



**Percepção dos contadores do médio oeste potiguar sobre ordem
cronológica de pagamentos**

Accountants' perception of chronological order of payments

Thalyta Paula Gomes Pereira¹

Taynara Milene da Silva²

Maria Auxiliadora de Oliveira Morais³

Rosalynn Rebouças de Moura⁴

Antônio Batista Júnior⁵

Sandra de Souza Paiva Holanda⁶

José Shirley Pessoa do Nascimento⁷

Francisco Jean Carlos de Souza Sampaio⁸

¹ Especialista em Gestão Pública Municipal, Universidade Estadual da Paraíba (UEPB), Rua Walfredo Gurgel, 27, 12 de junho, Janduís - RN. E-mail: thalytta_britto13@hotmail.com

² Mestra em Administração pela Universidade Potiguar (UNP), Universidade do Estado do Rio Grande do Norte (UERN), Rua Sinhazinha Wanderley, 871, Centro, Açu - RN, CEP: 59650-000.

E-mail: taynara_milene@hotmail.com

³ Mestra em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Universidade do Estado do Rio Grande do Norte (UERN), Rua Sinhazinha Wanderley, 871, Centro, Açu - RN, CEP: 59650-000.

E-mail: auxiliadora.o.morais@gmail.com Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-8861-8603>

⁴ MBA Estratégia de Negócios pela Universidade potiguar (UnP), Universidade do Estado do Rio Grande do Norte (UERN), Rua Sinhazinha Wanderley, 871, Centro, Açu - RN, CEP: 59650-000.

E-mail: mourarosalynn@gmail.com

⁵ Mestre em Administração pela Universidade potiguar – UnP. Universidade do Estado do Rio Grande do Norte (UERN), Rua Sinhazinha Wanderley, 871, Centro, Açu - RN, CEP: 59650-000.

E-mail: juniorbatistaadm@gmail.com Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-1822-1827>

⁶ Mestra em Administração e Controladoria Universidade Federal do Ceará - UFC. Universidade do Estado do Rio Grande do Norte (UERN), Rua Sinhazinha Wanderley, 871, Centro, Açu - RN, CEP: 59650-000.

E-mail: sandrapaiva@uern.br Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-6378-3311>

⁷ Mestre em Planejamento e Dinâmicas Territoriais no Semiárido - PLANDITES/UERN. Universidade do Estado do Rio Grande do Norte (UERN), Rua Sinhazinha Wanderley, 871, Centro, Açu - RN, CEP: 59650-000.

E-mail: prof.joseshirley@gmail.com Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-9867-2152>

⁸ Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), Universidade do Estado do Rio Grande do Norte (UERN), Rua Sinhazinha Wanderley, 871, Centro, Açu - RN, CEP: 59650-000.

E-mail: sampaiojean@yahoo.com.br Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-6985-9305>

Resumo

A ordem cronológica de pagamentos é objeto de discussão desde a promulgação da Lei 8.666/93. No entanto, tornou-se necessária a sua regulamentação nos municípios jurisdicionados pelo Tribunal de Contas do RN, mediante a resolução 032/2016. De modo geral, esta normativa visa promover o equilíbrio no fluxo processual, bem como a garantia de um tratamento isonômico e impessoal para com os credores da Administração Pública. A partir disso, o estudo objetivou analisar a percepção dos contadores quanto à observância da ordem cronológica de pagamentos em municípios do Médio Oeste Potiguar. A pesquisa, se caracteriza como bibliográfica, estudo de campo e descritiva. A coleta de dados ocorreu por meio de questionário. Os resultados analisados revelam que os contadores em sua totalidade, deparam-se com limitações ao cumprir a ordem de pagamentos, em função do desequilíbrio financeiro entre receitas e despesas, especificamente ao que se refere à ausência de planejamento nos municípios.

Palavras-chave: Administração Pública. Ordem Cronológica de Pagamentos. Percepção dos Contadores.

Abstract

The chronological order of payments has been the subject of discussion since the enactment of Law 8,666/93. However, it became necessary to regulate it in the municipalities under the jurisdiction of the RN Court of Auditors, through resolution 032/2016. In general, this regulation aims to promote balance in the procedural flow, as well as the guarantee of an isonomic and impersonal treatment towards the creditors of the Public Administration. From this, the study aimed to analyze the perception of accountants regarding the observance of the chronological order of payments in municipalities in the Middle West Potiguar. The research is characterized as bibliographical, field study and descriptive. Data collection took place through a questionnaire. The analyzed results reveal that the accountants in their entirety are faced with limitations when fulfilling the payment order, due to the financial imbalance between income and expenses, specifically with regard to the lack of planning in the municipalities.

Keywords: Public Administration. Chronological Order of Payments. Accountants' Perception.

Introdução

Dentre as determinações exigidas pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte (TCE-RN), há uma regulamentação para os municípios quanto à observância da ordem cronológica de pagamentos, normatizada através da resolução 032/2016, cujo teor está relacionado ao artigo 5º, da Lei 8.666, de junho de 1993, que estabelece as normas para licitações e contratos da administração pública, na qual se institui procedimentos para o pagamento das obrigações relativas ao fornecimento de bens, locações, realização de obras e prestação de serviços, devendo cada unidade da administração obedecer a cronologia das datas de suas exigibilidades de cada fonte oriunda de recursos, salvo quando presentes relevantes razões de interesse público e mediante prévia justificativa da autoridade competente, devidamente publicada. (BRASIL, 1993).

A observância da ordem cronológica de pagamentos é objeto de discussão desde a promulgação da referida lei, todavia, percebe-se que, apesar de ser uma discussão antiga, os municípios buscam adaptar-se a essa realidade, haja vista que as normatizações e complementações feitas pelos Tribunais de Contas ocorreram somente em 2016. Para tanto, o papel do contador é de fundamental importância na implantação desta regra, tendo em vista o trabalho realizado por esses profissionais no controle e no monitoramento dos gastos públicos.

Além disso, é importante considerar que antes da regulamentação da ordem cronológica de pagamentos as despesas públicas eram pagas de forma individualizada, de acordo com a realidade e com o planejamento financeiro de cada município, seguindo critérios instaurados pela própria gestão. Com a normatização da ordem cronológica, os municípios têm que se adequar e observar esta nova realidade, e os contadores, especificamente, a partir de sua responsabilidade nos aspectos de natureza financeira e orçamentária, são fundamentais em sua aplicação, isso se justifica por estes profissionais estarem diretamente ligados à estruturação desta ordem. Logo, torna-se relevante investigar a seguinte questão: Qual a percepção dos contadores dos municípios do Médio Oeste Potiguar quanto à observância da ordem cronológica de pagamentos?

Desse modo, esta pesquisa objetivou analisar a percepção dos contadores em relação à observância da ordem cronológica de pagamentos, especificamente no que se refere às exigências desta norma, à sua eficácia, bem como às dificuldades de sua aplicação, considerando como universo de pesquisa o Médio Oeste, uma microrregião do Oeste Potiguar, constituído por seis municípios: Campo Grande, Janduís, Messias Targino, Paraú, Triunfo Potiguar e Upanema.

A pesquisa se justifica, porque se tratar de um tema recente, e de notória escassez de trabalhos científicos que abordem sobre a temática. Diante disso, com o objetivo de contribuir com a literatura com a construção de novos conhecimentos e com evidências empíricas acerca da aplicação das normativas pelos entes públicos como forma de esclarecimentos a administração pública, a comunidade acadêmica e a sociedade em geral.

Referencial Teórico

2.1 Contabilidade na Execução Orçamentária das Despesas

Segundo Andrade (2013), a contabilidade pública é considerada uma ramificação da ciência contábil, que, diferentemente da contabilidade privada, é permitido executar somente o que está fixado em lei, enquanto na área privada é concedido efetuar todos os atos que a lei não proíbe. Além disso, a contabilidade pública constitui-se de inúmeros mecanismos capazes de assegurar sua efetivação de forma organizada e eficiente. Neste sentido os profissionais contábeis juntamente com a governança devem tomar como base o orçamento público e as leis que o constituem.

Orçamento público ou orçamento-programa é a concretização do planejamento do Estado, quer na manutenção de sua atividade (ações de rotina), quer na execução dos seus projetos (ações com início, meio e fim). Constitui a ferramenta do Poder Público para expressar seus programas de atuação, definindo a origem e o montante dos recursos (receitas) a serem obtidas, bem como a natureza e o montante dos dispêndios (despesas) a serem efetuadas. (ANDRADE, 2013).

Dessa forma, as contribuições de Andrade (2013) apontam a necessidade de se observar os instrumentos constitucionais fixados no processo de planejamento orçamentário, onde são definidas as metas a serem alcançadas pela gestão, tendo em vista que a execução orçamentária e a financeira devem estar em consonância uma com a outra, visto que ao executar uma despesa, é necessária a existência de recursos para filtrá-la.

Esta observação aponta para uma fragilidade existente nas gestões municipais e proporciona reflexões sobre as consequências dessa realidade, sendo relevante atentar para a programação financeira das entidades, em que segundo o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (2019) trata-se da consonância entre os pagamentos efetuados e o fluxo de recebimento, no qual visa o ajuste entre despesas e receitas, a fim de que não haja frustrações nas estimativas realizadas pelo o orçamento anual, com o intuito de atingir os resultados

previstos pela Lei das Diretrizes Orçamentária, visto que esse descontrole implicaria em um desequilíbrio das contas públicas, onde acarretaria o endividamento da entidade.

Nesse sentido, torna-se evidente a dependência orçamentária no processo de realização da despesa, sendo indispensável observar se tais ações constam no orçamento público da entidade, conforme tratado nos dispositivos da Lei Complementar que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, nº 101/00:

Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de:

I - estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes;

II - declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias. (BRASIL, 2000)

Tomando como base a necessidade de um planejamento adequado que atenda aos anseios da população de forma organizada e responsável, sob este aspecto, destaca-se cada vez mais a relevância do profissional contábil nas instituições públicas, como forma de orientar os gestores a não ocasionar despesas mais do que seja possível arrecadar.

No tocante às despesas, Andrade (2013, p. 72) traz uma contribuição ao conceituar a despesa pública como “toda saída de recursos ou de todo pagamento efetuado a qualquer título, pelos agentes pagadores para saldar gastos fixados na lei do orçamento ou em lei especial e destinados à execução dos serviços públicos”. Conforme o explicitado e de acordo com o que está previsto nos dispositivos da Lei 4.320/64, que institui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, a execução da despesa pública cumpre-se em três etapas, sendo: empenho, liquidação e pagamento da despesa.

O empenho, de acordo o art. 58 da lei 4.320/64, “é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição” (BRASIL, 1964). Por sua vez, Andrade (2013) o evidencia como o comprometimento prévio do poder público para com o seu fornecedor ou prestador de serviços, garantindo-lhes dotação orçamentária para realização da despesa, de acordo com o limite de crédito permitido no orçamento anual da entidade, no entanto, este ato se materializa através da nota de empenho, ferramenta utilizada para formalizar o processo de reserva orçamentária.

Sendo o empenho a primeira etapa da execução da despesa, é importante salientar a sua relevância no tocante ao equilíbrio orçamentário da entidade, tendo em vista que esta fase assegura a observância dos valores fixados em orçamento, o total em que foi gasto e o que

ainda resta. No entanto, os empenhos podem ser ordinários, globais e estimativos, nos quais variam de acordo com os tipos de despesa.

A fase de liquidação da despesa propriamente dita, na qual consiste no estágio de averiguação do bem ou serviço adquirido pela Administração Pública, com base em documentos comprobatórios que atestem o cumprimento por parte dos fornecedores ou prestadores de serviços, definido no art. 63 da Lei 4.320/64 como liquidação da despesa.

Por último, encerra-se o processo de execução da despesa com o seu correspondente pagamento, momento no qual a despesa é saldada e conseqüentemente a dívida é quitada. Nessa perspectiva, a Lei 4.320/64, em seu artigo 64, define a ordem de pagamento como sendo “o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga.

2.2 Ordem Cronológica de Pagamentos

A ordem cronológica de pagamentos é determinada pela Lei 8.666/93, que institui normas para licitações e contratos da Administração Pública, em seu art. 5º:

[...] devendo cada unidade da Administração, no pagamento das obrigações relativas ao fornecimento de bens, locações, realização de obras e prestação de serviços, obedecer, para cada fonte diferenciada de recursos, a estrita ordem cronológica das datas de suas exigibilidades, salvo quando presentes relevantes razões de interesse público e mediante prévia justificativa da autoridade competente, devidamente publicada. (BRASIL, 1993)

Conforme o texto da lei, a obrigatoriedade para o cumprimento da ordem cronológica de pagamento já havia sido prevista; contudo, apresentou-se necessária a regulamentação desta norma. Nessa perspectiva, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas aprovou as Diretrizes de Controle Externo a serem adotados pelos Tribunais de Contas do Brasil, expedindo-lhes as recomendações através da resolução 08/2014, cujo teor está relacionado ao cumprimento do art. 5º da lei 8.666/93.

Em síntese, a legislação instituída para a efetivação da ordem cronológica de pagamentos nos órgãos públicos, visa tão somente à padronização do fluxo processual e a execução dos princípios básicos que regem a Administração Pública, tais como o da legalidade, da impessoalidade, da eficiência, da moralidade, da publicidade e da isonomia, uma vez que esta normativa propõe-se a cumprir as exigências legais no processo de execução das despesas; o tratamento igualitário entre os fornecedores, como também a utilização de mecanismos eficazes, capazes de fornecer informações da ordem em que se encontram os

credores, a fim de abolir o número de inadimplências injustificadas existentes no âmbito da administração pública.

No entanto, o artigo 62 da Lei 4.320/64 determina que “o pagamento das despesas só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação.”. Desse modo, a cronologia dos pagamentos dar-se a partir das datas de liquidação, tendo em vista que esse é o momento em que a despesa é atestada pelos fiscais de contratos e encaminhada para pagamento. Nesse sentido, Andrade (2013, p. 108) destaca que “o agente público deverá verificar primeiramente se a despesa já foi liquidada, em seguida a existência de recursos financeiros e finalmente a ordem cronológica de exigibilidade de pagamentos.”.

Uma observação relevante a ser apontada é que o descumprimento desta norma é considerado um ato ilícito e sujeito a penalidades, haja vista os dispositivos do Decreto-lei nº 201/67, no qual se considera crime por parte do Prefeito Municipal, “antecipar ou inverter a ordem de pagamento dos credores do Município, sem vantagem para o erário.”. Além disso, essa afirmativa encontra-se explicitada no artigo 92 da Lei 8.666/93 a qual enfatiza pena de detenção, de dois a quatro anos, e multa (BRASIL, 1993).

2.3 Regulamentação da Ordem Cronológica de Pagamentos no Estado do Rio Grande do Norte

Com base na legislação aplicada, o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte (TCE-RN) normatizou a observância da ordem cronológica de pagamentos dos contratos firmados no âmbito das unidades pertencentes a esta jurisdição, mediante a resolução 032/2016 promulgada em 1º de novembro de 2016, como pode ser observado no trecho abaixo:

Art. 1º A presente Resolução institui procedimentos, rotinas, deveres e responsabilidades para a adequada observância da ordem cronológica de pagamentos de obrigações de natureza contratual e onerosa firmados por cada unidade da Administração Pública pertencente ao Estado do Rio Grande do Norte e a qualquer dos seus Municípios, com vistas ao cumprimento ao art. 5º da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, bem como estabelece diretrizes para a edição de regulamentos próprios acerca da matéria por parte dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado. (RIO GRANDE DO NORTE, 2016).

Essa resolução ainda passou por diversas alterações, as quais impossibilitaram a sua aplicação no ano de 2017, período previsto para dar início, dando prazos para os municípios e demais órgãos do estado se adequarem, tornando o estrito cumprimento da norma a partir de 1º de janeiro de 2018.

Conforme divulgado no endereço eletrônico do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte, “a prorrogação se deu em função de alterações no texto da Resolução e da execução das ações necessárias para operacionalização da nova regulamentação por parte da Secretaria de Controle Externo.”. As modificações foram instituídas mediante a resolução 024/2017, promulgada em 28 de novembro de 2017, na qual altera e ao mesmo tempo acrescenta dispositivos na normativa 032/2016.

Tendo em vista as discussões ocorridas para a implantação da norma nos municípios, algumas despesas se tornaram dispensadas perante a ordem, podendo ser pagas a qualquer tempo, sem que sejam incluídas nas listas compostas pelos credores, como por exemplo, concessões diárias, auxílios financeiros, serviços de telefonia, energia elétrica, água potável entre outros. Além disso, torna-se admissível a quebra da ordem em determinadas situações, as quais estão previstas no art. 15º da resolução 032/2016, citam-se alguns exemplos como a grave perturbação da ordem; estado de emergência; calamidade pública; decisão judicial; decisão do Tribunal de Contas que determine a suspensão de pagamento; e relevante interesse público, mediante deliberação expressa e fundamentada do ordenador de despesas.

Dessa forma, ao alterar a ordem dos pagamentos, a unidade gestora terá como obrigação justificar tal descumprimento e em seguida tornar público o motivo pela qual ocasionou a quebra da ordem, conforme determinações instituídas no parágrafo 2 do art. 15º, da resolução 032/2016.

No entanto, as justificativas referentes à descontinuação da ordem cronológica de pagamentos dos municípios pertencentes à jurisdição do Tribunal de Contas do Estado, são encaminhadas para o Diário Oficial dos municípios do Rio Grande do Norte, na qual se encontra explicitado no endereço eletrônico da Federação dos Municípios do RN (FEMURN), como também podem ser divulgados em Diários Municipais próprios, nos quais são publicadas a quebras das ordens de pagamentos, acompanhadas das suas justificações.

Dessa forma, o descumprimento da ordem cronológica de pagamentos sem o acompanhamento da sua devida justificativa é considerado um ato ilícito, podendo acarretar penalidades ao gestor, conforme tratado pela própria resolução, da qual o seu conteúdo estar relacionado ao artigo 92 da lei 8.666/93 já citado neste estudo, na qual definem as suas penalidades.

Essa normativa também se caracteriza por atender ao princípio da publicidade, tendo em vista a transparência acerca da situação financeira da entidade a partir de sua adoção, nos quais são lançados os registros relativos à ordem cronológica em que se encontram as despesas realizadas pelas unidades gestoras, uma vez que as listas de exigibilidades devem constar nos

portais de transparência dos municípios, acompanhadas dos registros contábeis efetuados no processo (RIO GRANDE DO NORTE, 2016).

Outra observação relevante a ser apontada, é o tratamento desta norma em relação aos restos a pagar, uma vez que os gestores ficam impedidos a ocasionar despesas sem antes observar os restos anuais restantes, inclusive dando prazos para os gestores quitarem suas dívidas, com a finalidade de abolir o número de inadimplências no setor público, bem como o seu endividamento.

A partir das regulamentações instituídas pela Lei 8.666/93 e das resoluções posteriores, observa-se que esta normativa tem como objetivo impedir o tratamento diferenciado do poder público para com os seus credores, além de seguir rigorosamente os princípios que rege a administração pública, especificamente o da isonomia e impessoalidade.

Material e Métodos

Para este estudo, delimitaram-se como universo de pesquisa os contadores das Prefeituras Municipais, pertencentes à microrregião do Oeste Potiguar, especificamente do Médio Oeste, onde é constituído por seis municípios, sendo: Campo Grande, Janduís, Messias Targino, Paraú, Triunfo Potiguar e Upanema. Nesse processo, a definição se deu por conveniência e acessibilidade, ou seja, “o pesquisador seleciona os elementos a que tem acesso, admitindo que estes possam, de alguma forma, representar o universo.” (GIL, 2008, p. 94).

A coleta de dados, deu-se mediante questionário aplicado aos contadores dos seis municípios, estruturado em um quantitativo de 10 questões abertas, conforme consta no apêndice 1 deste estudo. No entanto, escolha por esse procedimento deve-se a sua aplicabilidade, pois, segundo Gil (2008, p. 121), o questionário é “a técnica de investigação composta por um conjunto de questões que são submetidas a pessoas com o propósito de obter informações sobre conhecimentos, crenças, sentimentos, valores, interesses, expectativas, aspirações, temores [...]”.

Tendo em vista a aplicação dos questionários aos 06 (seis) contadores, obtivemos retorno de apenas 04 (quatro) respondentes, os quais correspondem a uma amostra de 66,66% da população. Por sua vez, o estudo está centrado na análise dos questionários recebidos, considerando o uso de um mesmo critério para entrega e prazo de devolução para todos os contadores durante esta pesquisa.

Portanto, a amostra foi constituída por parte dos profissionais contábeis atuantes nas prefeituras municipais pertencentes ao Médio Oeste Potiguar. Sendo os mesmos, durante as

apresentações, nomeados como Contador A, Contador B, Contador C e Contador D, respectivamente. A partir daí, foram obtidas as informações necessárias para as análises dos dados, bem como a construção dos resultados.

O estudo se classifica como bibliográfica, estudo de campo e descritiva. Silva (2017, p 149) destaca que “a bibliográfica é um tipo de pesquisa realizada pela maioria dos pesquisadores mesmo no seu preâmbulo.”. Daí a necessidade de recorrermos a esta pesquisa. Para o autor, a pesquisa de campo consiste na coleta direta e informação no local em que acontecem os fenômenos, é aquela que se realiza fora do laboratório, próprio terreno das ocorrências.

Por último, identifica-se o estudo como descritivo, já que “[...] são incluídas neste grupo as pesquisas que têm por objetivo levantar as opiniões, atitudes e crenças de uma população” (GIL, 2008, p.28). Este estudo, por sua vez, busca analisar a percepção dos contadores acerca da ordem cronológica de pagamentos.

Quanto à abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa qualitativa, na qual “preocupa-se com aspectos da realidade que não podem ser quantificados, centrando-se na compreensão e explicação da dinâmica das relações sociais” (SILVEIRA E CÓRDOVA, 2009, p. 32). A tabulação dos dados foi realizada por meio do ATLAS.ti 9, e a análise dos dados ocorreu através de análise de conteúdo das respostas dos questionários e da legislação sobre o tema.

Resultados e Discussão

Com a aplicação dos questionários, buscou-se conhecer o ponto de vista dos contadores a respeito dessa regulamentação no âmbito das prefeituras municipais em que atuam. Desse modo, iniciou-se com indagações sobre a efetivação da norma nas prefeituras. Todavia, ainda que se trate de uma regulamentação obrigatória, na qual a sua inobservância está sujeita penalidades, com a análise dos dados constatamos que apenas 2 (dois) dos 4 (quatro) municípios respondentes estão com a norma efetivada, enquanto os demais afirmaram que o processo de implantação se encontra em andamento.

Sobre isso, destaca-se o posicionamento do Contador C, ao ser questionado sobre esse aspecto, ao afirmar que “o setor financeiro não despertou interesse em cumprir as exigências da legislação pertinente ao equilíbrio das finanças públicas em nosso município”. É perceptível, então, a resistência de alguns municípios ao cumprir as exigências explicitadas na resolução.

Ao normatizar a resolução 032/2016, o Tribunal de Contas do Estado ofertou treinamentos sobre a execução da norma, com o objetivo de capacitar os profissionais responsáveis pela sua efetivação. Entretanto, os Contadores A, B e D confirmaram em suas respostas a participação nesse processo de qualificação ocasionado pela série de encontros promovidos pelo próprio Tribunal de Contas. Além desse momento, os contadores também participaram de debates oportunizados pela Federação dos Municípios do Rio Grande do Norte (FEMURN). Em situação oposta à apresentada anteriormente, o Contador C, apesar de ter estado ciente das formações, afirmou não ter participado das capacitações específicas à aplicação da resolução nos municípios.

Por ser tratar de uma norma estabelecida por órgão superior à gestão municipal, em grande parte, sua efetivação é vista como um fator complicador para o município e, na tentativa de garantir a qualidade na realização desse processo, o Tribunal de Contas oferece momentos de discussão nos quais os representantes são conscientizados e preparados para esta realidade; porém, a capacitação é um passo inicial, como mostramos nos parágrafos anteriores. Sob este enfoque, buscamos investigar como os contadores observam a ordem e obtivemos percepções divergentes, que variam em relação ao olhar de cada contador.

O Contador D, em sua fala, destaca ter conhecimento da existência da ordem cronológica, presente na Lei 8.666/93, mas aponta que “muitos municípios começaram a olhar para este assunto depois do pronunciamento do TCE/RN”. Essa observação é objetiva em relação aos demais contadores, os quais atentaram para outros aspectos da ordem, como pode ser identificado no trecho demonstrado na tabela 01.

Nome da Citação	Conteúdo de Citação
Contador A	A responsabilidade na gestão fiscal deve ter clara a ação bem planejada e o mais transparente possível, de forma a evitar riscos e também a corrigir erros que podem afetar o equilíbrio das contas públicas. É preciso ter um controle firme sobre as contas públicas, principalmente no que tange ao que o município arrecada e o que ele tem de gastos públicos.

Tabela 01: Resposta Contador A

Fonte: Dados da pesquisa

Um ponto relevante da afirmação do Contador A é o destaque dado por ele ao equilíbrio das contas públicas, o que evidencia o cuidado a ser tomado na gestão fiscal, desde o planejamento orçamentário à execução financeira, garantindo maior controle do que se arrecada e o que se tem a pagar. De forma ainda mais específica, o Contador B, ao evidenciar a existência de vários motivos que dificultam a observância da norma, destaca que “talvez o principal seja a cultura da falta de planejamento entre receitas arrecadadas e despesas

realizadas sempre a maior”, o que pode ser, segundo ele, a dificuldade no cumprimento da norma.

Nas falas analisadas, nota-se que a maior parte dos contadores relacionam a observância da norma ao equilíbrio financeiro da entidade, especificamente aos impasses identificados, devido à desproporção entre receitas e despesas. No entanto, essas não são as únicas dificuldades identificadas. O Contador C alerta para outro problema existente conforme descrito na tabela 02.

Nome da Citação	Conteúdo de Citação
Contador C	Em termos técnicos a observância do cumprimento legal da resolução do TCE/RN, deveriam partir das unidades administrativas que ordenam despesas, para que as mesmas mantivessem um relacionamento junto aos setores contábil e financeiro da Prefeitura, a fim de cumprirem o que determina a Lei.

Tabela 02: Resposta Contador C

Fonte: Dados da pesquisa

Em suma, podemos inferir que o Contador C associa as dificuldades enfrentadas à falta de comunicação entre os setores administrativos, uma vez que ao ordenar uma despesa é necessário averiguar se existe disponibilidade orçamentária e saldo em caixa para efetuar o pagamento.

Os contadores também foram questionados a respeito das melhorias trazidas pela norma para o gerenciamento das despesas públicas nas prefeituras e como pode ser constatado no trecho abaixo relatado pelo Contador A, conforme mostra na tabela 03.

Nome da Citação	Conteúdo de Citação
Contador A	O respeito à ordem cronológica é direito subjetivo de cada contratado, credor da Administração Pública, não cabendo à administração escolher qual dentre os vários credores primeiro receberá os valores devidos. A cronologia a ser observada pela administração deve estar balizada por duas condições e nessa linha de prioridade: primeiro, a data de apresentação da fatura e documentação complementar e segundo, a data da liquidação, quando se reconhece a dívida apta para pagamento. Portanto, dentro do prazo contratual estabelecido para pagamento, uma vez liquidada a fatura, deverá ser observada a ordem cronológica para pagamento. De se ressaltar que na atividade de exame documental, para fins de pagamento, o fiscal deverá priorizar a ordem cronológica de apresentação da documentação.

Tabela 03: Resposta Contador A

Fonte: Dados da pesquisa

Abordados sobre os benefícios advindos com a efetivação da ordem cronológica de pagamentos, os contadores expressaram argumentos diferentes. Como pode ser identificado no trecho acima, o Contador A evidencia a norma como algo positivo, na qual reafirma a sua relevância, no que se refere ao tratamento isonômico e impessoal entre os credores.

Em detrimento dessas afirmações o Contador B reafirmou que a efetivação da norma se encontra em andamento em seu município, ressaltando que, “o processo de implantação ainda não estar 100% efetivado daí não podemos afirmar tal melhoria”, em consonância com esta afirmativa o Contador C destaca que “a norma não trouxe benefícios, devido a grande morosidade da aplicação da legislação em vigor”. Nessa perspectiva o Contador D enfatiza ser algo “complicado, devido à demanda das despesas serem maiores que as das receitas” e ainda reitera essa afirmação salientando que, para tanto, “falta um setor ativo na área de planejamento das ações.”.

Nessa perspectiva, tornou-se imprescindível conhecer o ritmo da execução orçamentária dos municípios, destacando se existe compatibilidade dos recursos arrecadados com os executados. Assim, oportunizamos os dispositivos da lei 4.320/64, que regulamenta acerca da programação financeira no âmbito da Administração Pública, conforme mostrada na tabela 04.

Citação	Nome da	Conteúdo de Citação
	Lei 4.320/64	Art. 47. Imediatamente após a promulgação da Lei de Orçamento e com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar. Art. 48 A fixação das cotas a que se refere o artigo anterior atenderá aos seguintes objetivos: a) assegurar às unidades orçamentárias, em tempo útil a soma de recursos necessários e suficientes a melhor execução do seu programa anual de trabalho; b) manter, durante o exercício, na medida do possível o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria.

Tabela 04: Conteúdo da Lei 4.320/64

Fonte: Lei 4320/64

Diante disso, em resposta a esse questionamento, percebeu-se a disparidade das respostas dos contadores, uma vez que o Contador A afirmou que “Sim, o Poder Executivo está sempre ajustando o fluxo de dispêndios às sazonalidades da arrecadação, visando compatibilizar os gastos à efetiva entrada de recursos”. E, por outro lado, os demais destacaram não haver essa compatibilidade entre os recursos arrecadados e os gastos efetuados, na qual dificulta o cumprimento da ordem de pagamentos, uma vez que as despesas serão sempre maiores que os recursos financeiros existentes.

Sobre esse aspecto o Contador C, responde de forma negativa e ao mesmo tempo justifica sua resposta ao salientar que “na decorrência das necessidades populacionais, os municípios de pequeno porte que vivem exclusivamente do FPM, sempre ordenam despesas além de sua capacidade de pagamento”. Sob a mesma ótica, o Contador D corrobora com este debate ao afirmar que “os gastos com educação, saúde e assistência social é muito alto, os

recursos federais não cobrem os gastos, daí o município tem que arcar com recurso próprio que já é pouco”.

No tocante as limitações encontradas ao se observar esta normativa, questionamos sobre as dificuldades enfrentadas após normatização da ordem cronológica de pagamentos e os contadores reafirmaram o confronto entre despesas e receitas diretamente ligadas ao planejamento orçamentário dos municípios.

Nessa perspectiva o Contador A afirma que “uma das maiores dificuldades existentes é manter os compromissos em virtude da queda de receita”. Sobre isso, o Contador B certifica que os impasses estão relacionados à “falta de cultura nas entidades públicas de se trabalhar o planejamento orçamentário (receitas versus despesas)”. Seguindo essa mesma linha, o Contador C alega que “o desequilíbrio financeiro não permite a realização de um cronograma de desembolso para melhor atender as exigências da resolução”. Por último o Contador D reitera essa discussão ao assegurar que “os recursos não são compatíveis com os gastos”.

Observa-se, portanto, que os contadores em sua totalidade têm um posicionamento crítico, que se aproxima das observações apontadas por Angélico (1995), sendo pertinentes nos dias atuais, as quais evidenciam que com a ausência da programação financeira nos municípios, os créditos orçamentários logo serão utilizados nos meses iniciais do ano, gerando um déficit financeiro, devido problemas de insuficiências de caixa, uma vez que a entrada de receitas é realizada de forma gradativa, ao longo do exercício. Com base nessa realidade apontada por Angélico (1995) buscamos investigar o conhecimento dos contadores no que se refere às quebras de ordem de pagamentos nos municípios onde atuam e os mesmos em sua totalidade, afirmaram não tomarem ciência de tal ocorrência, haja vista se tratar de uma atitude que não parte do setor contábil e sim dos ordenadores de despesas.

Conforme já mencionado neste estudo, a ordem cronológica também se destaca por atender ao princípio da publicidade, tendo em vista que se torna transparente a situação em que se encontra o andamento dos pagamentos realizados pela gestão. Nesse sentido, foi necessário para fins de análise, averiguar se nos municípios analisados esse princípio estava sendo cumprido. Em detrimento dessa temática, o Contador A destacou que “sim, a lista da ordem cronológica de pagamentos é disponibilizada diariamente no portal da transparência do município.”. O mesmo procedimento é realizado no município do Contador D. Percebe-se, assim, o cumprimento do disposto no parágrafo único do artigo 19 da Resolução 032/2016 a qual determina que “[...] até o décimo dia de cada mês, deverá se dar no Portal da Transparência a disponibilização da “lista de exigibilidades” relativa ao mês anterior, da qual haverá de constar, por fonte diferenciada de recursos”.

Enquanto o princípio da publicidade é observado nas falas dos Contadores A e D, o Contador B, ao referir-se a disponibilização da ordem no portal da transparência diz que “não, haja vista a norma ainda não está estabelecida no município”. O Contador C, por sua vez, foi sucinto em sua resposta: “dispensou a pergunta, tendo em vista que a norma não ter sido implantada em seu município”.

Por último, questionou-se a respeito da eficácia da resolução quando se trata dos restos a pagar, tendo em vista que a norma estipula prazos de pagamentos contados a partir da abertura do exercício financeiro e orçamentário, sendo especificamente de no máximo 15 (quinze) dias. Sobre esse aspecto a resposta do contador A é mostrada na tabela 05.

Citação	Nome da	Conteúdo de Citação
	Contador A	Não. A concentração de empenhos nos últimos dias do exercício financeiro é um dos fatores que contribuem para o aumento de restos a pagar, pois essas despesas geralmente não conseguem cumprir todo o processo legal de tramitação e, conseqüentemente, não se consegue pagá-las dentro do exercício.

Tabela 05: Resposta contador A

Fonte: Dados da pesquisa

O Contador A, além de não identificar a eficácia da resolução, aponta como negativa a existência dos restos a pagar, como sendo consequência do excesso de despesas empenhadas nos últimos dias do exercício, o que dificultou o cumprimento dos pagamentos. Já o Contador C, em seu entendimento da questão, associou a eficácia da resolução à quitação de todos os restos a pagar, afirmando que “a percepção dessa eficácia se dá quando realmente o pagamento acontece cronologicamente, isto é, o município não deixa restos a pagar com suficiência de fundos”. As respostas dos contadores B e D foram divergentes, tendo o Contador D afirmando que não percebe essa eficácia e justificou: “não acompanho a organização da ordem e sim o setor financeiro. O nosso setor registra o que ocorreu.”. Diferentemente dessa observação, o Contador B destacou ser relativo, pois “tem ano que sim e outros não”, o que inferimos estar ligado à inconstância da eficácia.

A última questão aplicada tinha como proposta que os contadores avaliassem a aplicabilidade da resolução 032/2016 nos locais em que atuam. As respostas, atribuídas em forma de notas de 0 (zero) a 10 (dez), refletem a percepção destes contadores sobre a situação dos municípios investigados. Apresentando-as em uma ordem decrescente, as notas da avaliação foram 8 (oito), 5 (cinco) e 5 (cinco), dos contadores A, B e C, respectivamente. O Contador D, no entanto, não atribuiu nota e afirmou: “não tenho como opinar, porque o nosso setor não acompanha, mas posso afirmar que o gestor faz de tudo para cumprir a ordem.”.

Por fim, ao encerrarmos esta análise, percebendo a emergência de muitos pontos conflitantes diretamente ligados à contabilidade pública e, especificamente, às gestões municipais, como, por exemplo, o envolvimento do setor contábil na prestação de assessoria às unidades administrativas, tendo em vista as suas responsabilidades nos aspectos orçamentário, financeiro e econômico. Além disso, é perceptível a atitude defensiva dos contadores em suas respostas, destinando as responsabilidades a outros setores, como planejamento, por exemplo, conforme pode ser comprovado nas falas analisadas.

Considerações Finais

A ordem cronológica de pagamentos visa garantir o tratamento isonômico e impessoal do poder público para com os seus credores, bem como a padronização do fluxo processual, instituindo-lhes critérios para liquidação e pagamento das despesas. No entanto, apesar de se tratar de uma discussão antiga, foi necessária a sua regulamentação no âmbito da Administração Pública do Estado do Rio Grande do Norte.

Quanto objetivo geral deste estudo, que era analisar a percepção dos contadores acerca da ordem cronológica de pagamentos e as exigências advindas da resolução 032/2016 (TCE-RN), assim como a eficácia desta norma e as dificuldades em sua efetivação em municípios do Médio Oeste Potiguar, constatamos a dificuldade na realização desse processo que já deveria ter ocorrido, de acordo com os prazos estabelecidos pelo Tribunal de Contas do Rio Grande do Norte, e concluímos que, a partir da observação dos contadores, essas dificuldades estão associadas ao desequilíbrio das contas públicas gerado pela falta de planejamento orçamentário e financeiro dos municípios, o que impossibilita o estrito cumprimento ordem cronológica de pagamentos.

Contudo, apesar das dificuldades enfrentadas para sua efetivação, os seus benefícios ainda são evidenciados, especificamente no que se refere ao tratamento igualitário entre credores, ainda que esta observação não seja unânime entre os contadores pesquisados.

É perceptível, portanto, a preocupação dos profissionais contábeis acerca do planejamento orçamentário e financeiro, tendo em vista que para equilibrar as contas públicas e abolir o número de inadimplências, e, conseqüentemente, conseguir cumprir a ordem cronológica de exigibilidades, em conformidade com os prazos e cronologia correta, é necessário utilizar-se de mecanismos para programar as despesas, ajustando-as com as suas respectivas receitas.

Por último, refletimos sobre a necessidade de maior integração entre os setores pertencentes a cada gestão, a fim de que seja garantida a qualidade da administração pública,

na qual não prevalece a individualidade dos setores, sendo mantida total ou parcial ligação administrativa entre todos que a compõem. Sobre as limitações do estudo, está na dificuldade de devolutas dos questionários dos pesquisados e as sugestões de pesquisas futuras, esta pesquisa pode ser aplicada em outros municípios ou estados brasileiros com métricas de avaliação quantitativas de comparação, por exemplo.

Referências

- ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**: métodos com base nas Normas Brasileiras de contabilidade Aplicadas ao setor público (NBCASP) e nos padrões internacionais de contabilidade. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Contabilidade Pública**: da teoria à prática. 2. ed. rev. e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BRASIL, **Decreto- lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a responsabilidade dos Prefeitos e Vereadores, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1967]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0201.htm. Acesso em: 18 jan. 2019.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2000]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 10 ago. 2019.
- BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle de orçamentos e balanços da União dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Presidência da República, [1964]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 17 ago. 2019.
- BRASIL. **Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993**. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1993]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm. Acesso em: 3 ago. 2019.
- BRASIL, Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília, DF: STN, 2019. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/695350/CPU_MCASP+8%C2%AA%20ed+-+publica%C3%A7%C3%A3o_com+capa_3vs_Errata1/6bb7de01-39b4-4e79-b909-6b7a8197afc9. Acesso em: 30 jan. 2020.
- CARVALHO, Matheus. **Manual de direito administrativo**. 4. ed. rev. ampl. e atualizada. Salvador: JusPODIVM, 2017.
- GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

- LAVILLE, Christian; DIONNE, Jean. **A construção do saber: manual de metodologia de pesquisa em ciências humanas**. Porto Alegre: Artmed, 1999.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- QUINTANA, Alexandre Costa et al. **Contabilidade pública: de acordo com as novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a lei de responsabilidade fiscal**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- RIO GRANDE DO NORTE, **Resolução nº 024, de 28 de novembro de 2017**. Altera e acrescenta dispositivos à Resolução nº 032, de 01 de novembro de 2016, que dispõe sobre a observância da ordem cronológica de pagamentos nos contratos firmados no âmbito das unidades jurisdicionadas do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte e dá outras providências. Natal, RN [2017]. Disponível em: http://www.tce.rn.gov.br/as/Legislacao_site/download/resolucoes_tce_rn/Resolu%C3%A7%C3%A3o_n%C2%BA_024.pdf. Acesso em: 16 ago. 2019.
- RIO GRANDE DO NORTE, **Resolução nº 032, de 01 de novembro de 2016**. Dispõe sobre a observância da ordem cronológica de pagamentos nos contratos firmados no âmbito das unidades jurisdicionadas do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte e dá outras providências. Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte, Natal, RN [2016]. Disponível em: http://www.tce.rn.gov.br/as/Legislacao_site/download/resolucoes_tce_rn/Resolucao_322016_atualizada_ate_032018.pdf. Acesso em: 15 ago. 2019.
- SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada a contabilidade**. Salvador: UFBA, Faculdade de Ciências Contábeis, 2017.
- SILVEIRA, Denise Tolfo; CÓRDOVA, Fernanda Peixoto. (org.). **Métodos de pesquisa**. 1. Ed. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.
- SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- SOUZA, Leonardo Studzinski. **A eficiência da renúncia fiscal: um método de controle para o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina**. 2014. Dissertação (Mestrado em Administração) –Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2014.
- TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE. **Após ajustes, TCE prorroga resolução que determina pagamentos por ordem cronológica Site institucional**. Disponível em: <http://www.tce.rn.gov.br/Noticias/NoticiaDetalhada/3531>. Acesso em: 20 nov. 2019.

Submetido em: 24.02.2023

Aceito em: 24.03.2023