábeis e fiscais, no entanto, o autor destaca que o principal instrumento para a adequação do Brasil aos padrões internacionais foi a Lei nº 12.973/2014, “que concretizou a regulamentação fiscal das normas contábeis brasileiras com as normas internacionais”.

Devido a esses importantes acontecimentos pelos quais vem passando a Contabilidade Societária, passou-se a discutir no Brasil os procedimentos contábeis praticados nas entidades do setor público, até então com diferenças importantes em relação aos aplicadas no âmbito das sociedades empresárias. A atividade contábil nos entes públicos sempre foi muito concentrada no orçamento público (Direito Financeiro/Finanças Públicas), exemplo disso são os procedimentos utilizados em passado recente – erroneamente ainda vigentes em alguns entes, especialmente municípios – em que os registros de receitas e despesas orçamentárias seguiam regimes distintos: receitas incorridas pelo regime de caixa (ênfase nas operações de entrada de recursos financeiros nos cofres públicos) e despesas efetuadas pelo regime de competência⁶ (Empenho da despesa orçamentária – art. 58 da Lei 4.320/1964), pouco voltado a métodos e procedimentos de registros e controles do patrimônio, este o verdadeiro objeto da Contabilidade, motivo pelo qual os operadores e estudiosos da contabilidade no setor público passaram a denominar este modelo de “Contabilidade Orçamentária”. Desse modo, as discussões envolvendo o tema têm estimulado o avanço da Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP rumo a um modelo voltado ao patrimônio, levando as entidades a adotarem procedimentos similares de identificação, reconhecimento, mensuração e evidência de itens patrimoniais.

Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar 101/2000), e posteriormente da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica NBCT 16.11 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, foi possível perceber um viés mais patrimonial para a administração pública, quando foi exigida a aplicação do regime de competência para receitas e despesas públicas (reconhecimento quando da ocorrência do fato gerador, independentemente de recebimento ou pagamento). Até então, conforme dito, o art. 35 da Lei 4.320/1964 determinava a contabilização desses fatos pelo “regime misto”, denominado assim por alguns especialistas, cujas receitas eram reconhecidas no momento da arrecadação (regime de caixa) e

⁶ Na realidade o registro da despesa orçamentária não segue o mesmo comportamento da despesa sob o enfoque patrimonial, visto que o empenho da despesa orçamentária não necessariamente representa a ocorrência do fato gerador característico da despesa (fator redutor do patrimônio líquido). Exemplo: O empenho relativo a remunerações dos servidores para todo o exercício, emitido no mês de janeiro, não pode reduzir o patrimônio líquido do ente, visto que a maior parte dos fatos geradores da despesa ainda não ocorreu (prestação dos serviços mês a mês).

as despesas no momento do empenho (regime de competência). Concomitantemente a isso foi instituído o Sistema de Contabilidade Federal, sendo a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, entidade vinculada ao Ministério da Fazenda, o Órgão Central de Contabilidade que tinha como uma de suas funções a emissão de normas contábeis a serem adotadas por entidades do setor público. Vale registrar que as normas editadas pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN formaram os pilares para a elaboração do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, relevante instrumento para a operacionalização da atividade contábil pelos entes públicos.

Além da imprescindibilidade de se conduzir a Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP a uma contabilidade patrimonial, com o objetivo de apresentar um retrato mais fidedigno do patrimônio nas Demonstrações, a exemplo do que ocorria na contabilidade societária, também surgiu a necessidade de se promover a harmonização aos padrões internacionais para o setor público, processo este que teve início com a publicação da Portaria nº 184/2008 do Ministério da Fazenda, em que foram apresentadas diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis. Esse movimento de harmonização aos padrões internacionais tem como base as *International Public Sector Accounting Standards* – IPSAS, normas internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público editadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* – IPSASB, entidade que edita normas para aplicação pelo setor público similar ao que faz o IASB para a contabilidade exercida por entidades do setor privado. Nesse processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público, torna-se imprescindível apontar um importante marco recente, ocorrido no segundo semestre de 2016: a publicação, pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) Convergadas, diplomas que estabeleceram a Estrutura Conceitual (NBC TSP EC) para “Elaboração e Divulgação de Informação de Propósito Geral Pelas Entidades do Setor Público”, trazendo conceitos importantes a serem aplicados em outras normas atinentes ao tema.

Outro fator importante que exigirá, a partir de 1º de janeiro de 2023 (Decreto Federal nº 10.540/2020, art. 18), grande qualificação do setor contábil das administrações públicas, especialmente municipais, em decorrência de carências tecnológica e de pessoal especializado, é a implementação e operacionalização do Sistema Único Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle – SIAFIC, que deve ser desenvolvido de acordo com o padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Decreto Federal nº 10.540, de 05

(cinco) de novembro de 2020, editada em regulamentação ao art. 48, § 1º, inciso III, e § 6º, da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar nº 101/2000):

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.

§ 1º. A transparência será assegurada também mediante:

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;

[...]

§ 6º. Todos os Poderes e órgãos referidos no art. 20, incluídos autarquias, fundações públicas, empresas estatais dependentes e fundos, do ente da Federação devem utilizar sistemas únicos de execução orçamentária e financeira, mantidos e gerenciados pelo Poder Executivo, resguardada a autonomia.

O SIAFIC corresponde a uma solução de tecnologia, a ser adotada por todos os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), para registros de operações orçamentárias, financeiras e patrimoniais, bem como para fins de controle e evidenciação, o que torna a Contabilidade personagem protagonista do processo. De acordo com art. 1º, § 1º do Decreto nº 10.540/2020, o SIAFIC deve registrar, no mínimo, operações relativas a: (i) bens, direitos, obrigações, receitas e despesas; (ii) recursos dos orçamentos, suas alterações, realização de receitas e execução de despesas orçamentárias; (iii) situação daqueles que arrecadem, administrem ou guardem bens ou valores públicos; (iv) situação patrimonial e suas alterações; (v) apuração de custos de programas e unidades de administração pública; (vi) aplicação de outros recursos (convênios, contratos e instrumentos congêneres); (vii) operações financeiras não contempladas no orçamento; (viii) Livros contábeis diário, razão e balancetes; (ix) demonstrações contábeis, relatórios e demonstrativos fiscais; (x) origem e destinação de recursos.

Com base nos dados e teorias coletados, é possível concluir que esse movimento de evolução da contabilidade aplicada ao setor público tem exigido cada vez mais a profissionalização dos serviços de contabilidade dos órgãos e entidades públicas, que necessariamente deve ser atendida por uma estruturação que contemple profissionais qualificados e comprometidos, cujos processos de trabalho não dependam de pessoas ou entidades com vínculo precário ou que não tenham vínculo com o ente público (decorrentes de relação contratual, e não legal).

4.5.2 Estrutura Orgânica e Funcionamento do Sistema de Contabilidade

Na abordagem desta dissertação, Sistema de Contabilidade da Administração Pública deve ser compreendido de forma abrangente, contemplando a estrutura orgânica (órgão, setores, departamentos), os profissionais habilitados legalmente ao exercício da profissão contábil (contadores e técnicos em contabilidade), investidos em cargos públicos com competência finalística da função, bem como a própria atividade contábil exercida. Importante repisar que o Sistema de Contabilidade é parte essencial para o funcionamento da máquina administrativa, visto que é o instrumento responsável por fornecer informações para a tomada de decisões e prestação de contas, o que o torna necessário ao funcionamento dos demais sistemas administrativos (Sistema de Planejamento e Orçamento, Sistema de Controle Interno, Sistema de Administração Financeira), além de ser parte imprescindível ao exercício do Controle Externo.

Quadro 4 – Componentes necessários ao Sistema de Contabilidade

SISTEMA DE CONTABILIDADE (COMPONENTES)		
Órgãos e entidades responsáveis pelas atividades contábeis.	Cargos públicos com competência finalística de atividades contábeis, providos por profissionais legalmente habilitados (contadores e técnicos de contabilidade com registro no Conselho Regional de Contabilidade – CRC).	Atividade contábil (reconhecimento, mensuração, escrituração de fatos contábeis, elaboração de balanços e demonstrações, análise das demonstrações financeiras, elaboração de prestações de contas dentre outros).

Fonte: Elaborado pelo autor

No Brasil, Sistema de Contabilidade no setor público não é tema recente, mas algo que vem sendo discutido desde séculos passados, ainda no período colonial. Segundo James Giacomoni (2010, p. 40), a organização das finanças para a vinda de D. João, em 1808, estimulou um processo de reorganização das finanças públicas para absorver as demandas da Coroa, o que previsivelmente traria consigo a necessidade de abertura dos portos e por consequência um maior disciplinamento de cobrança de tributos aduaneiros, em decorrência da qual foram instituídos formalmente o Erário Nacional (Tesouro) e o Regime de Contabilidade. O autor revela que noutro momento, em 1922, foi elaborado e aprovado o Código de Contabilidade da União para a organização de procedimentos orçamentários, financeiros, contábeis, patrimoniais (Decreto nº 4.536/1922), que transferiu ao Poder Legislativo a competência de elaboração do orçamento público, e ao Poder Executivo a de fornecer todas as informações necessárias a essa elaboração.

Nos dias atuais, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN foi imbuída do papel mais relevante no que diz respeito à contabilidade aplicada ao setor público no Brasil: a função de Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal (Lei nº 10.180/2001). Cabe repisar que, no desempenho de suas competências legais, a STN desenvolveu o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, documento que ressalta em seu conteúdo as competências da Secretaria enquanto órgão central do Sistema de Contabilidade, em especial quanto à edição de instrumentos normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas a serem observados pelos órgãos e entidades da administração pública de todas as esferas de governo. O Manual (MCASP, 2018, p. 22) aponta que o desenvolvimento desses trabalhos pela STN é necessário para que haja evidenciação de “qualidade [d]os fenômenos patrimoniais e a busca por um tratamento contábil padronizado dos atos e fatos administrativos no âmbito do setor público”.

Tendo em vista a complexidade que envolve a matéria, bem como o processo de transformação da atividade contábil, é imprescindível que as entidades adotem medidas para assegurar que os registros contábeis estejam sendo realizados por meio de adequadas técnicas de identificação, reconhecimento, mensuração e evidenciação dos elementos patrimoniais, com aderência às normas vigentes e princípios de contabilidade. E para que isso ocorra, é importante que o ente público disponha, dentro de sua estrutura administrativa, de um Sistema de Contabilidade formalmente implementado e em funcionamento, que alcance as informações produzidas em todos os níveis organizacionais (unidades gestoras e administrativas), e que seja dotado de cargos públicos com atribuições finalísticas de contabilidade. No âmbito do Poder Executivo Federal, o Sistema de Contabilidade foi instituído com objetivo de melhorar a cadeia de atividades da contabilidade e de outros Sistemas Administrativos, a partir da contabilização adequada de atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União (Lei 10.180/2001, Título IV). Vale lembrar que a organização subjetiva do Sistema de Contabilidade Federal, além de contar com órgão central (Secretaria do Tesouro Nacional – STN), também contempla órgãos setoriais para o desempenho das competências legais da estrutura (unidades de gestão interna dos Ministérios e Advocacia-Geral da União).

Quadro 5 – Finalidades, organização e competências do Sistema de Contabilidade Federal definidas pela Lei nº 10.180/2001

FINALIDADES (Arts. 14 e 15 da Lei nº 10.180/2001)	ORGANIZAÇÃO E COMPETÊNCIAS (Arts. 16, 17, 18 da Lei 10.180/2001)
Art. 14. O Sistema de Contabilidade Federal visa a evidenciar a situação orçamentária, financeira e patrimonial da União. Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: I - as operações realizadas pelos órgãos ou entidades governamentais e os seus efeitos sobre a estrutura do patrimônio da União; II - os recursos dos orçamentos vigentes, as alterações decorrentes de créditos adicionais, as receitas prevista e arrecadada, a despesa empenhada, liquidada e paga à conta desses recursos e as respectivas disponibilidades; III - perante a Fazenda Pública, a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados; IV - a situação patrimonial do ente público e suas variações; V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal; VI - a aplicação dos recursos da União, por unidade da Federação beneficiada; VII - a renúncia de receitas de órgãos e entidades federais. Parágrafo único. As operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira não compreendidas na execução orçamentária serão, também, objeto de registro, individualização e controle contábil.	Art. 16. O Sistema de Contabilidade Federal compreende as atividades de registro, de tratamento e de controle das operações relativas à administração orçamentária, financeira e patrimonial da União, com vistas à elaboração de demonstrações contábeis. Art. 17. Integram o Sistema de Contabilidade Federal: I - a Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central; II - órgãos setoriais. § 1º Os órgãos setoriais são as unidades de gestão interna dos Ministérios e da Advocacia-Geral da União. § 2º O órgão de controle interno da Casa Civil exercerá também as atividades de órgão setorial contábil de todos os órgãos integrantes da Presidência da República, da Vice-Presidência da República, além de outros determinados em legislação específica. § 3º Os órgãos setoriais ficam sujeitos à orientação normativa e à supervisão técnica do órgão central do Sistema, sem prejuízo da subordinação ao órgão em cuja estrutura administrativa estiverem integrados. Art. 18. Compete às unidades responsáveis pelas atividades do Sistema de Contabilidade Federal: I - manter e aprimorar o Plano de Contas Único da União; II - estabelecer normas e procedimentos para o adequado registro contábil dos atos e dos fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Federal; III - com base em apurações de atos e fatos inquinados de ilegais ou irregulares, efetuar os registros pertinentes e adotar as providências necessárias à responsabilização do agente, comunicando o fato à autoridade a quem o responsável esteja subordinado e ao órgão ou unidade do Sistema de Controle Interno; IV - instituir, manter e aprimorar sistemas de informação que permitam realizar a contabilização dos atos e fatos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial da União e gerar informações gerenciais necessárias à tomada de decisão e à supervisão ministerial; V - realizar tomadas de contas dos ordenadores de despesa e demais responsáveis por bens e valores públicos e de todo aquele que der causa a perda, extravio ou outra irregularidade que resulte dano ao erário; VI - elaborar os Balanços Gerais da União; VII - consolidar os balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, com vistas à elaboração do Balanço do Setor Público Nacional; VIII - promover a integração com os demais Poderes e esferas de governo em assuntos de contabilidade.

Fonte: Elaborado pelo autor

Replicando o modelo de gestão do Poder Executivo Federal, o Governo do Estado de Pernambuco instituiu, por meio da Lei Complementar 141, de 03 (três) de setembro de 2009,

o Modelo Integrado de Gestão, que estruturou não apenas o Sistema de Contabilidade, como os demais sistemas administrativos de forma correlacionada (estruturas orgânicas, cargos públicos com atribuições finalísticas da atividade, competências definidas em lei):

Quadro 6 – Sistema de Contabilidade do Governo do Estado de Pernambuco

SISTEMA	ÓRGÃO / ENTIDADE	CARREIRA DE NATUREZA FINALÍSTICA	COMPETÊNCIAS
Contabilidade	Contadoria Geral do Estado – CGE (Lei nº 16.520/2018 art. 1º, V c/c Decreto nº 43.446/2018, art. 4º, XIV)	Analista em Gestão Administrativa – Qualificação: Contador (Lei Complementar nº 117/2008)	<u>Lei Complementar nº 117/2008:</u> a) coordenar, supervisionar e organizar as atividades de natureza contábil, no âmbito do Órgão Setorial de Contabilidade no qual tiver exercício, observando os Princípios Fundamentais da Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade; b) prestar informações sobre as normas e procedimentos relacionados à gestão orçamentária, financeira e patrimonial e de custos; c) elaborar e analisar balanços, balancetes e demais demonstrações contábeis das unidades gestoras vinculadas ao Órgão Setorial de Contabilidade no qual tiver exercício, de acordo com a legislação vigente; d) realizar a conformidade contábil dos atos e fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial; e) apoiar a elaboração das prestações de contas obrigatórias; f) acompanhar os trabalhos de execução orçamentária, financeira e patrimonial das unidades gestoras vinculadas ao Órgão Setorial de Contabilidade, no qual tiver exercício; g) representar o Secretário ou Gestor do Órgão nas situações de responsabilidade solidária com a Gestão, definidas em lei, quando estiver responsável pelo Órgão Setorial de Contabilidade.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Com intuito de aperfeiçoar o Sistema de Contabilidade Federal, o Decreto Federal nº 6.976/2009 trouxe incrementos à sua estrutura organizacional, às suas competências e ao seu funcionamento. Além de replicar as finalidades dispostas na Lei 10.180/2001, o Decreto acrescenta três importantes objetivos: I – a padronização e a consolidação das contas nacionais; II – a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente; e III – o acompanhamento contínuo das normas contábeis aplicadas ao setor público, de modo a garantir que os princípios

de contabilidade sejam respeitados no âmbito do setor público; o que confirma a preocupação e os esforços para o desenvolvimento e profissionalização do Sistema.

O Decreto dispõe que o exercício da contabilidade federal se dará por meio de “atividades de reconhecimento, de mensuração, de registro e de controle das operações relativas à administração orçamentária, financeira e patrimonial da União, com vistas à elaboração de demonstrações contábeis”, que compreendem “a formulação de diretrizes para orientação adequada, mediante o estabelecimento de normas e procedimentos que assegurem consistência e padronização das informações produzidas pelas unidades gestoras”, e reforça a estrutura organizacional do Sistema, composto pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN como órgão central, e pelos órgãos setoriais formados pelas unidades de gestão interna dos Ministérios, da Advocacia-Geral da União, do Poder Legislativo, do Poder Judiciário e do Ministério Público da União. Cada órgão da estrutura possui competências específicas descritas no art. 7º (Órgão Central) e no art. 8º (Órgãos Setoriais).

Ainda quanto ao Sistema de Contabilidade Federal, é importante ter conhecimento do Sistema de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, plataforma eletrônica que, segundo consta no Portal do Tesouro Nacional⁷, “consiste no principal instrumento utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo”. Cabe esclarecer que o SIAFI não se confunde com o SIAFIC, sendo o primeiro o sistema de execução de operações contábeis, financeiras, orçamentárias dos órgãos e entidades federais, e o segundo um modelo de sistema eletrônico para registros contábeis, com padrões mínimos exigidos por legislação, a ser implementado pelas demais esferas de governo a partir de janeiro de 2023. O SIAFI é definido pela STN nos seguintes termos:

É um sistema informatizado que processa e controla, por meio de terminais instalados em todo o território nacional, a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil dos órgãos da Administração Pública Direta federal, das autarquias, fundações e empresas públicas federais e das sociedades de economia mista que estiverem contempladas no Orçamento Fiscal e/ou no Orçamento da Seguridade Social da União.”

A Instrução Normativa nº 30/2021 da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, norma que regulamenta a habilitação de usuários e utilização do SIAFI, traz como objetivos do Sistema os seguintes pontos (art. 1º, § 1º):

I - Fornecer meios para agilizar a programação financeira, com vistas a otimizar a utilização dos recursos do Tesouro Nacional;

⁷ Disponível em <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/siafi>. Acesso em 17 abr 2022. 12h 57m

- II - Permitir que a contabilidade aplicada ao setor público seja fonte segura e tempestiva de informações gerenciais destinada a todos os níveis da Administração Pública Federal;
- III - Integrar e compatibilizar as informações disponíveis nos diversos Órgãos e Entidades participantes do sistema;
- IV - Permitir aos segmentos da sociedade obterem a necessária transparência dos gastos públicos;
- V - Permitir a programação e o acompanhamento físico-financeiro do orçamento, em nível analítico.

O Portal da STN detalha um pouco mais esses objetivos nos seguintes termos:

- Prover mecanismos adequados ao controle diário da execução orçamentária, financeira e patrimonial aos órgãos da Administração Pública;
- Fornecer meios para agilizar a programação financeira, otimizando a utilização dos recursos do Tesouro Nacional, através da unificação dos recursos de caixa do Governo Federal;
- Permitir que a contabilidade pública seja fonte segura e tempestiva de informações gerenciais destinadas a todos os níveis da Administração Pública Federal;
- Padronizar métodos e rotinas de trabalho relativas à gestão dos recursos públicos, sem implicar rigidez ou restrição a essa atividade, uma vez que ele permanece sob total controle do ordenador de despesa de cada unidade gestora;
- Permitir o registro contábil dos balancetes dos estados e municípios e de suas supervisionadas;
- Permitir o controle da dívida interna e externa, bem como o das transferências negociadas; integrar e compatibilizar as informações no âmbito do Governo Federal;
- Permitir o acompanhamento e a avaliação do uso dos recursos públicos; e
- Proporcionar a transparência dos gastos do Governo Federal.

Dentre as atividades desempenhadas pelo Sistema de Contabilidade Federal, merece destaque a “Conformidade Contábil dos atos e fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (Macrofunção nº 020315), que, segundo o Portal do Tesouro Nacional⁸, “consiste na certificação de que as demonstrações contábeis geradas pelo Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) estão de acordo com a Lei nº 4.320/1964, com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP e com [o] Manual SIAFI.” É a Conformidade Contábil quem vai verificar se há inconsistências nas demonstrações contábeis em relação às normas e princípios aplicáveis, e se as inconformidades detectadas são relevantes a ponto de prejudicar a tomada de decisões e avaliação nelas baseadas. Em suma: “O objetivo da conformidade contábil é garantir que essas informações apresentadas, em seus aspectos relevantes, sejam verdadeiras e confiáveis nas demonstrações contábeis” (Macrofunção nº 020315 – Conformidade Contábil, item 5.1.2). E para desempenhar essas funções, as especificações da Macrofunção nº 020315 – Conformidade Contábil exige que as atividades de conformidade sejam desempenhadas por “servidores da Unidade Gestora

⁸Disponível em

https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/index.php?option=com_content&view=article&id=1551:020315-conformidade-contabil&catid=749&Itemid=376. Acesso em 17 abr 2022. 14h 20m.

ocupantes do cargo de Contador, de Técnico em Contabilidade ou de cargo equivalente com atribuições contábeis” (item 3.2.2).

Quanto aos aspectos materiais do funcionamento dos Sistemas de Contabilidade, em especial no tocante à padronização de normas internacionais, o *International Accounting Standard – IAS*, entidade internacional desenvolvedora da convergência dos países aos padrões internacionais de regras contábeis, remete que este processo consiste em: (a) adoção do regime contábil de competência, em que as transações e outros acontecimentos são reconhecidos quando ocorrem e não apenas quando se trata de fluxo de caixa; e (b) adoção das Normas Internacionais de Contabilidade. Desse modo, tendo em vista que alguns entes públicos ainda não conseguiram adotar adequadamente o regime de competência para contabilização de receitas e despesas (especialmente municípios), bem como em virtude das reiteradas atualizações das normas internacionais e de suas interpretações no âmbito nacional, é necessário que se estabeleça uma cultura organizacional nos entes, órgãos e entidades do setor público de constante capacitação e qualificação dos operadores da contabilidade, de modo que as novas exigências não só sejam efetivamente implementadas, como ocorram de forma tempestiva. Antônio Firmino da Silva Neto (2017, p. 21) destaca que a adoção das concepções mais atuais permitiria:

- a) comparar informações financeiras entre governos e verificar se elas são consistentes; (b) melhorar o processo de tomada de decisão; (c) gerenciar melhor os riscos; (d) conduzir a uma melhor gestão do desempenho financeiro dos recursos dos governos; (e) vincular recursos financeiros com o desempenho do serviço; (f) determinar a posição financeira da entidade; e (g) apoiar as partes interessadas a terem uma visão de longo prazo na tomada de decisões financeiras (IFAC, 2011).

Existem grandes dificuldades nesse processo de convergência, especialmente quanto a sua implementação pelos municípios, dado que já houve sucessivas prorrogações dos prazos fixados pelos órgãos gestores, tendo a mais recente delas fixado termo para o ano de 2021. Silva Neto (2017) cita como fatores dificultadores do processo de convergência a capacitação de profissionais e a assimilação da conversão do regime de caixa para o regime de competência; e instituição instrumentos de informação e controle. No mesmo sentido o autor cita Nascimento (2014) para ressaltar os empecilhos no processo de conversão nos seguintes termos: “a mudança na cultura, a complexidade de alguns padrões internacionais, a adaptação dos sistemas de tecnologia da informação, a capacitação e treinamento dos recursos humanos, dentre outros.” O autor aponta como uma das soluções às dificuldades pela implementação da convergência a qualificação dos sistemas de contabilidade, por meio de desenvolvimento de valores culturais e estilo de aprendizagem dos operadores. Silva Neto defende ainda que os órgãos públicos operadores da Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP implementem

uma cultura de “disseminação, audiências públicas, amplos debates e treinamentos” de seus profissionais, de modo a promover a efetiva convergência da gestão aos padrões internacionais (adoção das IPSAS).

No tocante à interação entre os sistemas administrativos, Jacoby Fernandes (2016) defende uma estruturação do controle interno sistêmica, dotada de um conjunto de normas, princípios, unidades de aplicação em diversos órgãos e entidades. Para reforçar sus argumentos o autor transcreve passagem de Adhemar Ghisi que explica que:

[...] um autêntico sistema de controle interno constituiria, em síntese, uma verdadeira rede de informações, capaz de subsidiar o processo de tomada de decisão em nível governamental, além de fornecer ao dirigente, a qualquer instante, a exata noção do desempenho de cada um dos órgãos subordinados e vinculados.

Fernandes (2016) afirma que a Constituição Federal de 1988 determinou a instituição de órgão de controle interno aos entes da federação, mas que apenas isso não seria suficiente, sendo imprescindível uma implementação que permitisse que suas funções fossem efetivamente exercidas. Sabrina Vasconcelos (2019, p. 23-27) relata que estudos anteriores apontam que há impacto relevante do Controle Interno na qualidade da informação contábil, visto que grande parte de irregularidades estão relacionadas a deficiências de pontos de controle. A autora ressalta a importância do Controle Interno ao descrever seus objetivos:

Os controles objetivam garantir o cumprimento da aplicação dos recursos orçamentários e financeiros, melhorar a gestão através do aumento da transparência e da *accountability*, bem como elevar a qualidade dos relatórios financeiros emitidos pelos governos municipais (KRÜGER; KRONBAUER; SOUZA, 2012). Gauthier (1996) acrescenta que o controle interno auxilia a gestão no cumprimento das responsabilidades da administração, que são a eficiência, eficácia, conformidade com leis e elaboração de relatórios financeiros para tomada de decisão e prestação de contas dos recursos utilizados.

Vasconcelos pontua que o Brasil, por intermédio do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, com intuito de padronizar a contabilidade aplicada ao setor público aos padrões internacionais, editou norma de estabelecimento de “referências para o controle interno como suporte ao sistema de informação contábil dos entes públicos, minimizando os riscos e dando efetividade às informações contábeis” (NBC T 16.8). Além disso, a autora comenta que a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF trouxe importantes dispositivos protetivos das finanças públicas, inclusive relativas à base de informações, em que sua inobservância seria capaz de provocar irregularidades que indicariam “fraquezas materiais nos sistemas contábeis e, por consequência, deficiência na qualidade da informação contábil das gestões municipais.” Cabe destacar que a LRF, nas palavras de Nunes, Marcelino e Silva (2019, p. 10), “é uma regra fiscal

voltada para a solução de um problema de cooperação que gera gasto excessivo e sobreendividamento.”

Luiz Henrique Lima (2016, p. 408) trata os Sistemas de Contabilidade e de Controle Interno como interdependentes, que se caracterizam por um “conjunto integrado de métodos e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional.” Esses sistemas são tão interrelacionados que gozam das mesmas prerrogativas quanto ao acesso a dados, informações e documentos, não podendo qualquer entidade ou agente demandado agir com omissão, embaraço, constrangimento ou obstáculo ao desempenho das atividades dos órgãos a eles vinculados, sob pena de responsabilização administrativa, civil e penal a quem der causa.

Para contextualizar a relevância da atividade contábil para os demais sistemas administrativos da administração pública, coletou-se elementos implementados pelo Poder executivo Federal, visto já estar em efetivo funcionamento há mais de 20 (vinte) anos e por já ter demonstrado sua eficácia na prática⁹. Os quadros abaixo demonstram as relações entre as competências do Sistema de Contabilidade federal e os demais sistemas federais.

⁹ Desempenhei funções do Sistema de Contabilidade Federal enquanto servidor do Departamento Nacional de Obras Contra as Secas – DNOCS, investido no cargo de contador, ao realizar atividades descritas no regimento interno da instituição (Portaria DNOCS/DG/GAB nº 43/2017, art. 39). Disponível em <https://www.gov.br/dnocs/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao-1/regimento-interno> Acesso em 11 abr. 2022. 21h 56m

Quadro 7 – Correlação entre o Sistema de Contabilidade e os demais sistemas administrativos do Poder Executivo Federal

SISTEMA	COMPETÊNCIA	INTERAÇÃO COM O SISTEMA DE CONTABILIDADE
Planejamento Federal	Elaborar e supervisionar a execução de planos e programas nacionais e setoriais de desenvolvimento econômico e social (Lei 10.180/2001, art. 7º, I);	O Sistema de Contabilidade tem como finalidades evidenciar: (i) as operações realizadas pelos órgãos e entidades, (ii) custos dos serviços públicos, aplicação de recursos públicos, (iii) renúncia de receitas; que servem como fontes de informações para a formulação de planos e programas de políticas públicas e para a supervisão de sua execução (Lei 10.180/2001, art. 15);
	Acompanhar física e financeiramente os planos e programas federais, bem como avaliá-los, quanto à eficácia e efetividade, com vistas a subsidiar o processo de alocação de recursos públicos, a política de gastos e a coordenação das ações do governo (Lei 10.180/2001, art. 7º, III);	Cabe ao Sistema de Contabilidade Federal instituir, manter e aprimorar sistemas de informações de registros contábeis, ferramenta fundamental no acompanhamento, especialmente financeiro, do andamento da execução de planos e programas federais (Lei nº 10.180/2001, IV);
	Assegurar que as unidades administrativas responsáveis pela execução dos programas, projetos e atividades da Administração Pública Federal mantenham rotinas de acompanhamento e avaliação da sua programação (Lei 10.180/2001, art. 7º, IV);	A atividade de conformidade contábil de competência do Sistema de Contabilidade é um instrumento que pode viabilizar o acompanhamento e avaliação da programação do Sistema de Planejamento (Macrofunção nº 020315 – Conformidade Contábil);
	Manter sistema de informações relacionados a indicadores econômicos e sociais, assim como mecanismos para desenvolver previsões e informação estratégica sobre tendências e mudanças no âmbito nacional e internacional (Lei 10.180/2001, art. 7º, V);	O Sistema de Administração Financeira – SIAFI, principal ferramenta de trabalho dos operadores do Sistema de Contabilidade, fornece, no que concerne a operações de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, insumos importantes para a tomada de decisões. O Sistema de Contabilidade deve evidenciar os orçamentos vigentes, as receitas previstas e arrecadadas e a despesa executada, além dos custos dos programas (Lei 10.180/2001, art. 15, II e V);
	Identificar, analisar e avaliar os investimentos estratégicos do Governo, suas fontes de financiamento e sua articulação com os investimentos privados, bem como prestar o apoio gerencial e institucional à sua implementação (Lei 10.180/2001, art. 7º, VI);	O Sistema de Administração Financeira – SIAFI, principal ferramenta de trabalho dos operadores do Sistema de Contabilidade, fornece, no que concerne a operações de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, insumos importantes para a tomada de decisões. O Sistema de Contabilidade deve evidenciar os orçamentos vigentes, as receitas previstas e arrecadadas e a despesa executada, além dos custos dos programas (Lei 10.180/2001, art. 15, II e V);

Orçamento Federal	Acompanhar e avaliar a execução orçamentária e financeira, sem prejuízo da competência atribuída a outros órgãos (Lei 10.180/2001, art. 8º, IV);	O Sistema de Contabilidade deve evidenciar os orçamentos vigentes, as receitas previstas e arrecadadas e a despesa executada, além dos custos dos programas (Lei 10.180/2001, art. 15, II e V), competência diretamente relacionada ao acompanhamento e avaliação da execução orçamentária e financeira realizada pelo Sistema de Orçamento;
	Propor medidas que objetivem a consolidação das informações orçamentárias das diversas esferas de governo (Lei 10.180/2001, art. 8º, VI);	O Sistema de Orçamento propõe o formato e o Sistema de Contabilidade desenvolverá as alterações no sistema de informações (Lei 10.180/2001, art. 18, IV).
	Estabelecer classificações orçamentárias, tendo em vista as necessidades de sua harmonização com o planejamento e o controle (Lei 10.180/2001, art. 8º, V);	Quem detém a competência para “manter e aprimorar o Plano de Contas Único da União” (Lei 10.180/2001, art. 18, I), bem como para “instituir, manter e aprimorar sistemas de informação” é o Sistema de Contabilidade (Lei 10.180/2001, art. 18, IV), institutos em que são consideradas as classificações orçamentárias estabelecidas pelo Sistema de Orçamento;
Administração Financeira	zelar pelo equilíbrio financeiro do Tesouro Nacional (Lei 10.180/2001, art. 12, I);	Para exercer o controle satisfatório das disponibilidades de caixa, ingressos e dispêndios de recursos públicos, é necessário que o Sistema de Administração Financeira necessita tenha ao alcance os dados necessários e que estes dados sejam fidedignos, íntegros e registrados tempestivamente. É função do Sistema de Contabilidade evidenciar as operações financeiras, os recursos orçamentários, receitas, despesas e disponibilidades, renúncia de receitas, entre outros. o Decreto Federal nº 6.976/2009, que também dispõe sobre o Sistema de Contabilidade, contempla a função de instituir, manter e aprimorar, em conjunto com o Sistema de Administração Financeira, plataforma eletrônica de contabilização de atos e fatos de gestão, de modo a gerar informações gerenciais para o controle e tomada de decisão.
	administrar os haveres financeiros e mobiliários do Tesouro Nacional;	Segundo o Portal do Tesouro Nacional, haveres financeiros são “recebíveis em dívidas contratuais ¹⁰ ” e haveres mobiliários são “participações em empresas estatais e recebíveis em dívida contratuais e em títulos mobiliários ¹¹ ”. O controle contábil desses ativos está relacionado à evidenciação dos atos e fatos de natureza essencialmente patrimonial, por obvio de competência do Sistema de Contabilidade.
	elaborar a programação financeira do Tesouro Nacional, gerenciar a Conta Única do Tesouro Nacional e subsidiar a formulação da política de financiamento da despesa pública;	O Decreto Federal nº 6.976/2009 elenca dentre as funções do Sistema de Contabilidade a conciliação da Conta Única do Tesouro Nacional (art. 7º, VIII).
	gerir a dívida pública mobiliária federal e a dívida externa de responsabilidade do Tesouro Nacional;	

¹⁰ Disponível em <https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/ativos-da-uniao/haveres-financeiros-ativos-da-uniao-vinculados-a-contratos-de-financiamento>. Acesso em 25 abr. 2022. 19h 24m

¹¹ Disponível em <https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/ativos-da-uniao/haveres-mobiliarios-ativos-da-uniao-vinculados-a-acoes-e-titulos>. Acesso em 25 abr. 2022. 19h 24m

	controlar a dívida decorrente de operações de crédito de responsabilidade, direta e indireta, do Tesouro Nacional;	O Sistema de Contabilidade evidencia a situação patrimonial e suas variações, inclusive as decorrentes de operações não dependentes da execução do orçamento público (Lei 10.180/2001, art. 15, IV e Parágrafo Único).
	administrar as operações de crédito sob a responsabilidade do Tesouro Nacional;	
	manter controle dos compromissos que onerem, direta ou indiretamente, a União junto a entidades ou organismos internacionais;	
	editar normas sobre a programação financeira e a execução orçamentária e financeira, bem como promover o acompanhamento, a sistematização e a padronização da execução da despesa pública;	O Sistema de Contabilidade é responsável por editar normas e procedimentos para registro contábil de atos e fatos de natureza financeira (Lei 10.180/2001, art. 18, II).
Controle Interno	avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;	Segundo o Decreto Federal nº 6.976/2009 (art. 7º, VII), é competência do Sistema de Contabilidade a elaboração e divulgação do Relatório Resumido de Execução Orçamentária – RREO e do Relatório de Gestão Fiscal – RGF, instrumentos que evidenciam a execução orçamentária e gestão fiscal parciais de períodos do exercício financeiro.
	comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;	De acordo com o Manual do Sistema de Controle Interno Federal ¹² , os órgãos e unidades a ele vinculados desempenham suas funções por meio de duas técnicas: auditoria e fiscalização, e ambas se valem das informações geradas pelos demais sistemas administrativos, em especial da contabilidade. Uma das espécies de auditorias desempenhadas pelo Sistema de Controle Interno essencialmente dependente das informações contábeis é a auditoria financeira, que, segundo glossário disponível no Portal do Tribunal de Contas da União – TCU ¹³ , consiste em “importante instrumento de fiscalização para a verificação independente da confiabilidade das demonstrações financeiras divulgadas por órgãos e entidades públicos, sempre na defesa dos princípios de transparência e prestação de contas.”
	exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;	O Sistema de Contabilidade evidencia a situação patrimonial e suas variações, inclusive as decorrentes de operações não dependentes da execução do orçamento público (Lei 10.180/2001, art. 15, IV e Parágrafo Único).

Fonte: Elaborado pelo autor

¹² Instrução Normativa nº 01 de 06 de abril de 2001, emitida pela Secretaria Federal de Controle Interno.

¹³ Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/control-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/auditoria-financeira.htm>. Acesso em 26 abr. 2022. 20h 52m

Nesse diapasão, Sérgio de Iudícibus (2021, p. 11) destaca que o contador precisa ter conhecimento das operações da entidade, consultar e obter dados dos participantes dos processos internos (contratos, tesouraria, orçamento, planejamento, patrimônio etc.), sobretudo em virtude da convergência às normas internacionais, pois atualmente a Contabilidade não diz respeito apenas ao profissional de contabilidade, mas a toda a entidade. O contador é o centro do processo, mas não o único participante, tendo a responsabilidade de registrar e divulgar os fatos contábeis de acordo com os princípios de contabilidade para todos os *stakeholders*, mesmo que os interesses sejam divergentes (Conflito de Agência). Assim, para que a contabilidade do setor público seja aderente aos Princípios de Governança, capaz de reduzir ou eliminar os riscos de Conflito de Agência, é fundamental que seja composta por estrutura orgânica (órgão, setor, departamento) com competências definidas em lei, dotada de cargos públicos com atribuições finalísticas de atividades contábeis, providos por profissionais legalmente habilitados (contadores e técnicos de contabilidade com registro no Conselho Regional de Contabilidade – CRC), de modo que sua atuação seja independente, livre de qualquer interferência que venha a prejudicar não só a consecução dos objetivos do setor, mas de toda a sociedade. Não é demais lembrar que a informação é o pilar de uma boa governança, sobretudo as informações contábeis, que devem ser fidedignas, relevantes, adequadas e úteis.

A inexistência de um Sistema de Contabilidade formalmente instituído e estruturado de acordo com os Princípios de Governança pode acarretar no extravio de dados, informações e documentos relativos a operações orçamentárias, financeiras, contábeis, operacionais e patrimoniais realizadas pela Administração Pública, como já ocorreu em municípios cearenses, conforme detectado por auditorias¹⁴ realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará – TCE/CE, em que o domínio da cadeia de serviços contábeis era exercido por terceiros (entidades ou profissionais contratados para a prestação de serviços de assessoria contábil), com compromisso contratual, por vezes até eleitoral, com o grupo governante, e não com o ente público: o município, e que se desligaram do compromisso firmado ao termo do instrumento que os vinculava sem que fosse disponibilizado ao sucessor acesso a bancos de dados, informações e documentos até então de sua guarda. Além disso, a relação contratual se dá com a autoridade contratante, que faz parte de determinado governo, e não com o ente público (relação de estado), o que potencializa os riscos de interferências à atividade contábil por parte de gestores mau intencionados.

¹⁴ Processo nº 32676/2018-4, Processo nº 09720/2018-9, Processo nº 38695/2018-5, Processo nº 27091/2019-2; disponíveis em <https://www.tce.ce.gov.br/cidadao/consulta-de-processos>

Importante ressaltar que as situações encontradas nos trabalhos de auditoria do Tribunal de Contas geraram prejuízos importantes, consumados ou potenciais, à prestação de serviços públicos e atividades administrativas dos entes municipais auditados, e esse resultado se deu em virtude da indisponibilidade do insumo básico à tomada de decisões e ao controle da coisa pública: a informação fidedigna, tempestiva, relevante e útil. Nesse diapasão, destaca-se que o extravio de informações é capaz de inviabilizar, por exemplo, a concessão de aposentadoria a servidor público que tenha contribuído regularmente com a previdência social por mais de trinta anos simplesmente porque a Administração Pública não resguardou os dados e comprovantes necessários. Essa estruturação do Sistema de Contabilidade também pode impossibilitar a Administração Pública de desenvolver o planejamento, a formular orçamento e a estimar fluxos de caixa para atendimento de demandas importantes da sociedade, como construção de estradas, fornecimento de alimentação escolar, transporte escolar, atendimentos de saúde, e até mesmo manter o equilíbrio das contas públicas, visto a carência ou inconfiabilidade dos dados disponíveis. Não é raro se encontrar obras promovidas pelo Poder Público paralisadas por problemas de ordem orçamentário-financeira gerados por planejamentos baseados em informações não confiáveis.

Nessa esteira, pesquisa realizada Cruz, Ferreira e Silva (2011, p. 13-14) a respeito do nível de divulgação de informações de entes públicos em relação aos “códigos de boa governança do setor público” revelou que há assimetria informacional, principalmente em municípios, causada pela opção do gestor em não divulgar determinadas informações “em decorrência de interesses que possuem que são conflitantes com os interesses coletivos dos cidadãos; as informações são divulgadas nas quantidades, formas e períodos estratégicos, que favoreçam a permanência dos gestores e assegurem a realização dos seus interesses.” A pesquisa complementa que “as informações divulgadas por gestores públicos sobre sua atuação na administração dos recursos coletivos tendem a ser incompletas, ou divulgadas estrategicamente, com vistas a assegurar que os cidadãos não tenham informações plenas sobre” sua gestão.

Para que se combata mecanismos causadores da assimetria de informações entre gestores públicos e sociedade por meio de uma boa governança, é de bom alvitre que a estruturação não só do sistema de contabilidade, mas de todos os sistemas administrativos (Planejamento, Orçamento, Administração Financeira, Controle Interno), guarde afinidade com os fundamentos trazidos pelo Guia Da Presidência Da República Sobre Governança, em especial ao seguinte trecho:

[...] uma política de governança deve abordar os funcionários do setor público. Proporcionar boa governança requer pessoas capacitadas e motivadas, que trabalhem pelo interesse público. Os requisitos para compor esse quadro de pessoal qualificado geralmente levam a um serviço público baseado em **carreiras e meritocrático**, capaz de aconselhar políticos e implementar políticas. No entanto, mesmo não concursados, indivíduos comprometidos e com as habilidades necessárias podem trabalhar efetivamente no governo, desde que também aceitem as normas do interesse público.

Por fim, o presente trabalho contempla a análise da existência de Sistema de Contabilidade no âmbito da administração pública dos municípios do estado do Ceará (dados coletados de todos os 184 municípios cearenses), e, quando existente, se sua estrutura administrativa e funcionamento são aderentes aos Princípios de Governança do Setor Público.

4.6 Síntese do Modelo de Integrado de Gestão do Poder Executivo Federal

Além da instituição dos Sistemas Estruturadores da administração pública do Poder Executivo Federal, foram criados cargos públicos, de provimento pela via do concurso público, para execução das atividades finalísticas desses Sistemas, quais sejam: Especialista em Políticas Públicas e Gestão Governamental (Lei nº 7.834/1989) e Auditor Federal de Finanças e Controle (Lei nº 13.327/2016). Os quadros abaixo apresentam um resumo das estruturas, competências e cargos públicos relacionados aos Sistemas Estruturadores da Administração Pública Federal:

Quadro 8 – Síntese do Modelo Integrado de Gestão do Poder Executivo Federal

SISTEMA	ÓRGÃO/ENTIDADE	CARREIRA DE NATUREZA FINALÍSTICA	COMPETÊNCIAS (LEI 10.180/2001)
Planejamento e Orçamento	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão	Especialista em Políticas Públicas e Gestão Governamental (Lei nº 7.834/1989)	I - formular o planejamento estratégico nacional; II - formular planos nacionais, setoriais e regionais de desenvolvimento econômico e social; III - formular o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais; IV - gerenciar o processo de planejamento e orçamento federal; V - promover a articulação com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, visando a compatibilização de normas e tarefas afins aos diversos Sistemas, nos planos federal, estadual, distrital e municipal.
Sistema de Contabilidade Federal	Secretaria do Tesouro Nacional – STN	Auditor Federal de Finanças e Controle (Lei nº 13.327/2016)	- visa a evidenciar a situação orçamentária, financeira e patrimonial da União. - tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: I - as operações realizadas pelos órgãos ou entidades governamentais e os seus efeitos sobre a estrutura do patrimônio da União; II - os recursos dos orçamentos vigentes, as alterações decorrentes de créditos adicionais, as receitas prevista e arrecadada, a despesa empenhada, liquidada e paga à conta desses recursos e as respectivas disponibilidades; III - perante a Fazenda Pública, a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados; IV - a situação patrimonial do ente público e suas variações; V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal; VI - a aplicação dos recursos da União, por unidade da Federação beneficiada; VII - a renúncia de receitas de órgãos e entidades federais.

SISTEMA	ÓRGÃO/ENTIDADE	CARREIRA DE NATUREZA FINALÍSTICA	COMPETÊNCIAS (LEI 10.180/2001)
Sistema de Controle Interno	Controladoria Geral da União – CGU	Auditor Federal de Finanças e Controle (Lei nº 13.327/2016)	I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.
Sistema de Administração Financeira	Secretaria do Tesouro Nacional – STN	Auditor Federal de Finanças e Controle (Lei nº 13.327/2016)	I - zelar pelo equilíbrio financeiro do Tesouro Nacional; II - administrar os haveres financeiros e mobiliários do Tesouro Nacional; III - elaborar a programação financeira do Tesouro Nacional, gerenciar a Conta Única do Tesouro Nacional e subsidiar a formulação da política de financiamento da despesa pública; IV - gerir a dívida pública mobiliária federal e a dívida externa de responsabilidade do Tesouro Nacional; V - controlar a dívida decorrente de operações de crédito de responsabilidade, direta e indireta, do Tesouro Nacional; VI - administrar as operações de crédito sob a responsabilidade do Tesouro Nacional; VII - manter controle dos compromissos que onerem, direta ou indiretamente, a União junto a entidades ou organismos internacionais; VIII - editar normas sobre a programação financeira e a execução orçamentária e financeira, bem como promover o acompanhamento, a sistematização e a padronização da execução da despesa pública; IX - promover a integração com os demais Poderes e esferas de governo em assuntos de administração e programação financeira.

Fonte: Elaborado pelo autor

5 RESULTADOS DA ANÁLISE DAS ESTRUTURAS ADMINISTRATIVAS DE CONTABILIDADE NOS MUNICÍPIOS CEARENSES

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 70, Parágrafo único, determina que o administrador de dinheiros, bens e valores públicos preste contas de sua boa e regular aplicação, e o art. 71 dispõe que estas prestações de contas serão apreciadas ou julgadas pelos Tribunais de Contas, estas as principais fontes de informações utilizadas para a pesquisa aqui demonstrada. Foram realizadas consultas de peças integrantes desses Processos de Prestações de Contas apresentadas anualmente pelos municípios cearenses ao Tribunal de Contas do Estado do Ceará – TCE/CE, que os disponibiliza ao acesso do público em geral por meio de área específica em sua Página da rede mundial de computadores (*internet*), que conta com ferramenta de consulta no endereço <https://www.tce.ce.gov.br/cidadao/consulta-de-processos>.

A norma regulamentadora da forma de prestação de contas a serem apresentadas pelos Municípios, Instrução Normativa nº 02/2013¹⁵ do extinto Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará – TCM/CE, exige documentos e informações necessárias à análise e apreciação das contas públicas, dentre os quais a organização administrativa do ente municipal, a identificação dos responsáveis pela atividade contábil e os demonstrativos contábeis cuja elaboração é reservada a profissionais legalmente habilitados. Desse modo, foram consultadas prestações de contas dos 184 (cento e oitenta e quatro) municípios cearenses para coleta dos dados relativos aos Sistemas de Contabilidade Municipais. Para uma avaliação mais completa do objeto, foram analisados dados do exercício financeiro de 2020, por ser o mais recente período com possibilidade de se obter integral acesso, visto os prazos para prestar contas de anos posteriores ainda se encontrarem vigentes quando do desenvolvimento desta pesquisa. Os dados coletados foram suficientes à obtenção de respostas às seguintes questões:

- Qual o município consultado? (Coluna “MUNICÍPIO”)
- Qual a identificação do processo de prestações de contas consultado no Portal (*website*) do Tribunal de Contas do Estado para a coleta de dados? (Coluna “PROCESSO TCE”)
- Qual órgão/setor desempenha atividade contábil na estrutura administrativa do ente municipal? (Coluna “ÓRGÃO/SETOR CONTÁBIL”)

¹⁵ Disponível em https://municipios.tce.ce.gov.br/wp-content/uploads/2016/10/instrucao_normativa_2013-02_versao_novembro_2015.pdf

- Há cargos públicos de natureza efetiva (provimento pela via do concurso público) instituídos pelo município para o desempenho de atividades finalísticas de contabilidade? (Coluna “CARGOS PÚBLICOS COM ATRIBUIÇÕES FINALÍTICAS”)
- O comando do Sistema de Contabilidade é exercido por servidor público ou por terceiros (entidades contratadas para prestação de serviços contábeis ou assessoria contábil, profissional contratado por regime provisório, colaboradores vinculados por contrato de terceirização de mão-de-obra)? (Coluna “RESPONSABILIDADE PELA ATIVIDADE CONTÁBIL”)
- Qual norma municipal indica a existência ou inexistência de estrutura administrativa com competências para execução de atividades contábeis? (Coluna “NORMA DE ORGANIZAÇÃO ADMINISTRATIVA”)

Os quadros abaixo apresentam as respostas a essas questões para cada município do estado do Ceará, com base nos resultados da análise dos dados coletados nas consultas aos processos de prestações de contas apresentados ao Tribunal de Contas:

Quadro 9 - Dados coletados nas prestações de contas dos 184 municípios do estado do Ceará

MUNICÍPIO	PROCESSO TCE	ÓRGÃO/SETOR CONTÁBIL	CARGOS PÚBLICOS COM ATRIBUIÇÕES FINALÍTICAS DE CONTABILIDADE	RESPONSABILIDADE PELA ATIVIDADE CONTÁBIL	NORMA DE ORGANIZAÇÃO ADMINISTRATIVA
Abaíara	07719/2021-6	Não há	Não	Terceiros	422/2017
Acarape	09016/2021-4	Não há	Não	Terceiros	453/2013
Acaraú	07908/2021-9	Não há	Não	Terceiros	1213/2007
Acopiara	07623/2021-4	Não há	Não	Terceiros	1524/2009
Aiuaba	08002/2021-0	Contador geral	Sim	Terceiros	150/2019
Alcântaras	08007/2021-9	Não há	Não	Terceiros	510/2008
Altaneira	07909/2021-0	Não há	Não	Terceiros	575/2013
Alto santo	07898/2021-0	Não há	Não	Terceiros	701/2017
Amontada	02720/2021-0	Não há	Não	Terceiros	1248/2020
Antonina do norte	07290/2021-3	Departamento contábil	Sim	Terceiros	501/2018
Apuiarés	07611/2021-8	Não há	Não	Terceiros	282/2013
Aquiraz	07127/2021-3	Diretor de orçamento e contabilidade	Sim	Terceiros	1096/2014
Aracati	02724/2021-7	Coordenadoria de contabilidade	Sim	Terceiros	LC 003/2017
Aracoiaba	07721/2021-4	Não há	Não	Terceiros	1085/2013
Ararendá	13608/2021-5	Não há	Não	Terceiros	054/2001
Araripe	07478/2021-0	Direção contábil	Sim	Terceiros	1175/2017
Aratuba	07612/2021-0	Dados indisponíveis	Dados indisponíveis	Terceiros	Indisponível
Arneiroz	01777/2021-1	Contador	Sim	Terceiros	12/2021

MUNICÍPIO	PROCESSO TCE	ÓRGÃO/SETOR CONTÁBIL	CARGOS PÚBLICOS COM ATRIBUIÇÕES FINALÍTICAS DE CONTABILIDADE	RESPONSABILIDADE PELA ATIVIDADE CONTÁBIL	NORMA DE ORGANIZAÇÃO ADMINISTRATIVA
Assaré	07899/2021-1	Não há	Não	Terceiros	LC 003/2005
Aurora	07795/2021-0	Não há	Não	Terceiros	002/2009
Baixio	07715/2021-9	Coordenação de tesouraria e contabilidade	Não	Terceiros	459/2013
Banabuiú	07804/2021-8	Não há	Não	Terceiros	359/2005
Barbalha	07702/2021-0	Gerência de contabilidade e finanças	Sim	Terceiros	2607/2021
Barreira	18275/2021-7	Departamento de contabilidade	Sim	Terceiros	575/2017
Barro	07894/2021-2	Gestão de pessoal, contabilidade e despesa	Sim	Terceiros	359/2014
Barroquinha	08432/2020-6	Célula de contabilidade	Sim	Terceiros	327/2009
Baturité	07798/2021-6	Não há	Não	Terceiros	1630/2014
Beberibe	07996/2020-3	Não há	Não	Terceiros	973/2009
Bela cruz	07720/2021-2	Não há	Não	Terceiros	583/2005
Boa viagem	07916/2021-8	Coordenadoria de finanças e contabilidade	Sim	Terceiros	1313/2017
Brejo santo	07900/2021-4	Não há	Não	Terceiros	865/2015
Camocim	07363/2021-4	Não há	Não	Terceiros	733/2001
Campos Sales	07805/2021-0	Não há	Não	Terceiros	290/2005
Canindé	07809/2021-7	Contador	Sim	Terceiros	2364/2017
Capistrano	07479/2021-1	Dados indisponíveis	Dados indisponíveis	Terceiros	Indisponível
Caridade	07785/2021-8	Setor de contabilidade	Sim	Terceiros	099/2008
Cariré	07291/2021-5	Divisão de contabilidade	Sim	Terceiros	294/2009
Caririaçu	07130/2021-3	Não há	Não	Terceiros	531/2013
Cariús	08530/2021-2	Departamento de contabilidade	Sim	Terceiros	123/2005
Carnaubal	07210/2021-1	Não há	Não	Terceiros	198/2014
Cascavel	07806/2021-1	Não há	Não	Terceiros	6792/2017
Catarina	07483/2021-3	Setor contábil	Sim	Terceiros	469/2017
Catunda	07627/2021-1	Não há	Não	Terceiros	297/2017
Caucaia	07362/2021-2	Sim	Sim	Terceiros	2390/2013
Cedro	07902/2021-8	Coordenadoria de contabilidade e orçamento	Sim	Terceiros	378/2013
Chaval	07905/2021-3	Dados indisponíveis	Dados indisponíveis	Terceiros	Indisponível
Choró	07808/2021-5	Divisão de contabilidade	Sim	Terceiros	302/2009
Chorozinho	07355/2021-5	Divisão de contabilidade	Não	Terceiros	508/2011
Coreaú	07613/2021-1	Não há	Não	Terceiros	613/2017
Crateús	06419/2022-7	Coordenador contábil	Não	Terceiros	897/2021
Crato	04116/2021-5	Núcleo de contabilidade	Não	Terceiros	3253/2017
Croatá	07131/2021-5	Divisão de contabilidade	Sim	Terceiros	538/2022
Cruz	07128/2021-5	Não há	Não	Terceiros	571/2017

MUNICÍPIO	PROCESSO TCE	ÓRGÃO/SETOR CONTÁBIL	CARGOS PÚBLICOS COM ATRIBUIÇÕES FINALÍTICAS DE CONTABILIDADE	RESPONSABILIDADE PELA ATIVIDADE CONTÁBIL	NORMA DE ORGANIZAÇÃO ADMINISTRATIVA
Deputado Irapuã Pinheiro	07624/2021-6	Não há	Não	Terceiros	03/1999
Ereré	07136/2021-4	Divisão de contabilidade	Sim	Terceiros	298/2013
Eusébio	04308/2021-3	Departamento de contabilidade	Sim	Terceiros	Lc 062/2021
Farias Brito	07895/2021-4	Não há	Não	Terceiros	1253/2009
Forquilha	07487/2021-0	Não há	Não	Terceiros	614/2016
Fortaleza	07710/2021-0	Célula de contabilidade	Sim	Servidor público municipal	LC 176/2014
Fortim	02723/2021-5	Não há	Não	Terceiros	338/2009
Frecheirinha	07484/2021-5	Supervisor de contabilidade	Sim	Terceiros	353/2017
General Sampaio	07618/2021-0	Departamento de contabilidade	Sim	Terceiros	783/2019
Graça	08001/2021-8	Não há	Não	Terceiros	0279/2009
Granja	08001/2021-8	Coordenadoria de contabilidade	Não	Terceiros	003/2013
Granjeiro	07799/2021-8	Setor de contabilidade	Sim	Terceiros	001/2013
Groaíras	07059/2021-1	Departamento de contabilidade	Sim	Terceiros	725/2017
Guaiúba	07896/2021-6	Núcleo de execução contábil	Sim	Terceiros	251/2001
Guaraciaba do Norte	07133/2021-9	Coordenadoria geral de contabilidade	Sim	Terceiros	1043/2013
Guaramiranga	07616/2021-7	Coordenador de contabilidade	Sim	Terceiros	298/2015
Hidrolândia	10376/2020-0	Não há	Não	Terceiros	716/2020
Horizonte	07787/2021-1	Coordenadoria de contabilidade	Sim	Terceiros	1221/2018
Ibaretama	07800/2021-0	Não há	Não	Terceiros	173/2017
Ibiapina	08475/2020-2	Departamento de contabilidade geral	Sim	Terceiros	658/2017
Ibicuitinga	07792/2021-5	Não há	Não	Terceiros	607/2017
Icapuí	02722/2021-3	Coordenador de contabilidade	Sim	Terceiros	064/2017
Icó	18319/2021-1	Sistema de controle e execução financeira contábil	Não	Terceiros	983/2017
Iguatu	07718/2021-4	Não há	Não	Terceiros	2463/2017
Independência	07209/2021-5	Departamento de contabilidade	Sim	Terceiros	558/2021
Ipaporanga	04572/2021-9	Diretoria de escrituração	Sim	Terceiros	383/2017
Ipaumirim	07914/2021-4	Coordenadora do departamento contábil e financeiro	Não	Terceiros	418/2022
Ipu	07135/2021-2	Dados indisponíveis	Dados indisponíveis	Terceiros	Indisponível
Ipueiras	07707/2021-0	Não há	Não	Terceiros	859/2015
Iracema	07125/2021-0	Coordenador de contabilidade	Servidores	Terceiros	0730/2013
Irauçuba	07617/2021-9	Setor de contabilidade	Sim	Terceiros	1469/2020
Itaiçaba	07901/2021-6	Contador	Sim	Terceiros	384/2011

MUNICÍPIO	PROCESSO TCE	ÓRGÃO/SETOR CONTÁBIL	CARGOS PÚBLICOS COM ATRIBUIÇÕES FINALÍTICAS DE CONTABILIDADE	RESPONSABILIDADE PELA ATIVIDADE CONTÁBIL	NORMA DE ORGANIZAÇÃO ADMINISTRATIVA
Itaitinga	08218/2021-0	Departamento de contabilidade e finanças	Sim	Terceiros	284/2006
Itapajé	08006/2021-7	Não há	Não	Terceiros	1558/2005
Itapipoca	08529/2021-6	Não há	Não	Terceiros	001/2017
Itapiúna	07783/2021-4	Coordenadoria de contabilidade	Sim	Terceiros	602/2008
Itarema	07794/2021-9	Central única de contabilidade	Não	Terceiros	767/2019
Itatira	07713/2021-5	Departamento de contabilidade	Não	Terceiros	617/2013
Jaguaratama	07793/2021-7	Diretoria de contabilidade, controle de contas e orçamento	Não	Terceiros	950/2017
Jaguaribara	04795/2021-7	Diretoria do departamento de contabilidade	Sim	Terceiros	1115/2022
Jaguaribe	04117/2021-7	Unidade de contabilidade	Sim	Terceiros	1358/2017
Jaguaruana	07904/2021-1	Diretor de contabilidade	Sim	Terceiros	596/2015
Jardim	07716/2021-0	Departamento contábil	Sim	Terceiros	298/2019
Jati	07723/2021-8	Contabilidade	Sim	Terceiros	347/2006
Jijoca de Jericoacoara	08220/2021-9	Departamento de contabilidade	Sim	Terceiros	113/2017
Juazeiro do norte	07292/2021-7	Diretor de contabilidade	Sim	Terceiros	LC 112/2017
Jucás	08907/2021-1	Coordenadoria contábil	Sim	Terceiros	063/2013
Lavras da mangabeira	07610/2021-6	Departamento de contabilidade	Não	Terceiros	503/2017
Limoeiro do norte	07614/2021-3	Não há	Não	Terceiros	1986/2017
Madalena	08436/2021-0	Divisão de fiscalização e contabilidade	Sim	Terceiros	459/2015
Maracanau	07801/2021-2	Não há	Não	Terceiros	2720/2018
Maranguape	07796/2021-2	Dados indisponíveis	Dados indisponíveis	Terceiros	Indisponível
Marco	08906/2021-0	Gerência de contabilidade	Não	Terceiros	266/2018
Martinópolis	07620/2021-9	Coordenador de contabilidade	Sim	Terceiros	438/2017
Massapê	08008/2021-0	Não há	Não	Terceiros	694/2013
Mauriti	07490/2021-0	Setor de contabilidade	Sim	Terceiros	1311/2015
Meruoca	07060/2021-8	Não há	Não	Terceiros	948/2017
Milagres	07788/2021-3	Não há	Não	Terceiros	1446/2022
Milhã	07717/2021-2	Não há	Não	Terceiros	557/2017
Miraíma	07712/2021-3	Coordenador de contabilidade	Sim	Terceiros	579/2017
Missão velha	07482/2021-1	Coordenadoria de controle e registros contábeis	Sim	Terceiros	175/2013
Mombaça	07047/2021-5	Coordenadoria de contabilidade, financeira e orçamentária	Sim	Terceiros	603/2009
Monsenhor Tabosa	07811/2021-5	Dados indisponíveis	Dados indisponíveis	Terceiros	Indisponível

MUNICÍPIO	PROCESSO TCE	ÓRGÃO/SETOR CONTÁBIL	CARGOS PÚBLICOS COM ATRIBUIÇÕES FINALÍTICAS DE CONTABILIDADE	RESPONSABILIDADE PELA ATIVIDADE CONTÁBIL	NORMA DE ORGANIZAÇÃO ADMINISTRATIVA
Morada nova	07722/2021-6	Não há	Não	Terceiros	1541/2010
Moraújo	07488/2021-2	Dados indisponíveis	Dados indisponíveis	Terceiros	Indisponível
Morrinhos	07899/2021-1	Departamento de contabilidade	Sim	Terceiros	214/2004
Mucambo	08003/2021-1	Coordenação de contabilidade	Sim	Terceiros	063/2009
Mulungu	07782/2021-2	Coordenadoria de contabilidade	Não	Terceiros	154/2009
Nova Olinda	02405/2022-9	Não há	Não	Terceiros	848/2018
Nova russas	07211/2021-3	Departamento de contabilidade e orçamento	Sim	Terceiros	741/2009
Novo oriente	07907/2021-7	Não há	Não	Terceiros	747/2017
Ocara	07789/2021-5	Coordenação de gestão financeira e contabilidade	Sim	Terceiros	1068/2019
Orós	07289/2021-7	Contabilidade	Sim	Terceiros	93/2017
Pacajus	07803/2021-6	Coordenador de contabilidade e orçamento	Sim	Terceiros	802/2021
Pacatuba	02725/2021-9	Não há	Não	Terceiros	1294/2015
Pacoti	07711/2021-1	Coordenador de contabilidade	Sim	Terceiros	1618/2017
Pacujá	07619/2021-2	Não há	Não	Terceiros	239/1997
Palhano	07897/2021-8	Departamento de contabilidade	Não	Terceiros	486/2013
Palmácia	07790/2021-1	Divisão de contabilidade	Sim	Terceiros	168/2005
Paracuru	08905/2021-8	Coordenadoria de contabilidade	Sim	Terceiros	1766/2017
Paraipaba	08000/2021-6	Coordenadoria de contabilidade e orçamento	Sim	Terceiros	766/2019
Parambu	07356/2021-7	Dados indisponíveis	Dados indisponíveis	Terceiros	Indisponível
Paramoti	08005/2021-5	Não há	Não	Terceiros	710/2017
Pedra branca	14554/2019-6	Divisão de contabilidade	Sim	Terceiros	238/2005
Penaforte	08706/2021-2	Não há	Não	Terceiros	538/2009
Pentecoste	07129/2021-7	Departamento de contabilidade	Não	Terceiros	710/2013
Pereiro	07791/2021-3	Dados indisponíveis	Dados indisponíveis	Terceiros	Indisponível
Pindoretama	07714/2021-7	Coordenadoria especial de contabilidade e orçamento	Sim	Terceiros	479/2017
Piquet carneiro	07288/2021-5	Dados indisponíveis	Dados indisponíveis	Terceiros	Indisponível
Pires Ferreira	07134/2021-0	Dados indisponíveis	Dados indisponíveis	Terceiros	Indisponível
Poranga	08219/2021-2	Departamento de contabilidade	Sim	Terceiros	03/2013
Porteiras	13231/2021-6	Dados indisponíveis	Dados indisponíveis	Terceiros	Indisponível
Potengi	07480/2021-8	Dados indisponíveis	Dados indisponíveis	Terceiros	Indisponível
Potiretama	07126/2021-1	Não há	Não	Terceiros	251/2021
Quiterianópolis	07807/2021-3	Setor de contabilidade	Sim	Terceiros	01/2013
Quixadá	07706/2021-8	Dados indisponíveis	Dados indisponíveis	Terceiros	Indisponível

MUNICÍPIO	PROCESSO TCE	ÓRGÃO/SETOR CONTÁBIL	CARGOS PÚBLICOS COM ATRIBUIÇÕES FINALÍTICAS DE CONTABILIDADE	RESPONSABILIDADE PELA ATIVIDADE CONTÁBIL	NORMA DE ORGANIZAÇÃO ADMINISTRATIVA
Quixelô	07708/2021-1	Departamento contábil	Não	Terceiros	150/2013
Quixeramobim	08437/2021-1	Dados indisponíveis	Dados indisponíveis	Terceiros	Indisponível
Quixeré	07477/2021-8	Departamento de contabilidade	Sim	Terceiros	Lc 026/2017
Redenção	07622/2021-2	Coordenação de contabilidade	Sim	Terceiros	1656/2017
Reriutaba	13609/2021-7	Coordenadoria de orçamento, contabilidade e finanças	Não	Terceiros	018/2013
Russas	07481/2021-0	Coordenadoria de contabilidade	Sim	Terceiros	1690/2017
Saboeiro	07910/2021-7	Dados indisponíveis	Dados indisponíveis	Terceiros	Indisponível
Salitre	02721/2021-1	Não há	Não	Terceiros	279/2017
Santa Quitéria	13452/2021-0	Divisão de contabilidade	Sim	Terceiros	810/2013
Santana do Acaraú	07802/2021-4	Departamento de contabilidade	Sim	Terceiros	350/1997
Santana do cariri	07893/2021-0	Departamento de contabilidade	Não	Terceiros	592/2009
São benedito	07621/2021-0	Departamento de contabilidade e orçamento	Não	Terceiros	1270/2021
São Gonçalo do amarante	07810/2021-3	Divisão de contabilidade	Sim	Terceiros	656/2000
São João do Jaguaribe	07704/2021-4	Departamento de contabilidade	Sim	Terceiros	506/2005
São luís do Curu	07700/2021-7	Assessor contábil, financeiro, orçamentário	Sim	Terceiros	774/2021
Senador pompeu	07786/2021-0	Departamento de contabilidade	Sim	Terceiros	1452/2017
Senador sá	06620/2022-0	Não há	Não	Terceiros	Indisponível
Sobral	07705/2021-6	Coordenadoria de contabilidade	Sim	Servidor público municipal	1607/2017
Solonópole	07703/2021-2	Não há	Não	Terceiros	1603/2022
Tabuleiro do norte	07903/2021-0	Não há	Não	Terceiros	1022/2009
Tamboril	07486/2021-9	Coordenador de contabilidade	Não	Terceiros	028/2010
Tarrafas	07485/2021-7	Departamento de contabilidade	Sim	Terceiros	299/2013
Tauá	07489/2021-4	Não há	Não	Terceiros	2595/2021
Tejuçuoca	07701/2021-9	Departamento de contabilidade	Sim	Terceiros	001/2013
Tianguá	07917/2021-0	Departamento de contabilidade	Sim	Terceiros	1079/2017
Trairi	07797/2021-4	Gerência contábil	Sim	Terceiros	LC 002/2021
Tururu	07626/2021-0	Núcleo de contabilidade	Não	Terceiros	005/2017
Ubajara	07132/2021-7	Não há	Não	Terceiros	1247/2018
Umari	07915/2021-6	Não há	Não	Terceiros	367/2021
Umirim	07625/2021-8	Dados indisponíveis	Dados indisponíveis	Terceiros	Indisponível
Uruburetama	07364/2021-6	Coordenador de contabilidade e orçamento	Sim	Terceiros	500/2013
Uruoca	07906/2021-5	Não há	Não	Terceiros	020/2009
Varjota	07709/2021-3	Departamento de contabilidade	Sim	Terceiros	754/2022

MUNICÍPIO	PROCESSO TCE	ÓRGÃO/SETOR CONTÁBIL	CARGOS PÚBLICOS COM ATRIBUIÇÕES FINALÍTICAS DE CONTABILIDADE	RESPONSABILIDADE PELA ATIVIDADE CONTÁBIL	NORMA DE ORGANIZAÇÃO ADMINISTRATIVA
Várzea Alegre	07615/2021-5	Núcleo de contabilidade	Não	Terceiros	705/2012
Viçosa do Ceará	08004/2021-3	Núcleo de contabilidade geral e prestação de contas	Sim	Terceiros	573/2010

Fonte: Tribunal de Contas do Ceará.

Antes de descrever os resultados, é importante registrar que para 17 (dezessete) municípios cearenses não estavam disponíveis nos processos de prestações de contas dados que indicassem a existência ou inexistência de órgão/setor/departamento contábil no âmbito da administração pública municipal, o que representa 8,70% do total. No que concerne às análises dos dados efetivamente coletados, foi possível constatar a existência de órgão/setor/departamento contábil em 107 (cento e sete), dos 184 (cento e oitenta e quatro) municípios cearenses, o que representa 58,15% do total, enquanto para 60 (sessenta) municípios foi verificada a inexistência dessa estrutura administrativa, perfazendo a taxa de 32,61% do total. Também foi possível verificar que em 85 (oitenta e cinco) municípios foram instituídos cargos públicos de natureza efetiva, cujo provimento se dá pela via do concurso público, com atribuições finalísticas da atividade contábil, correspondendo assim a 46,20% do total de municípios do estado, e que 82 (oitenta e dois) municípios não contemplam o referido cargo em sua estrutura, alcançando a taxa de 44,57% do total.

No que concerne ao comando do setor e da cadeia de atividades contábeis, a Instrução Normativa nº 02/2013 do extinto TCM/CE, que regulamenta a forma de prestação de contas, exige que o processo correspondente contenha ficha de identificação do profissional ou entidade responsável pela contabilidade, de onde foram coletados os dados mais relevantes ao presente trabalho e de todos os 184 (cento e oitenta e quatro) municípios do estado. Vale destacar que, além de os Municípios informarem ao Tribunal de Contas quem é o responsável pela contabilidade, os demonstrativos contábeis devem ser elaborados e subscritos pelo profissional ou entidade competente/habilitada, o que se confirmou em todos os processos de prestações de contas, constituindo-se em elemento de reforço às conclusões obtidas. E foi a partir da análise destes documentos que foi possível constatar que em apenas dois municípios, Fortaleza e Sobral, o responsável pela contabilidade é ocupante de cargo público, e para os demais municípios se verificou que entidades contratadas para prestação de serviços de assessoria contábil exerciam esta função. Desse modo, apenas 1,09% dos municípios cearenses contavam com servidores públicos como responsáveis pela atividade contábil, enquanto 98,91% terceirizaram a atividade.

Tabela 1 – Resultado da análise dos dados coletados nas prestações de contas dos 184 municípios do estado do Ceará

DESCRIÇÃO	QUANTIDADE	PERCENTUAL EM RELAÇÃO AO TOTAL DE MUNICÍPIOS DO ESTADO DO CEARÁ
(A) Total de municípios do estado do Ceará	184	100%
(B) Municípios em que não se obteve acesso a dados acerca da instituição ou não de órgão/setor/departamento e cargos públicos com competências e atribuições para o exercício da atividade contábil	17	9,24%
(C) Municípios em que se constatou que foi instituído órgão/setor/departamento para desempenho de atividades finalísticas de contabilidade	107	58,15%
(D) Municípios em que se constatou que não houve implantação de Sistema de Contabilidade	60	32,61%
(E) Municípios em que se constatou que foram instituídos cargos públicos de natureza efetiva com atribuições finalística da atividade contábil (cargos de provimento pela via do concurso público)	85	46,20%
(F) Municípios em que se constatou que não foram instituídos cargos públicos de natureza efetiva com atribuições finalísticas da atividade contábil (cargos de provimento pela via do concurso público)	82	44,57%
(G) Municípios em que o comando do Sistema de Contabilidade é exercido por servidores ocupantes de cargos públicos finalístico	02	1,09%
(H) Municípios em que o Sistema de Contabilidade é comandado por terceiros (entidades contratadas para prestação de serviços de assessoria contábil)	182	98,91%

Fonte: Elaborado pelo autor

Os dados apresentados nos quadros revelam que em apenas dois municípios cearenses as administrações públicas municipais contam com uma estrutura contábil em que o a autoridade máxima é exercida por servidor público de carreira finalística de serviços contábeis, enquanto os setores contábeis de das administrações públicas de 182 (cento e oitenta e dois) municípios estão sob o comando de entidades contratadas para a prestação de serviços de assessoria contábil, o que os distancia de uma organização administrativa adequada aos princípios de governança, visto que seus setores contábeis carecem de independência. Cabe ressaltar que serviços de assessoria são assessórios à administração, no entanto, essas entidades contratadas têm desempenhado atividades contábeis diretamente, ao fazer escrituração, elaborar e assinar balanços, emitir relatórios etc. A independência da contabilidade é ainda mais

comprometida para 82 (oitenta e dois) municípios por não contarem com cargos públicos de natureza efetiva (provimento por concurso público) com atribuições finalísticas, e para 60 (sessenta) municípios que sequer instituíram uma estrutura administrativa com competências para realizar atividades contábeis.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

São princípios de governança definidos pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBCG: Transparência, Equidade, Prestação de Contas (*Accountability*) e Responsabilidade Corporativa. O princípio da Transparência orienta que haja a máxima divulgação de informações a todos os interessados, Equidade determina tratamento isonômico a todas as partes interessadas na atuação da corporação (os *stakeholders*), Prestação de Contas é exigida aos agentes principais (administradores da corporação) pelo desempenho de suas funções, e a Responsabilidade Corporativa corresponde ao zelo pela viabilidade econômico-financeira da organização. Entidades do setor público adaptaram para sua realidade os princípios de governança desenvolvidos pela iniciativa privada, das quais merece destaque o Guia de Governança da Presidência da República, que enumera os seguintes princípios: 1 – Capacidade de Resposta, 2 – Integridade, 3 – Confiabilidade, 4 – Melhoria Regulatória, 5 – Prestação de Contas e Responsabilidade, e 6 – Transparência, cuja síntese das definições estão apresentadas no quadro 1; e enfatiza que a aplicação desses princípios deve ocorrer necessariamente de forma ordenada.

“Capacidade de Resposta”, talvez o principal fundamento de governança, corresponde à competência para atender as necessidades dos cidadãos de forma eficiente e eficaz; “Integridade” está relacionada a prevenção da corrupção e fortalecimento dos padrões morais de conduta, área em o controle interno é mais importante; “Confiabilidade” está ligado à capacidade de minimizar incertezas, buscando manter diretrizes e objetivos previamente definidos por meio de monitoramento e avaliação dos resultados alcançados; “Melhoria Regulatória” busca avaliar políticas e atos normativos de forma transparente; “*Accountability*” significa responsabilidade de prestar contas; e “Transparência” para divulgação de atividades com informações confiáveis, relevantes e tempestivas.

Na busca por atender a esses princípios de governança, o Poder Executivo Federal instituiu o modelo integrado de gestão, contemplando estrutura administrativa para o desempenho de funções de planejamento e orçamento, administração financeira, controle interno e contabilidade, que funcionam de maneira interdependente e são dotados de competências e cargos públicos com atribuições finalísticas. O Sistema de Planejamento e Orçamento cuida basicamente da formulação dos instrumentos de planejamento: Plano Plurianual – PPA (planejamento estratégico), Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO (planejamento tático) e Lei Orçamentária Anual – LOA (planejamento operacional); a Administração Financeira desempenha funções de controle financeiro dos entes públicos; o

Controle Interno é competente para realização de atividades voltadas ao atingimento dos objetivos institucionais (auditorias, fiscalizações, inspeções, elaboração de manuais de procedimentos, determinações, recomendações, entre outros); enquanto o Sistema de Contabilidade é responsável pelos registros contábeis e elaboração de demonstrações para fins de tomada de decisão e prestação de contas.

Tendo em vista a preocupação de como são realizados os procedimentos de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos fatos contábeis no âmbito das administrações públicas municipais, insumos necessários para o controle de execução e para o planejamento das políticas públicas, buscou-se compreender os Sistemas de Contabilidade existentes nos municípios do estado do Ceará, mais especificamente identificando a existência de estrutura administrativa e de cargos públicos formalmente instituídos e, no caso de existentes, se estão organizados de acordo com os princípios de governança. Importante registrar que, além de os registros contábeis serem insumo básico para o desenvolvimento das atividades dos sistemas de planejamento e orçamento, de administração financeira e de controle interno, o processo de conversão da Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP aos padrões internacionais exige ainda mais desenvolvimento e profissionalização dos Sistemas de Contabilidade.

Auditorias¹⁶ realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará identificaram extravio de dados, informações e documentos contábeis em municípios decorrente principalmente da inexistência de Sistemas de Contabilidade formalmente instituído e em funcionamento, ocasião em que os serviços contábeis eram exercido por terceiros (entidades ou profissionais contratados para a prestação de serviços de assessoria contábil), com compromisso contratual, e não vinculação legal com o ente público: o município. Situações como essas são capazes de inviabilizar, por exemplo, a concessão de aposentadoria a servidor público por ausência de dados e comprovantes necessários, ou impossibilitar a Administração Pública de desenvolver o planejamento, formular orçamento e estimar fluxos de caixa para construção de estradas, fornecimento de alimentação escolar, transporte escolar, atendimentos de saúde, e até mesmo manter o equilíbrio das contas públicas.

Mas problema não se concentra apenas em extravio de dados, documentos e informações, mas ao nível de independência da contabilidade quando a atividade não só é comandada como exercida diretamente por entidades contratadas. Essas entidades se submetem à autoridade contratante, que por sua vez integra determinado governo, o que as posiciona em rastos níveis de independência e favorece interferências políticas no trabalho dos profissionais

¹⁶ Processo nº 32676/2018-4, Processo nº 09720/2018-9, Processo nº 38695/2018-5, Processo nº 27091/2019-2; disponíveis em <https://www.tce.ce.gov.br/cidadao/consulta-de-processos>

de contabilidade, consequentemente podendo levar a uma assimetria de informações entre gestores e sociedade. Cruz, Ferreira e Silva (2011, p. 13-14) destacam que a assimetria informacional se dá pela opção do gestor em não divulgar determinadas informações “em decorrência de interesses que possuem que são conflitantes com os interesses coletivos dos cidadãos; as informações são divulgadas nas quantidades, formas e períodos estratégicos, que favoreçam a permanência dos gestores e assegurem a realização dos seus interesses.”

Realizou-se então estudo de caso de elementos exaustivos do objeto específico, qual seja Sistema de Contabilidade no âmbito da administração pública municipal, que foi baseado principalmente em dados coletados em processos de prestações de contas dos 184 (cento e oitenta e quatro) municípios cearenses, disponíveis no portal do Tribunal de Contas do Estado – TCE/CE. Após análise dos dados coletados, verificou-se que 107 (cento e sete), dos 184 (cento e oitenta e quatro) municípios cearenses, dispõem de órgão/setor/departamento para desempenho de atividades finalísticas de contabilidade, o que representa 58,15% do total, enquanto 60 (sessenta) municípios não contavam com esta estrutura administrativa, perfazendo a taxa de 32,61%. Também foi possível verificar que em 85 (oitenta e cinco) municípios foram instituídos cargos públicos de natureza efetiva, cujo provimento se dá pela via do concurso público, com atribuições finalísticas da atividade contábil, correspondendo assim a 46,20% do total de municípios do estado, e 82 (oitenta e dois) municípios não instituíram cargos (44,57%). Constatou-se ainda que de todos os municípios do estado do Ceará, apenas em dois deles o comando da estrutura administrativa para a contabilidade era exercido por servidor público municipal (municípios de Fortaleza e Sobral), representando 1,09% do total, enquanto todos os demais eram comandados por entidades contratadas para prestação de serviços de assessoria contábil, correspondendo a 98,91% da totalidade de municípios.

Aprofundando um pouco mais na análise dos dados coletados, é possível constatar que a maioria dos municípios cearenses reúne pelo menos uma das seguintes características conflitantes com os Princípios de Governança: (i) inexistência de órgão/setor/departamento com competências para o exercício da atividade contábil, (ii) inexistência de cargo público com atribuições finalísticas de atividade contábil, e (iii) Sistema de Contabilidade sob o comando de terceiros. Desse modo, tendo em vista que 182 (cento e oitenta e dois) municípios, dos 184 (cento e oitenta e quatro) municípios cearenses, contempla pelo menos uma dessas características, conclui-se que os modelos de organização administrativa do serviço contábil adotados nas administrações públicas dos municípios cearenses, em regra, não atendem aos princípios de governança. Em síntese, o Sistema de Contabilidade de 98,91%

dos municípios cearenses não atende aos Princípios de Governança. A independência da contabilidade é ainda mais comprometida para 82 (oitenta e dois) municípios por não contarem com cargos públicos de natureza efetiva (provimento por concurso público) com atribuições finalísticas, e para 60 (sessenta) municípios que sequer instituíram uma estrutura administrativa com competências para realizar atividades contábeis. Assim, com base nos dados coletados, no tocante à atividade contábil as estruturas administrativas dos municípios do Estado do Ceará, em regra, não são compatíveis com os Princípios de Governança, especialmente quanto a *Accountability*, Confiabilidade e Transparência.

Por fim, as teorias e pesquisas aqui apresentadas podem ser úteis a novas pesquisas com abordagem sobre governança no setor público e seus princípios, estruturas administrativas de entidades do setor público, contabilidade aplicada ao setor público, entre outras.

REFERÊNCIAS

AZEVEDO, Ricardo Rocha; LINO, André Feliciano. **O distanciamento entre as Normas de Auditoria e as práticas nos Tribunais de Contas**. Rio de Janeiro:[s.n], 2018.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Os primeiros passos da reforma gerencial do Estado de 1995**. [S.l:s.n], 2008.

BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo. **Controle Interno: estudos e reflexões**. [S.l]: Fórum, 2017.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 20 fev.2018.

BRASIL. Decreto nº 825, de 28 de maio de 1993. Estabelece normas para a programação e execução orçamentária e financeira dos orçamentos fiscal e da seguridade social, aprova quadro de cotas trimestrais de despesa para o Poder Executivo e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 28 maio 1993. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/antigos/d0825.htm. Acesso em: 10 jul.2022.

BRASIL. Decreto nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922. Organiza o Código de Contabilidade da União. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Rio de Janeiro, 28 jan.1922. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Historicos/DPL/DPL4536-1922.htm. Acesso em: 10 jan.2022.

BRASIL. Decreto 6.976, de 07 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 08 out.2009. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6976.htm. Acesso em: 22 jul.2022.

BRASIL. Decreto nº 10.540, de 05 de novembro de 2020. Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 05 nov. 2020. Disponível em <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/decreto-n-10.540-de-5-de-novembro-de-2020-286682565>. Acesso em: 12 jul. 2022.

BRASIL. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 25 fev. 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 10 jul. 2022.

BRASIL. Departamento Nacional de Obras Contra as Secas – DNOCS. **Portaria DNOCS/DG/GAB nº 43, de 31 de janeiro de 2017**. Aprova o Regimento Interno do Departamento Nacional de Obras Contra as Secas – DNOCS, em consonância com o estabelecido no Artigo 6º, do Decreto nº 8.895, de 03 de novembro de 2016. Brasília: DENOCS, 2017. Disponível em: <https://www.gov.br/dnocs/pt-br/acesso-a->

informacao/institucional/estrutura/legislacao/regimento-interno. Acesso em: 11 abr.2022.

BRASIL. **Guia da política de governança pública**. Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2018.

BRASIL. Lei 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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 04 maio 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L4320.htm. Acesso em: 20 fev.2018.

BRASIL. Lei nº 7.834, de 06 de outubro de 1989. Cria a Carreira e os respectivos cargos de Especialistas em Políticas Públicas e Gestão Governamental, fixa os valores de seus vencimentos, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 06 out.1989. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7834.htm. Acesso em: 10 jul. 2022.

BRASIL. Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências, **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 07 fev. 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10180.htm. Acesso em: 22 fev.2018.

BRASIL. Lei nº 13.327, de 29 de julho de 2016. Altera a remuneração de servidores públicos; estabelece opção por novas regras de incorporação de gratificação de desempenho a aposentadorias e pensões; altera os requisitos de acesso a cargos públicos; reestrutura cargos e carreiras; dispõe sobre honorários advocatícios de sucumbência das causas em que forem parte a União, suas autarquias e fundações; e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 29 jul.2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/113327.htm. Acesso em: 10 jul.2022.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 17 dez 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L6404consol.htm. Acesso em: 22 fev.2018.

BRASIL. 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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 28 dez.2007. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2011.638%2C%20DE%2028%20D E%20DEZEMBRO%20DE%202007.&text=Altera%20e%20revoga%20dispositivos%20da,e %20divulga%C3%A7%C3%A3o%20de%20demonstra%C3%A7%C3%B5es%20financeiras. Acesso em: 22 fev.2018.

BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera e revoga diversos dispositivos de normas. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 27 maio 2009. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm.

Acesso em: 22 fev.2018.

BRASIL. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 13 maio 2014. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm. Acesso em: 12 jul.2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria MF nº 184, de 26 de agosto de 2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Brasília: Ministério da Fazenda, 2008. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=24439>. Acesso em: 22 fev.2018.

BRASIL. Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001**. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília, 2001. Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/acesso-ainformacao/IN0106ABR2001MANUALDOSISTDECONTINTDOGOVFED.pdf/view>. Acesso em: 22 fev.2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial para avaliação de governança em políticas públicas**. Brasília: TCU, 2014. 91 p

CEARÁ. [Constituição (1989)]. **Constituição do Estado do Ceará**. Fortaleza, 1989. Disponível em: <https://www.al.ce.gov.br/index.php/publicacoes?download=386:constituicao-do-ceara-1989>. Acesso em: 20 fev.2018.

CEARÁ. Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará. **Instrução Normativa TCM/CE nº 02, de 19 de dezembro de 2013**. Dispõe sobre as Prestações de Contas de Governo - PCG e dá outras providências. Fortaleza: TCM/CE, 2013. Disponível em: https://municipios.tce.ce.gov.br/wp-content/uploads/2016/10/instrucao_normativa_2013-02_versao_novembro_2015.pdf. Acesso em: 21 fev. 2018.

CEARÁ. Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará. **Instrução Normativa TCM/CE nº 01, de 27 de abril de 2017**. Dispõe sobre a criação, implantação, manutenção e a coordenação do Sistema de Controle Interno nos Poderes Executivo e Legislativo Municipais. Fortaleza: TCM/CE, 2017. Disponível em: <https://municipios.tce.ce.gov.br/wp-content/uploads/2017/05/Instrucao-Normativa-2017-01-versao-abril-de-2017.pdf>. Acesso em: 21 fev.2018.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração nos novos tempos: os novos horizontes em administração**. 3. ed. Barueri, SP: Manole, 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de contabilidade do sistema CFC/CRCs**. Brasília: CFC, 2009. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/manual_cont.pdf. Acesso em: 18 fev.2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.366/11 de 07 de outubro de 2015. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 24 out 2005. Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1366.pdf. Acesso em: 12 fev.2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.055 de 25 de novembro de 2011**. Aprova a NBCT 16.11. Ata CFC nº 958. Brasília: CFC, 2011. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=101916>. Acesso em: 26 fev.2018.

CRUZ, Cláudia Ferreira; FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa; SILVA, Lino Martins. **Tendências teóricas nos estudos com abordagem na divulgação e transparência de informações sobre gestão pública**. Porto Alegre: [s.n], 2011.

FEIJÓ, Paulo Henrique; CARVALHO, Jorge Pinto; ALMEIDA, Fernando Carlos Cardoso; DOS SANTOS, Vitor Maciel; BARBOSA, Diogo Duarte. **Entendendo a contabilidade patrimonial aplicada ao setor público**. Brasília: Gestão Pública, 2017.

GIOACOMONI, James. **Orçamento Público**. São Paulo: Atlas, 2010.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 5.ed. São Paulo, SP: IBGC, 2015.

IUDÍCIBUS, Sérgio. **Contabilidade Introdutória**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

JACOBY FERNANDES, J.U. **Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência**. 4. ed. Belo Horizonte. Fórum, 2016.

LIMA, Luiz Henrique. **Controle externo: teoria e jurisprudência para os tribunais de contas**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018.

MACIEL, Denise Lima. **Accountability e Publicização: análise da informação contábil nos portais de transparência dos municípios de Porto Alegre e Erechim (RS)**. Porto Alegre:[s.n], 2017.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade aplicada ao setor público aspectos patrimoniais: identificação, reconhecimento, mensuração e evidenciação**. Brasília: Gestão Pública, 2015.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. Brasília: Atlas, 2009.

NUNES, Selene Peres; MARCELINO, Gileno Fernandez; SILVA, César Augusto Tibúrcio. Os Tribunais de Contas na interpretação da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Contabilidade e Organizações**, v. 13, n.5, p.145-151, 2019.

PAREDES, Lorena Pinho Morbach. A evolução dos controles internos como uma ferramenta

de gestão na Administração Pública. In: BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo. **Controle interno: estudos e reflexões**. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

ROSSETTI, J. P.; ANDRADE, A. **Governança corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências**. São Paulo: Atlas, 2004.

RODRIGUES, Sabrina Vasconcelos Mota. **Análise da qualidade da informação contábil das prefeituras brasileiras e dos fatores que a influenciam**. [S.l:s.n], 2019.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL – STN. **Instrução Normativa STN nº 30, de 05 de março de 2021**. Apresenta os principais conceitos relacionados à habilitação e utilização do Sistema Integrado de Administração Financeira - SIAFI. Brasília: STN, 2021. Disponível em:
https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:p9_id_publicacao_anexo:12420. Acesso em: 22 jul.2022.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL – STN. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP**. Brasília: STN, 2017. Disponível em:
<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mcasp>. Acesso em: 18 fev.2018.

SILVA, Claudiane Campos da. **O nível de consistência das informações financeiras dos municípios brasileiros**. [S.l:s.n], 2019.

SILVA NETO, Antônio Firmino da. **Valores culturais e estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro frente ao processo de adoção das normas internacionais**. Brasília: [s.n], 2017.

SILVEIRA, Alexandre Di Miceli da. **Governança Corporativa no Brasil e no Mundo: teoria e prática**. [S.l]: Virtuous Company, 2021.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. **Recurso Extraordinário nº 1.264.676-Santa Catarina**. Decidiu que as atividades de controle interno devem ser desempenhadas por agentes públicos que integrem carreira, de provimento efetivo (pela via do concurso público), com competências finalísticas de controle interno. Brasília: STF, 2020.