



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ – UFPR
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS – SCSA
MESTRADO EM CONTABILIDADE
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE GERENCIAL E
FINANÇAS

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

EVIDÊNCIAS DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS NOS RELATÓRIOS DE GESTÃO
FISCAL DA ÁREA PÚBLICA

DIOCÉSAR COSTA DE SOUZA

CURITIBA
2008

DIOCÉSAR COSTA DE SOUZA

**EVIDÊNCIAS DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS NOS RELATÓRIOS DE GESTÃO
FISCAL DA ÁREA PÚBLICA**

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre, pelo Curso de Pós-Graduação em Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. Vicente Pacheco

**CURITIBA
2008**

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a DEUS, pois foi “ELE” quem me proporcionou iniciar e concluir esse grandioso trabalho. Também foi DEUS que me concedeu uma família que soube compreender minha ausência e minhas angústias. Obrigado Senhor.

Agradeço ao Prof. Dr. Lauro Brito de Almeida, coordenador do Mestrado em Contabilidade e, aos demais professores do curso, que tão bem capacitados e receptivos, souberam conduzir as aulas com acuidade e esmero, procurando em cada uma delas aprimorar o conhecimento em nós.

Agradeço especialmente ao Prof. Dr. Vicente Pacheco, que como professor e orientador dessa dissertação, acreditou que os desafios poderiam ser vencidos, assim como o foram.

Agradeço aos colegas de turma que durante todo o curso procuraram compartilhar conhecimentos, em especial, o amigo Marcos Roberto Khul, que foi grande companheiro nas viagens, trabalhos e congressos.

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Classificação dos tipos de pesquisa.....	5
TABELA 2 – Contabilidade Gerencial (abrangência).....	26
TABELA 3 – Quantidade de funcionários por Município.....	65

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – Ações Governamentais.....	56
FIGURA 2 – Gráfico com o número de funcionários efetivos.....	64
FIGURA 3 – Quantidade de funcionários por Município.....	65
FIGURA 4 – Secretarias que elaboram o PPA a LDO e a LOA.....	67

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Características da Contabilidade Gerencial.....	14
QUADRO 2 – Termos utilizados nos conceitos de Contabilidade Gerencial.....	18
QUADRO 3 – Aplicabilidade da contabilidade pública.....	32
QUADRO 4 – Demonstrativos contábeis estabelecidos pela Lei 4320/64.....	36
QUADRO 5 – Dívida Líquida do Setor Público Brasileiro - % do PIB.....	55
QUADRO 6 – Demonstrativo da Receita Corrente Líquida.....	74
QUADRO 7 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal.....	77
QUADRO 8 – Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida.....	80
QUADRO 9 – Demonstrativo das Garantias e contra garantias de valores.....	83
QUADRO 10 – Demonstrativo das operações de crédito.....	85
QUADRO 11 – Demonstrativo da disponibilidade de caixa.....	87
QUADRO 12 – Demonstrativo de restos a pagar por Poder.....	89
QUADRO 13 – Demonstrativo do Resultado Primário.....	91
QUADRO 14 – Demonstrativo do Resultado Nominal.....	94
QUADRO 15 – Quadro demonstrativo da receita e despesa com ensino.....	96
QUADRO 16 – Demonstrativo da receita e despesa com saúde.....	99

LISTA DE ABREVIATURAS

CF – Constituição Federal

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CG – Contabilidade Gerencial ou Contabilidade Administrativa

CP – Contabilidade Pública

FPM – Fundo de Participação dos Municípios

FUNDEF – Fundo de Desenvolvimento do Ensino Fundamental

IBRACON – Instituto Brasileiro de Contabilidade

ICMS – Impostos sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores

ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

LC – Lei Complementar

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

PIB – Produto Interno Bruto

PPA – Plano Plurianual

RCL – Receita Corrente Líquida

RN – Resultado Nominal

RP – Resultado Primário

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar se os relatórios de gestão fiscal utilizados pelos entes públicos, podem ser entendidos como sendo relatórios gerenciais. Ficou evidenciado que existe uma íntima relação entre as informações gerenciais extraídas desses relatórios e a necessidade das mesmas para o perfeito gerenciamento dos entes públicos. Foi investigada a literatura sobre a organização da administração pública Municipal e também seus instrumentos legais de planejamento governamental, onde se discorreu sobre o orçamento público, a receita, a despesa pública, suas composições os restos a pagar, a contabilidade pública e suas características, evidenciando classificações, aspectos, balanços e a demonstração das variações patrimoniais. Entendendo que a administração pública, em todos os níveis de governo, necessita manter-se continuamente atenta devido à criação de leis que norteiam essas organizações para aplicação e gerenciamento de seus recursos, é que o presente trabalho foi desenvolvido. As conclusões se apóiam em dados quantitativos colhidos através de pesquisa, sendo constatado que a administração pública possui condições de utilizar a contabilidade gerencial para dar subsidio a suas ações como ferramenta para a tomada de decisões. A partir desta análise ficou evidenciado o papel da contabilidade como importante instrumento de suporte ao planejamento e controle de gestão operacional na administração pública.

Palavras-chave: Contabilidade gerencial, contabilidade pública, eficiência da administração pública.

ABSTRACT

The present work has as objective to analyze if fiscal administration reports used by the public entities, can be understood as being managerial reports. It was evidenced that an intimate relationship exists between the extracted managerial information of those reports and its necessity for the perfect administration of public entities. The literature about the organization of Municipal public administration was investigated and also its legal instruments for governmental planning, where it was discoursed about the public budget, the revenue and public expense, their compositions, the remains to pay, the public accounting and its characteristics, evidencing classifications, aspects, balance sheet and the demonstration of the patrimonial variations. Understanding that public administration, in all government levels, needs to stay continually alert due to creation of laws that rule those organizations for the application and administration of their resources, is that the present work was developed. The conclusions lean on quantitative data picked through research, being verified that public administration has conditions of using the managerial accounting to give support to its actions as tool for decision-making. From this analysis it was evidenced the role of the accounting as important support instrument to planning and controlling operational administration in public administration.

Word keys: Managerial accounting, public accounting, public administration efficiency.

SUMÁRIO

LISTA DE TABELAS.....	vi
LISTA DE FIGURAS.....	vii
LISTA DE QUADROS.....	viii
LISTA DE ABREVIATURAS.....	ix
RESUMO.....	x
ABSTRACT.....	xi
LISTA DE TABELAS	4
LISTA DE FIGURAS	5
LISTA DE QUADROS.....	6
LISTA DE ABREVIATURAS.....	7
1 INTRODUÇÃO	12
1.1 ASPECTOS METODOLÓGICOS	15
1.1.2 Caracterização do Estudo	16
1.1.3 Tipo e Métodos de Pesquisa	17
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	18
2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL	18
2.1.1 A Primeira Teoria Sobre a Origem da Contabilidade Gerencial	20
2.1.2 Contabilidade Gerencial e Contabilidade Financeira.....	22
2.1.3 Conceito de Contabilidade Gerencial	25
2.2 OBJETIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL	29
2.3 ABRANGÊNCIA DA CONTABILIDADE GERENCIAL	32
2.4 CONTABILIDADE PÚBLICA.....	37
2.4.1 Administração Pública Municipal e Sua Organização	38
2.4.2 A Contabilidade Pública Como Instrumento de Controle	40
2.4.3 Os Balanços nas Entidades Públicas.....	43
2.4.3.1 Balanço orçamentário	45
2.4.3.2 Balanço financeiro.....	46
2.4.3.3 Balanço patrimonial.....	46
2.4.4 Sistema de Compensação	46
2.5 EXERCÍCIO FINANCEIRO	47
2.5.1 Regime Financeiro	48
2.5.1.1 Regime de caixa.....	48
2.5.1.2 Regime de competência.....	49
2.5.1.3 Regime financeiro adotado no Brasil.....	49
2.6 O PATRIMÔNIO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	52
2.6.1 Histórico e Conceituação de Patrimônio	52
2.6.2. O Patrimônio Sob o Aspecto Qualitativo	53
2.6.2.1 Bens públicos	53
2.6.2.2 Distribuição dos bens públicos.....	53
2.6.3 Critérios de Classificação dos Bens Públicos	54
2.6.3.1.3 Bens de uso especial	55
2.6.3.1.4 Características dos bens de uso especial	55
2.6.3.1.5 Bens dominicais	56
2.6.3.1.6 Características dos bens de uso dominical	56
2.6.4 Classificação Contábil dos Elementos da Substância Patrimonial.....	57
2.6.5 O Patrimônio Sob o Aspecto Quantitativo	60
2.6.6 As Variações Patrimoniais	61
2.7 A CONTABILIDADE GERENCIAL VOLTADA À GESTÃO PÚBLICA.....	64

3 RESULTADOS OBTIDOS COM A PESQUISA.....	73
4 ANÁLISE DOS RELATÓRIOS DE GESTÃO FISCAL	81
4.1 RECEITA CORRENTE LÍQUIDA.....	81
4.2 DESPESA COM PESSOAL.....	87
4.3 DEMONSTRATIVO DA DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA	90
4.4 DEMONSTRATIVO DAS GARANTIAS E CONTRA GARANTIAS DE VALORES	93
4.5 DEMONSTRATIVO DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO.....	95
4.6 DEMONSTRATIVO DA DISPONIBILIDADE DE CAIXA.....	96
4.7 DEMONSTRATIVO DOS RESTOS A PAGAR	99
4.8 DEMONSTRATIVO DO RESULTADO PRIMÁRIO.....	101
4.9 DEMONSTRATIVO DO RESULTADO NOMINAL	103
4.10 DEMONSTRATIVO DE RECEITAS E DESPESAS COM O ENSINO	105
4.11 DEMONSTRATIVO DE RECEITAS E DESPESAS COM A SAÚDE	109
4.12 INFORMAÇÕES GERENCIAIS E OS RELAT. DE GESTÃO FISCAL.....	112
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	116
6 ANEXOS	119
6.1 QUESTIONÁRIO	119
6.2 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	122
6.3 GLOSSÁRIO.....	151
REFERÊNCIAS.....	163

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade Gerencial tem sido na atualidade amplamente difundida e tema para a elaboração de inúmeros livros e artigos. Diversos autores têm estudado suas particularidades nos mais diversos segmentos, principalmente nos meios empresariais, resultando em afirmações passíveis de aprimoramento e, dependendo do ponto de vista analisado, até de questionamentos.

Dos vários autores pesquisados e citados nesse trabalho, raros são aqueles que relacionam os entes públicos como agentes passíveis de uso da Contabilidade Gerencial.

Quando o presente trabalho teve seu início no ano de 2006, existia a dúvida no tocante ao uso da contabilidade gerencial pelos entes públicos. Atualmente esse questionamento já pode ser respondido, pelo menos em partes, tomando-se por base a amostra realizada junto aos Municípios do Estado do Paraná.

Pelo resultado apurado pode-se concluir que um pequeno percentual de Municípios utilizam informações gerenciais para a tomada de decisões, porém há que se ressaltar que os respondentes não classificaram os relatórios de gestão fiscal como sendo relatórios gerenciais.

Contraopondo aos respondentes, e pelo desenvolvimento do trabalho, ficará evidenciado que os relatórios de gestão fiscal, possuem um objetivo muito mais amplo do que apenas cumprir com dispositivos legais.

Nas últimas décadas, a produção de bens de consumo tem ocorrido em escala crescente. Essa produção tem conseguido gerar e fazer circular grandes somas de recursos financeiros. Uma parte desses recursos acaba sendo canalizado para as instituições públicas, quais sejam: Governo Federal, Estadual e Municipal, denominados de “entes públicos”, responsáveis pela prestação de diversos serviços à sociedade e isso como contraprestação pelos recursos recebidos.

Uma preocupação da sociedade em relação aos gestores públicos é saber como eles irão gerenciar de forma eficiente esses recursos. A busca contínua pela redução de custos, bem como a melhoria da gestão, sem a redução da qualidade nos serviços prestados à coletividade, devem ser a tônica sempre

presente. Nesse ínterim, há que se ressaltar a necessidade de informações tempestivas e pertinentes que venham a facilitar esse processo de gestão.

Nesse aspecto, as instituições privadas contam com o auxílio da Contabilidade Gerencial, cujo objetivo é fornecer informações úteis para o processo de tomada de decisão, fazendo com que o processo de gestão seja mais eficiente, conforme entende Anthony (1979 apud RICARDINO, 2005).

Portanto, é extremamente relevante que os gestores públicos não só conheçam, mas também utilizem esse importante ferramental nesse intrincado processo de tomada de decisões.

As práticas da Contabilidade Gerencial aplicadas às empresas privadas nem sempre são aplicáveis, em sua maioria, aos entes públicos. As instituições dos poderes executivo, legislativo e judiciário, possuem uma realidade diversa da realidade privada, já que a gestão pública é regida basicamente por leis e, dentre elas destacam-se a Constituição Federal (CF), a Lei Federal nº 4320/64 e a Lei Complementar nº101/2000, mais conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

A Contabilidade possui vários ramos e, entre eles, destaca-se a Contabilidade Pública, que é responsável pelos registros contábeis dos entes públicos, pela emissão de diversos relatórios, demonstrativos e balanços, todos com características específicas, tendo como uma de suas finalidades o atendimento à legislação.

A Contabilidade Pública é uma fonte rica e variada de dados que deve ser transformada em informações, para subsidiar significativamente seus usuários na tomada de decisões. Dos vários relatórios emitidos pela Contabilidade Pública, muitas informações valiosas são extraídas para a análise e mensuração das ações, porém não de forma suficiente para que o gestor público tenha uma visão acurada de todos os aspectos envolvidos nesse processo. Inúmeras outras informações importantes e, que os balanços e anexos da Contabilidade Pública não fornecem, são vitais para o processo de tomada de decisão nos entes públicos, isso em seus diversos níveis.

Nesse processo de gestão pública, existem decisões que são balizadas por determinações legais. Tais determinações acabam fomentando o fornecimento de informações específicas que a Contabilidade Pública não consegue subsidiar de maneira direta. Nesse caso, ela acaba perdendo suas características inerentes,

passando a ser meramente um meio de emitir relatórios exigidos por normas legais e com pouca utilidade no processo de tomada de decisão.

Entretanto, muitas informações úteis são extraídas dos Relatórios de Gestão Fiscal, que apesar de exigidos pela Lei Complementar nº 101/2000 (LRF), não obedeciam a um padrão fixo. Atualmente a Secretaria do Tesouro Nacional normatizou esses relatórios que passaram a ser elaborados a partir dos dados fornecidos pela Contabilidade Pública.

Tomando como base o levantamento realizado em 117 prefeituras do Estado do Paraná, resultado da pesquisa, ficou evidenciado que todas elaboram os demonstrativos exigidos por lei, porém com uso restrito, se direcionado a área gerencial.

Entretanto fica o questionamento em até que ponto essas informações, se utilizadas, subsidiam o processo de tomada de decisão dos gestores públicos ou, simplesmente, são mais uma gama de informações não utilizáveis e inúteis? Se subsidiam, mesmo que superficialmente no processo de gestão, então os relatórios devem ser considerados gerenciais? E se forem considerados relatórios gerenciais então devem ser entendidos como instrumentos da Contabilidade Gerencial voltados à gestão pública?

Diante dessa problemática, a questão que norteia este estudo pode ser expressa na seguinte pergunta: **os relatórios de gestão fiscal, oriundos da LRF, são entendidos como instrumentos da Contabilidade Gerencial voltados à gestão pública?**

Dessa forma, o objetivo principal deste trabalho consiste em averiguar se os relatórios de gestão fiscal, oriundos da LRF, devem ser entendidos como instrumentos da Contabilidade Gerencial voltados à gestão pública.

Para que isso seja possível são estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- ✓ identificar as principais informações que deverão ser extraídas dos relatórios de gestão fiscal;
- ✓ evidenciar como tais informações devem ser utilizadas pela gestão pública no processo de tomada de decisão;
- ✓ caracterizar os relatórios de gestão fiscal como instrumentos de Contabilidade Gerencial, mais especificamente de Contabilidade Gerencial Pública.

Justifica-se o presente estudo pela necessidade que as instituições públicas têm de instrumentos que auxiliem seus gestores no processo de tomada de decisão e, principalmente, pela falta de literatura que aborde os aspectos gerenciais da Contabilidade Pública, principalmente no que se refere ao aspecto gerencial dos relatórios exigidos por lei, conforme destacado por Peixe (2002, p. 28), quando afirma que:

[...]a modernização das entidades públicas carece de uma nova filosofia e forma para administrar recursos, normalmente, escassos para os quais a sociedade contribui, visando atender a uma maior transparência e contemplar a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Para a realização do presente trabalho, buscou-se informações bibliográficas que tratam sobre a Contabilidade Gerencial e sobre a Contabilidade Pública. Também foi desenvolvida uma pesquisa em diversos municípios paranaenses, a fim de obter informações sobre a utilização, ou não, da contabilidade gerencial, quais profissionais a utilizam e demais informações sobre o tema, limitando-se ao Poder Executivo Municipal (prefeituras).

Além da introdução, esta dissertação está dividida em mais sete seções. Na segunda seção, são abordados os aspectos metodológicos que norteiam este estudo. Na terceira seção é feita uma revisão da literatura que trata sobre a Contabilidade Gerencial e seu campo de abrangência, a Contabilidade Pública, a Contabilidade Gerencial voltada à gestão pública, a Lei de Responsabilidade Fiscal e os relatórios de gestão fiscal. Na quarta seção, fica evidenciada a necessidade da contabilidade gerencial voltada à gestão fiscal. Na quinta, estão demonstrados os dados resultantes da pesquisa. Na sexta, são evidenciados os dados necessários para responder à questão de pesquisa e atingir os objetivos propostos. Na sétima e última seção são tecidas as considerações finais.

1.1 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Nesta seção são apresentados a caracterização do estudo, o tipo e os métodos de pesquisa utilizados neste estudo.

1.1.2 Caracterização do Estudo

Segundo Collis e Hussey (2005, p. 23), os tipos de pesquisa são classificados de acordo com:

- 1) O objetivo da pesquisa: os motivos pelos quais você a está realizando;
- 2) o processo da pesquisa: a maneira pela qual você coletará e analisará seus dados;
- 3) a lógica da pesquisa: se você está se movendo do geral para o específico ou vice-versa;
- 4) o resultado da pesquisa: se você está tentando resolver um determinado problema ou fazendo uma contribuição geral para o conhecimento.

A tabela 1 mostra os tipos de pesquisa, de acordo com sua base de formatação proposta por Collis e Hussey (2005).

TABELA 1 – Classificação dos tipos de pesquisa.

BASE DE CLASSIFICAÇÃO	TIPO DE PESQUISA
Objetivo	Pesquisa exploratória, descritiva, analítica ou preditiva
Processo	Pesquisa quantitativa ou qualitativa
Lógica	Pesquisa dedutiva ou indutiva
Resultado	Pesquisa aplicada ou básica

FONTE: Baseado em Collis e Hussey (2005, p. 23).

Mediante a classificação de Collis e Hussey (2005), quanto ao objetivo, trata-se de pesquisa exploratória; quanto ao processo, é qualitativa; quanto à lógica, é indutiva; quanto ao resultado da pesquisa, é aplicada.

Pelo objetivo, trata-se de uma pesquisa exploratória, porque segundo Collins e Hussey:

A pesquisa exploratória é realizada sobre um problema ou questão de pesquisa quando há poucos ou nenhum estudo anterior em que possamos buscar informações sobre a questão ou o problema. O objetivo desse tipo de estudo é procurar padrões, idéias ou hipóteses, em vez de testar ou confirmar uma hipótese. (COLLINS; HUSSEY, 2005, p. 24).

O processo da pesquisa é qualitativo porque, “[...] é mais subjetivo e envolve examinar e refletir as percepções para obter um entendimento de atividades sociais e humanas”. (COLLINS; HUSSEY, 2005, p. 26).

A lógica da pesquisa é indutiva, porque “é um estudo no qual a teoria se forma a partir da observação da realidade empírica; portanto, inferências gerais são

induzidas a partir de casos particulares, que é o contrário do método dedutivo”. (COLLINS; HUSSEY, 2005, p. 27).

Quanto aos resultados da pesquisa é aplicada, porque “é aquela que foi projetada para aplicar suas descobertas a um problema específico existente”. (COLLINS; HUSSEY, 2005, p. 27).

1.1.3 Tipo e Métodos de Pesquisa

Quanto ao tipo, a pesquisa pode ser classificada como bibliográfica. “A pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental.” (CERVO; BERVIAN, 1996, p. 48). Ainda os mesmos autores destacam que “Constitui parte da pesquisa descritiva ou experimental, quando é feita com o intuito de recolher informações e conhecimentos prévios acerca de um problema para o qual se procura resposta acerca de uma hipótese que se quer experimentar.”

Quanto ao método de pesquisa, trata-se de um estudo de caso. Segundo Collins e Hussey (2005, p. 72) “Um estudo de caso é um exame extensivo de um único exemplo de um fenômeno de interesse e é também um exemplo de uma metodologia fenomenológica”. Ainda segundo Collins e Hussey (2005, p. 73) “costuma-se descrever estudos de caso como pesquisa exploratória, usada em áreas nas quais há poucas teorias ou um conjunto deficiente de conhecimento.”

Ainda segundo o método de pesquisa, Scapens (apud COLLINS; HUSSEY, p. 73) classifica o estudo de caso como ilustrativo, “nos quais a pesquisa tenta ilustrar práticas novas e possivelmente inovadoras adotadas por determinadas empresas.”

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, aborda-se o que a literatura trata sobre Contabilidade Gerencial e seu campo de abrangência, dando um enfoque geral sobre a Contabilidade Pública e Contabilidade Pública com fins Gerenciais, à Lei de Responsabilidade Fiscal e aos relatórios de gestão fiscal.

2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

A Contabilidade surgiu devido à necessidade do controle e também da prestação de informações aos sócios, proprietários, acionistas e administradores sobre a composição e valor do patrimônio da entidade, sua evolução, bem como o controle de sua mutação. O controle da mutação patrimonial, até a Revolução Industrial, era feito pela chamada Contabilidade Geral ou Financeira que, em função das características econômico-financeiras da época, atendia às necessidades dos seus diversos usuários de maneira relativamente satisfatória.

Com a evolução econômica e social, advinda a partir da Revolução Industrial, e posteriormente com o surgimento das grandes corporações, produção em escala, do mercado de capitais, das empresas de auditoria, entre outros, houve um natural distanciamento do proprietário da entidade e da sua administração. As informações fornecidas pela Contabilidade Geral já não eram suficientes para atender às necessidades tão diversas surgidas com a nova realidade empresarial.

Em função desse distanciamento, coube à Contabilidade atender aos novos usuários, provenientes dessa evolução, com maior grau de especialidade e sofisticação. Sendo assim, a Contabilidade Geral, que até então apenas informava aos gestores sobre a composição do patrimônio e propiciava informações com vistas à decisão, passa por um processo de especialização, dando origem à Contabilidade de Custos e à Contabilidade Financeira (ANTHONY, 1979).

A Contabilidade de Custos preocupou-se em produzir informações precisas sobre o processo de produção, de forma a controlar tudo que a ele se reportava e a Financeira em atender, sobretudo, ao usuário externo. No entanto,

diante da evolução natural da sociedade e do amadurecimento das grandes companhias, aliada ao desenvolvimento tecnológico – principalmente a tecnologia da informação – que possibilitou velocidade na produção de relatórios e informações contábeis, surge uma nova necessidade, a de que a Contabilidade fosse uma ferramenta de gestão.

Schmidt (2000, p. 112) comenta que:

O crescimento dos negócios em tamanho, em complexidade e em diversidade geográfica ocorrido no século XIX levou os administradores a aperfeiçoarem seus sistemas contábeis, para possibilitar o fornecimento de informações necessárias para as várias decisões gerenciais, incluindo desempenho, avaliação e controle de uma organização.

Em consequência disso, surge a Contabilidade Gerencial, que pode ser entendida, em sua amplitude, como a junção de várias especialidades, utilizando-se de informações da Contabilidade Financeira (ou Geral), da Contabilidade de Custos, do Orçamento Empresarial (planificação) e da Estatística, além de outros conhecimentos, oriundos de outras áreas do conhecimento, que são adicionados, conforme a necessidade. Toda essa gama de informações compõe o que se convencionou chamar de Sistema de Informação Gerencial. Adicionalmente, Padoveze (1997, p. 36) afirma que esse sistema deve ser “dotado de características tais que preencham a todas as necessidades de informações dos administradores para o gerenciamento de sua entidade”.

Mas a evolução da Contabilidade Gerencial trouxe atrelada a si uma vasta lista de bibliografias e um grande número de conceitos que tentam explicar em poucas palavras seu significado e abrangência. Essa diversidade gera certo desconforto ao se analisar estudos onde os conceitos de Contabilidade Gerencial são diferentes entre si.

Diante disso, entende-se como sendo necessário e primordial, inicialmente, identificar os conceitos dados à Contabilidade Gerencial, conforme a bibliografia disponível, e tentar fundir todos em um único conceito que traduza o que vem a ser a Contabilidade Gerencial, no atual estágio evolutivo da Ciência Contábil.

A relevância do estudo conceitual se justifica na própria relevância da Contabilidade Gerencial para as organizações, conforme afirma Atkinson; et al. (2000, p. 36) “O sistema de contabilidade gerencial capacita as empresas a coletar, processar e relatar informações, para uma variedade de decisões operacionais e administrativas vitais.”

2.1.1 A Primeira Teoria Sobre a Origem da Contabilidade Gerencial

Antes de qualquer tentativa de conceituação, é importante conhecer um breve histórico da Contabilidade Gerencial, para uma melhor noção de como conceituá-la. Desse modo, segundo Edwards (1994 apud RICARDINO, 2005, p. 1), “management accounting é um termo desenvolvido posteriormente à Segunda Guerra Mundial para descrever o fornecimento, para fins gerenciais, de informações estatísticas para propósitos de planejamento, decisão e controle”.

A partir de 1951, o uso da expressão ‘contabilidade gerencial’ passou a ser cada vez mais freqüente, revelando a preocupação, principalmente dos acadêmicos americanos, em rotular, conceituar, identificar seus mecanismos e dar forma a essa atividade que era muito mais antiga do que supunham (RICARDINO, 2005, p. 3). Haynes, Warren e Massie (1961 apud RICARDINO, 2005, p. 4) localizam as origens da Contabilidade Gerencial diferente dos demais autores e expõem conceitos novos que viriam a ser consolidados posteriormente:

[...] de certo modo a contabilidade sempre foi ‘gerencial’ porque visou auxiliar os gestores a interpretar as situações com as quais conviviam. Desde que a contabilidade surgiu durante o Renascimento Italiano, ela pode ser considerada uma das mais antigas correntes que compõem o moderno pensamento gerencial. [...] Não obstante, a sociedade contemporânea, durante mais de meio século, parece ter dado maior atenção à contabilidade financeira, com seus balanços e demonstrações de resultados, cuja missão é informar com exatidão e conservadorismo eventos já ocorridos, do que à contabilidade gerencial, cujo objetivo é reunir informações para propiciar controles e tomar decisões relativas a eventos futuros.

Pode-se perceber nos comentários desses autores, que o termo Contabilidade Gerencial é novo, porém as práticas de gestão ou práticas gerenciais já não são tão recentes: “um crescente número de contadores vem sentindo a necessidade de uma especial atenção da contabilidade para fins gerenciais e a expressão ‘contabilidade gerencial’ tem se tornado comum recentemente” (RICARDINO, 2005, p.3).

Kenneth Most (1974 apud RICARDINO, 2005, p.2- 4), escreveu;

O período medieval presenciou a existência de condições favoráveis para o desenvolvimento da contabilidade. Esse desenvolvimento teve lugar em diversos níveis: governo, negócios e nos ‘manors’ medievais [...] Operações de grande porte eram efetuadas pelos bancos e pela Igreja, esta última através do sistema ‘manorial’, e

nós encontramos os bancos utilizando contabilidade financeira baseada em fundamentos que eventualmente se transformaram na contabilidade de partidas duplas, e os 'manors' utilizando contabilidade gerencial, baseada, essencialmente, em modelos estatísticos. A ênfase, tanto na literatura quanto na prática, era a utilização da contabilidade como um auxílio no gerenciamento dos negócios, ao invés de uma fonte de informações para uso externo. [...] Porque as contas eram para uso exclusivo dos proprietários nós não vamos encontrar a preparação de demonstrativos financeiros e nem auditores ocupando um lugar de destaque nos livros didáticos.

Essas teorias, segundo Ricardino (2005), são as que mais se sustentam como explicação das origens da Contabilidade Gerencial. Conforme argumenta Johnson (1986 apud RICARDINO, 2005, p.7);

“[...] as raízes da moderna contabilidade financeira são bastante diferentes das raízes da moderna contabilidade gerencial [...]. O quadro do desenvolvimento sugere que os proprietários industriais do período pré-século XX, tinham uma razoável idéia de quais informações necessitavam para gerenciar os afazeres internos de suas empresas”

A Contabilidade Gerencial, embora exista há muito tempo, conforme foi constatado, é relativamente recente como ramo de estudo e, assim, muitos autores continuaram a buscar uma melhor definição ou conceito que supram a sua abrangência, importância e relevância no estudo da Ciência Contábil. Por conseguinte, Goetz (1949 apud RICARDINO, 2005, p.8), comenta que “gerenciamento e, conseqüentemente, contabilidade gerencial se preocupam com a eficiência de um empreendimento industrial individual”

Para Anthony (1979 apud RICARDINO, 2005, p.8), “a contabilidade gerencial preocupa-se com a informação contábil que é utilizada para gerenciamento”. Ricardino (2005) esclarece: que os termos contabilidade financeira e contabilidade gerencial não possuem uma descrição precisa das atividades que abrangem. Diz ainda que, toda a contabilidade é financeira, à medida que todos os sistemas contábeis se expressam em termos monetários e, gerenciamento é a responsabilidade pela essência do conteúdo dos relatórios da contabilidade financeira.

Anderson, Needles e Caldwell (1973 apud RICARDINO, 2005, p.8), entendem que a contabilidade gerencial é um subproduto: “a contabilidade gerencial, que é uma extensão da contabilidade financeira, aplica-se, inicialmente, às atividades internas da empresa e, as decisões gerenciais devem acompanhar a missão da empresa”

Diante dessa breve exposição sobre a origem da Contabilidade Gerencial, é possível perceber que as práticas dessa ciência não são recentes, entretanto, a separação da Contabilidade Gerencial da Contabilidade Financeira em dois ramos distintos remonta o final do século XIX.

2.1.2 Contabilidade Gerencial e Contabilidade Financeira

Para que seja possível um melhor entendimento da Contabilidade Gerencial, é preciso, inicialmente, diferenciar a Contabilidade Gerencial da Contabilidade Financeira. Nas afirmações anteriores, verifica-se que alguns autores afirmam que o termo Contabilidade Gerencial é relativamente novo, mas em essência, as práticas de contabilidade gerencial são bem mais antigas do que aparentam. Nessa assertiva, a conclusão mais plausível é a de que a diferença entre as duas contabilidades é apenas semântica.

Padoveze e Benedicto (1998, p.29-30) são adeptos à abordagem semântica e afirmam que:

Primeiro não há distinção entre Contabilidade e Contabilidade Gerencial, pois, em sua essência, a Contabilidade é Gerenciamento e é Sistema de Informação. Segundo, o nome de Contabilidade Gerencial é para a disciplina que apresenta todos os aspectos da Contabilidade dentro de um Sistema de Informação Contábil que, funcionalmente dentro da organização, é exercida em algumas empresas pelo nome de Controladoria.

Por outro lado, para Atkinson et al. (2000, p 37):

Tradicionalmente, a informação gerencial contábil tem sido financeira, isto é, tem sido denominada em moedas tais como dólares ou francos. Entretanto, recentemente, a informação gerencial contábil foi ampliando-se para incluir informações operacionais ou físicas (não financeiras), tais como qualidade e tempo de processamento, tanto quanto informações mais subjetivas como mensurar o nível de satisfação dos clientes, capacitação dos funcionários e desempenho do novo produto.

Atkinson et al. (2000) apresentam as diferenças quanto aos usuários para os quais são destinadas as informações geradas pelo Sistema de Informação Contábil. A Contabilidade Financeira é realizada com a elaboração e a comunicação

de informações econômicas de uma empresa dirigidas a uma clientela externa: acionistas, credores, entidades reguladoras e autoridades governamentais tributárias. Em contraste, a contabilidade gerencial deve fornecer informações econômicas para a clientela interna: operadores/funcionários, gerentes intermediários e executivos seniores.

Jiambalvo (2002, p. 1), do mesmo modo, segue os argumentos referentes aos usuários das informações:

A contabilidade financeira enfatiza os conceitos e procedimentos contábeis que se relacionam à preparação de relatórios para os usuários externos da informação contábil. Em contrapartida, a contabilidade gerencial enfatiza os conceitos e procedimentos contábeis que são relevantes à preparação de relatórios para os usuários internos da informação contábil.

Jiambalvo (2002) ainda resume que a contabilidade gerencial distingue-se da contabilidade financeira em muitos aspectos. Uma diferença-chave é que a contabilidade gerencial enfatiza as informações que são úteis para os gerentes da empresa, enquanto a contabilidade financeira enfatiza as informações que são úteis para os usuários externos. Além disso, a informação contábil financeira deve ser preparada de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, enquanto a informação contábil gerencial não tem essa exigência.

Acompanhando essa mesma linha de raciocínio, Garrison e Noreen, (2001, p. 20) argumentam que:

Como a contabilidade gerencial está atrelada às necessidades dos gerentes e não às do público externo, ela é substancialmente diferente da contabilidade financeira. A contabilidade gerencial está voltada mais para o futuro, dá menos importância à precisão, enfatiza os segmentos da organização (em vez da organização como um todo), não é limitada pelos princípios contábeis geralmente aceitos e nem é obrigatória.

Pizzolato (2000, p. 194) aponta para um quadro comparativo apresentado por Padoveze:

[...] apresenta um quadro comparativo entre as contabilidades financeira e gerencial e, entre várias características distintivas, ressalta que o arcabouço teórico e técnico usado pela contabilidade financeira é constituído pelas ciências contábeis, enquanto na gerencial, ele seria constituído por outras disciplinas, incluindo economia, finanças, estatística, pesquisa operacional e comportamento organizacional. Enquanto a Contabilidade Financeira é um objetivo em si mesma, a Gerencial é parte de um sistema maior. Seus dados monetários são usados em paralelo com outros indicadores de desempenho, como unidades de produção, horas de trabalho etc.

Horngren (1985, p. 13) trata a contabilidade gerencial como contabilidade administrativa e compara esta com a contabilidade financeira da seguinte forma:

A contabilidade financeira e a contabilidade administrativa teriam melhores denominações se fossem chamadas respectivamente de contabilidade externa e contabilidade interna. A 'contabilidade financeira' enfatiza o preparo de relatórios de uma organização para usuários externos, como, por exemplo, bancos e o público investidor. A 'contabilidade administrativa' enfatiza o preparo de relatórios de uma organização para seus usuários internos, como os presidentes, os reitores e os chefes de equipes médicas.

Garrison e Noreen (2001, p. 1) diferenciam a Contabilidade Gerencial da Financeira da seguinte forma:

[...] a contabilidade gerencial destina-se ao fornecimento de informações aos gerentes – isto é, as pessoas que estão dentro da organização, que dirigem e controlam as operações desta. A contabilidade financeira, por outro lado, preocupa-se em fornecer informações aos acionistas, aos credores e a outros que se encontram fora da organização. A contabilidade gerencial provê as informações essenciais com que as empresas são efetivamente geridas, enquanto a contabilidade financeira proporciona os parâmetros (scorecards) pelos quais o desempenho passado de uma empresa é avaliado.

Jiambalvo (2002, p. 3-4) resume as características que diferenciam a Contabilidade Gerencial da Contabilidade Financeira, acompanhando o que foi destacado pelos diversos autores:

- 1 A contabilidade gerencial é direcionada para usuários internos da informação contábil, e não a usuários externos;
- 2 a contabilidade gerencial pode se desviar dos princípios fundamentais de contabilidade;
- 3 a contabilidade gerencial pode apresentar informações mais detalhadas;
- 4 a contabilidade gerencial pode apresentar mais informações não monetárias;
- 5 a contabilidade gerencial coloca maior ênfase no futuro.

A contabilidade gerencial mede e relata informações financeiras e não-financeiras que ajudam os administradores a tomarem decisões, para alcançar os objetivos de uma organização. Os administradores usam essas informações para escolher, comunicar e implementar a estratégia. Utilizam-nas, também, para coordenar o projeto do produto, a produção e as decisões de comercialização. Isso significa que a contabilidade gerencial se baseia em relatórios internos (HORNGREN, DATAR, FOSTER, 2004, p.2).

Finalmente, a Contabilidade Gerencial não se confunde com a Contabilidade Financeira e, de acordo com as discussões anteriores e as

disposições de vários outros autores sobre o assunto, suas características são resumidas conforme demonstrado no Quadro 1.

QUADRO 1 – Características da Contabilidade Gerencial

CARACTERÍSTICA	DESCRIÇÃO
USUÁRIOS	Administradores de vários níveis da organização.
LIBERDADE DE ESCOLHA	Nenhuma restrição além dos custos em relação aos benefícios de melhores decisões administrativas.
IMPLICAÇÕES COMPORTAMENTAIS	Preocupação com a forma pela qual as medidas e os relatórios influenciarão o comportamento diário dos administradores.
ENFOQUE DO TEMPO	Orientação para o futuro, uso formal de orçamentos e registros históricos.
PRAZO	Flexível, variando de uma hora para dez ou quinze anos.
RELATÓRIOS	Detalhados; preocupação com detalhes de partes de entidade, produtos, departamentos, territórios etc.
DELINEAMENTO DAS ATIVIDADES	O campo é definido com menos precisão. Maior uso de economia, ciências de decisão e ciências do comportamento.

FONTE: Adaptado de (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004, p. 5; HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004, p. 3; WARREN; REEVE; FESS, 2001, p. 3-4; ATKINSON; et al, 2000, p. 38; HORNGREN, 2000, p. 13; LEONE, 1972, p. 18).

Constata-se que a contabilidade gerencial refere-se à informação contábil desenvolvida para gestores dentro de uma organização, auxiliando atingir os objetivos organizacionais. É o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras, usadas pela administração para planejar, avaliar e controlar, dentro de uma empresa, bem como assegurar o uso apropriado e responsável de seus recursos (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON; 2004, p. 4; WARREN; REEVE; FESS, 2001, p. 2; IUDÍCIBUS, 1998, p. 21; ATKINSON; et al., 2000, p. 67).

2.1.3 Conceito de Contabilidade Gerencial

Em termos de conceituação do que é a Contabilidade Gerencial, são apreciadas algumas definições de diversos autores que a estudam e procuram o correto entendimento, tanto acadêmico como de utilização pelas organizações.

Cumpra ressaltar que não existe uma unanimidade conceitual, porém, cada um subsidia suas afirmações com argumentos plausíveis.

Anthony (1979, p. 17), considerado um dos pioneiros na arte de lecionar Contabilidade Gerencial, afirma de forma resumida, que esta “preocupa-se com a informação contábil útil à decisão”.

Percebe-se claramente que o autor entende que sua utilidade reside exatamente no auxílio proporcionado pela Contabilidade Gerencial como subsidiária do processo decisório.

Na visão de Francia *et. al.* (1992, p. 4):

Contabilidade Gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado de recursos.

Do exposto, percebe-se uma definição extensa, mas que, em seu bojo, contempla características contábeis e administrativas, além de aspectos relacionados ao atendimento do usuário da informação gerada pelo Sistema de Informação Gerencial.

Já para Ludícibus (1998, p.15):

A contabilidade gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços, etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório”.

Ainda para Ludícibus (1998, p. 21), a Contabilidade Gerencial é:

Todo procedimento, técnica, informação ou relatório contábil feito ‘sob medida’ para que a administração os utilize na tomada de decisões entre alternativas conflitantes, ou na avaliação de desempenho.

Dessa última definição, depreende-se a limitação exposta pelo autor ao afirmar que os procedimentos, técnicas e relatórios contábeis, são confeccionados “sob medida” para que a administração, imprimindo forte caráter de atendimento a uma necessidade já existente, limitando, de certa forma, a evolução da Contabilidade Gerencial enquanto ferramenta de gestão.

Ressalta-se ainda, que o autor afirma sua utilização na tomada de decisões entre “alternativas conflitantes”, porém, nem toda decisão provém de conflitos.

O entendimento de Atkinson *et al.* (2000, p. 36) é que a Contabilidade Gerencial é:

o processo de produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores”. Afirmam ainda que “O processo deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar decisões operacionais e de investimentos.

Tal qual *ludícibus*, esse autor pressupõe o uso da Contabilidade Gerencial para suprir necessidades existentes.

Pizzolato (2000, p. 194) afirma que:

[...] a Contabilidade Gerencial está voltada para a informação contábil que pode ser útil à administração. Trata-se de qualquer conjunto de informações com origem contábil para circulação interna, na forma adequada para assessorar gerentes no processo decisório.

Contrapondo, em partes a definição anterior, Padoveze (1997), afirma que a Contabilidade Gerencial vai muito além de técnicas de Contabilidade, não configurando, portanto, como uma área específica e isolada da Contabilidade.

O autor a descreve como integradora das demais áreas como Contabilidade Financeira, Contabilidade de Custos e Administração Financeira, entre outras. Portanto, sua existência está condicionada a uma ação prévia que a torna concreta, não sendo simplesmente uma técnica de contabilidade.

Atkinson *et al.* (2000 apud PADOVEZE 1999, p. 1) inicia seu trabalho com o seguinte conceito: “Contabilidade Gerencial – Informação que cria valor – Sistemas contábeis gerenciais efetivos podem criar valor consideravelmente pelo fornecimento de informações acuradas e oportunas sobre as atividades necessárias para o sucesso das organizações de hoje”.

Os conceitos englobam na essência a informação contábil preparada para uso da administração da empresa, com vistas a auxiliar no processo decisório, ou seja, na decisão das ações futuras. Numa contribuição mais recente Ricardino (2005, p.10) destaca:

A contabilidade gerencial é um conjunto de demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, que é disponibilizado para que grupos de pessoas, com objetivos comuns, voltadas à gestão da empresa, possam

receber informações que permitam planejar, avaliar e controlar o emprego de recursos próprios ou de terceiros, com vistas a atingir uma determinada meta.

Verifica-se nas definições de contabilidade gerencial grande ênfase a maneira como as informações serão tratadas e para quem são direcionadas. São informações úteis com tratamento diferenciado para atender às necessidades informacionais dos usuários internos como o presidente, os reitores, os gestores e os chefes de equipes médias, entre outros.

Independentemente do conceito que se julgue o mais ou o menos adequado, mais analítico ou mais sintético, mais restrito ou mais abrangente, cumpre salientar que, de modo geral e contextualizado, a grande maioria dos autores citados entendem a Contabilidade Gerencial como sendo um processo, ou seja, compõe-se de procedimentos ordenados e contínuos para a produção de informações que auxiliem o processo de tomada de decisão. Sendo assim, sua existência fundamenta-se em necessidades informacionais, lhe conferindo um instrumental eficaz de gestão.

Com base nos termos definidos, a Contabilidade Gerencial pode ser entendida como uma série de ações sistemáticas que visam achar, medir, armazenar, examinar, organizar, explicar e transmitir informações importantes e que sejam úteis, principalmente, para auxiliar os gestores das organizações, sejam elas públicas ou privadas.

No Quadro adiante, são apresentados os termos utilizados no conceito de Contabilidade Gerencial e o seu significado no contexto do conceito, os quais foram identificados por Atkinson et al (2000).

Entretanto mais três termos complementares foram constatados através da pesquisa à outros autores sobre as definições da Contabilidade Gerencial e que complementam o quadro.

É importante salientar que talvez existam outros termos que outros autores também utilizem e que poderiam completar o quadro adiante, porém não era o objetivo principal do presente trabalho tratar sobre esse quesito, mas apenas dar suporte a pesquisa.

Cabe ressaltar que devido ao constante aprimoramento e amplitude desse segmento, tais conceitos poderão sofrer alterações passíveis de serem corrigidas ou ampliadas, conforme a amplitude de novos estudos.

QUADRO 2 – Termos utilizados nos conceitos de Contabilidade Gerencial

TERMOS	SIGNIFICADO
IDENTIFICAÇÃO	Reconhecimento e avaliação de transações empresariais e outros eventos econômicos para ação contábil apropriada.
MENSURAÇÃO	Quantificação, incluindo estimativas, transações empresariais ou outros eventos econômicos que têm ocorrido ou previsões que podem acontecer.
ANÁLISE	Determinação das razões para reportar à atividade e sua relação com outros eventos econômicos e circunstanciais.
PREPARAÇÃO E INTERPRETAÇÃO	Coordenação e planejamento de dados contábeis, provendo informações apresentadas logicamente, o que inclui, se apropriado, as conclusões referentes a esses dados.
COMUNICAÇÃO	Informação pertinente para a administração e outros para usos internos e externos.
OUTROS TERMOS IDENTIFICADOS	
PROCESSO	Uma série de ações sistemáticas visando a um certo resultado.
RELEVANTE	Importante
ÚTIL	Que tem ou pode ter algum uso, ou que serve para alguma coisa.

FONTE: Elaborado pelo autor

Visando a contribuir para a evolução da conceituação da Contabilidade Gerencial e buscando atingir o objetivo de fundir os diversos conceitos em um único, que traduza o que vem a ser Contabilidade Gerencial, propõe-se o seguinte conceito segundo Santos et al (2006 p.9)

Contabilidade Gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações tempestivas (passadas, presentes e/ou futuras) relevantes e úteis, para auxiliar os gestores das organizações no processo decisório das operações diárias e do planejamento de operações futuras.

2.2 OBJETIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

A partir dos conceitos já citados e, conseqüentemente, de muitos outros que lhe serviram de base, o objetivo da Contabilidade Gerencial parece perfeitamente claro: gerar informações relevantes e úteis, para auxiliar os gestores no processo de planejamento, controle e tomada de decisão nas operações

cotidianas em suas atividades de gestores e nas projeções de operações futuras, visando cumprir seus objetivos (geração de lucro, superávit entre outros).

Atkinson et al (2000), argumentam que a Contabilidade Gerencial se preocupa, especificamente, com a forma, sendo que informações sobre custos e outras informações financeiras e não-financeiras devem ser usadas para o planejamento, controle e tomada de decisão.

A Contabilidade Gerencial preocupa-se também com a efetiva utilidade da informação, ou seja, com sua capacidade de gerar valor para garantir o sucesso das organizações. Segundo Horngren, Datar e Foster (2004), os administradores usam essas informações para escolher, comunicar e implementar estratégias. Utilizam-nas, também, para coordenar o projeto do produto, a produção e as decisões de comercialização.

Para esses autores a Contabilidade Gerencial é eficiente quando fornece informações estratégicas que permitem planejar, controlar, tomar melhores decisões, comunicá-las e determinar a melhor maneira de implementá-las para a produção e a comercialização de um produto ou serviço etc.

Schimidt (2000, p. 112) afirma que: “O estudo e a prática da Contabilidade Gerencial foram desenvolvidos para [...] fornecer as informações necessárias para a tomada de decisões gerenciais”.

Para Jiambalvo (2002, p. 2) “A meta da contabilidade gerencial é fornecer as informações de que eles [gerentes] precisam para o planejamento, o controle e a tomada de decisão”. Para Horngren (1985, p. 4) “A contabilidade administrativa ‘CG’ se interessa pela acumulação, classificação e interpretação de informações que ajudem os executivos a atingir objetivos organizacionais tal como explícita ou implicitamente definidos pela direção.”

Moscove, Simkin e Bagranoff (2002, p. 28) afirmam que “O componente da contabilidade gerencial de um sistema de informação contábil tem como principal objetivo fornecer informações relevantes para os gerentes de uma companhia, que são partes internas (ou usuários)”.

Nesse aspecto, os autores tocam em um ponto importante para a conceituação da Contabilidade Gerencial: o seu principal objetivo seria fornecer informações relevantes. Por outro lado, os autores restringem as informações, limitando-as a apenas um grupo, ou seja, os gerentes.

Garrison e Noreen (2001 p.35) tratam do objetivo da Contabilidade Gerencial na seguinte argumentação:

Contabilidade Gerencial trata do modo como o administrador deve utilizar a informação contábil na sua organização. O administrador precisa de informação para levar a cabo três funções básicas em uma organização: (1) planejamento das operações, (2) controle das atividades e (3) tomada de decisões. O objetivo da Contabilidade Gerencial é mostrar o tipo de informação necessária, onde obtê-la e como os gerentes podem empregá-la no exercício das suas obrigações de planejamento, controle e decisão.

Em desacordo com a linha de raciocínio dos autores citados anteriormente, Padoveze (2000, p. 30) destaca que:

A função-objetivo da Contabilidade Gerencial de criação de valor para os acionistas é um conceito objetivo, pois pode ser mensurado economicamente. A criação do valor para o acionista centra-se na geração do lucro empresarial, que, por sua vez, é transferido para os proprietários da entidade, que genericamente estamos denominando de acionistas.

Para Hansen, Mowen (2001) o papel de contadores gerenciais e de custos em uma organização é de apoio, ajudando os indivíduos que estão em posições responsáveis a levarem os objetivos básicos de uma empresa a cabo. Posições que têm uma responsabilidade direta pelos objetivos básicos de uma organização, por isso são chamadas de posições de linha.

Em geral, indivíduos nessas posições produzem, vendem ou disponibilizam o produto ou o serviço da organização. Posições que são de apoio por natureza e que têm apenas uma responsabilidade indireta pelos objetivos básicos de uma entidade são chamadas de posições de assessoria.

Para Ludícibus (1998), a Contabilidade Gerencial, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se encaixem, de maneira válida e efetiva, ao modelo decisório do administrador. Norgard (1985 apud RICARDINO 2005, p. 9),foi bem mais sucinto em sua obra, na qual afirma que: “a contabilidade gerencial deve gerar informações úteis às pessoas que administram a empresa”.

Cabe ressaltar que os autores focaram a Contabilidade Gerencial para as empresas, restringindo sua abrangência, entretanto Kaplan e Atkinson (1989 apud RICARDINO 2005, p. 15) defendem que os sistemas de Contabilidade Gerencial deveriam fornecer informações, para ajudar os administradores nas suas atividades de planejamento e controle, incluindo como atividades típicas nas organizações a

coleta, a classificação, o processamento, a análise e a comunicação de informações aos gestores, atividades essas que devem ser executadas de forma oportuna, eficiente e eficaz, para motivar e prestar assistência aos gestores na consecução de seus objetivos organizacionais.

Para Norgard (1985 apud Ricardino 2005, p. 15), “O propósito da contabilidade gerencial é gerar dados úteis às pessoas que administram uma empresa – os usuários internos em lugar dos externos”. De que tipo de informação os gerentes ou administradores necessitam? A resposta, segundo Norgard, depende de cada gerente ou administrador e de como a informação será utilizada. Ainda segundo esse autor, informações gerenciais são feitas sob medida para atender às necessidades específicas.

De forma geral, a Contabilidade Gerencial deve definir as seguintes estratégias de ação: participar do desenvolvimento de ferramentas de automação que permitam melhor execução das atividades contábeis, com maior agilidade, flexibilidade e precisão; buscar parcerias com outras áreas de conhecimento que contribuam para a criação de indicadores e modelos de avaliação e contabilização de intangíveis; estruturar um sistema contábil descentralizado, mas integrado, que atenda às necessidades dos clientes; aprimorar a forma de comunicação das informações contábeis e adequar os produtos gerados pela contabilidade às expectativas, aos desejos e às exigências dos clientes.

2.3 ABRANGÊNCIA DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Tendo em conta os objetivos da Contabilidade Gerencial, conforme apresentados, para os quais foram constatadas poucas divergências, este capítulo apresenta uma breve revisão teórica sobre suas atribuições. Do exame dos objetivos e atribuições, poder-se-á inferir a área de abrangência da Contabilidade Gerencial.

Segundo Schmidt (2000, p. 113):

[...] fatores aliados geraram a necessidade de desenvolvimento de novos métodos de administração e controle. Além disso, no campo social, com a propagação de organizações sem fins lucrativos, [...], ocorreu um aumento na demanda por informações para fins de controle e planejamento.

Ainda segundo Schmidt (2000), quando se trata do crescimento industrial durante a primeira metade do século XX, afirma que: “Os contadores passaram a trabalhar na preparação dos orçamentos, a dar assistência no trabalho de determinação de preços e nas operações de controle interno das organizações”. Esse autor, cita também, diversos trabalhos desenvolvidos que tratam de alguns pontos abrangidos pela Contabilidade Gerencial tais como: custos, sistemas de alocação de custos, fluxo de caixa descontado, impacto das informações contábeis no comportamento dos empregados, avaliação de desempenho, sistemas de controle, orçamentos empresariais, dentre outros.

Atkinson (1998) entende que “a área da Contabilidade Gerencial é identificar, desenvolver, e apresentar informações financeiras e não financeiras que são relevantes para o planejamento e controle da organização”

Para Ludícibus (1998), a contabilidade gerencial detalha de forma analítica, apresenta e classifica de forma a diferenciar as técnicas e procedimentos adotados pela Contabilidade Financeira, pela Contabilidade de Custos e pela Análise Financeira e de Balanços.

Esse autor inclui na área de abrangência da Contabilidade Gerencial os seguintes pontos: lucro empresarial, avaliação de desempenho, custos para avaliação, controle e tomada de decisões, informações contábeis para decisões especiais, avaliação do patrimônio e técnicas de custeio.

Jiambalvo (2002) destaca as questões relativas a custos e sistemas de custeio, a relação custo-volume-lucro, orçamento e descentralização e avaliação de desempenho. Horngren, Sundem e Stratton (2004) também destacam as questões relativas ao foco na tomada de decisão, custos, sistemas de custeio e orçamento.

Warren, Reeve e Fess (2003) enfatizam as questões relativas a custos e sistemas de custeio, a relação custo-volume-lucro, orçamento, análise e avaliação de desempenho, análise diferencial, precificação do produto e análise de investimento.

Anthony e Govindarajan (2002, p. 42) percebem três componentes básicos na Contabilidade Gerencial:

[...] contabilidade de custos total, contabilidade diferencial e controle gerencial. A contabilidade de custos total apura o custo total da produção, dos processos, dos serviços e outros custos; é importante para a formação de preços de vendas e para a apuração da lucratividade dos produtos. Também é importante para a avaliação dos estoques e para a análise de certas decisões a longo prazo. A

contabilidade diferencial estima os custos que existiriam sob condições alternativas. O controle gerencial (também chamado 'contabilidade por áreas de responsabilidade') [...].

Padoveze (2003 e 2005) estrutura seus livros sobre Controladoria com a maioria dos tópicos citados pelos autores que estudam Contabilidade Gerencial.

Moscove, Simkin e Bagranoff (2002, p. 28) destacam que:

Contabilidade de custos, orçamento e estudo de sistemas são três componentes de um sistema contábil gerencial de uma companhia". Assim, resumem os aspectos que caracterizam a Contabilidade Gerencial:

- a) A Contabilidade Gerencial focaliza o fornecimento de informações contábeis para clientes internos, como a administração, mais do que para investidores externos e credores;
- b) as informações da Contabilidade Gerencial são mais voltadas para as perspectivas futuras;
- c) as informações da Contabilidade Gerencial não são reguladas por princípios contábeis geralmente aceitos, nem sua apresentação é obrigatória;
- d) relatórios de Contabilidade Gerencial incluem tanto dados não monetários quanto financeiros;
- e) a Contabilidade Gerencial é influenciada por muitas disciplinas (de negócios e outras), como economia, ciências comportamentais e métodos quantitativos;
- f) as informações da Contabilidade Gerencial são flexíveis e freqüentemente envolvem relatórios não rotineiros.

Para Warren; Reeve; Fess (2001, p. 3):

As informações da contabilidade gerencial incluem dados históricos e estimados usados pela administração na condução de operações diárias, no planejamento de operações futuras e no desenvolvimento de estratégias de negócios integradas. As características da contabilidade gerencial são influenciadas pelas variadas necessidades da administração.

Diante das citações e considerações anteriores, percebe-se que não existe uma visão única quanto à abrangência da contabilidade gerencial e que, portanto, não é possível traçar uma linha segura que a delimite.

Pode-se entretanto, identificar tópicos recorrentes nos autores, distribuídos em disciplinas tão diversas como Contabilidade de Custos, Contabilidade Financeira, Análise das Demonstrações Contábeis, Administração, Economia, Estatística e ainda a Matemática.

Fica claramente evidenciado que poucos autores têm se atentado para a área gerencial dos entes públicos. Um setor que movimenta somas vultosas de recursos financeiros, atrelando a si percentuais de variação, tanto de renda per

capta como do PIB, sem sombra de dúvidas, poderia ter uma maior parcela de estudo.

Como discorrido por vários autores, uma das finalidades da Contabilidade Gerencial é subsidiar os gestores financeiros, não esquecendo que um dos principais objetivos, senão o principal, na área pública é o de viabilizar equilíbrio financeiro de suas contas, e que os gestores têm a responsabilidade de propor estratégias, passíveis de serem adotadas, sendo assim entende-se que a contabilidade gerencial pode ser plenamente aplicada na área pública.

Talvez o fato de que as entidades públicas não visam lucro, aliada aos ditames legais impostos pelo Plano Plurianual – PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, a Lei orçamentária LOA entre outras, possa exercer característica desmotivadora para estudos na área da contabilidade gerencial, direcionada à gestão pública.

Percebe-se que, mesmo timidamente, já existem estudiosos que entendem a necessidade da Contabilidade Gerencial direcionada a área pública, evidenciando uma maior amplitude e começando a despontar com idéias inovadoras e dinâmicas que tendem, cada vez mais, a evoluir e a trazer suas parcelas de contribuição.

Procurando entender a contabilidade gerencial em seus diversos campos de atuação, subsidiados pelos vários autores pesquisados, procurou-se evidenciar quais as principais áreas de abrangência dessa ciência. Entendendo que cada segmento possui o seu valor e abrangência, constatou-se no que tange à administração e à contabilidade pública que estas praticamente não aparecem nos contextos dos autores anteriormente pesquisados.

Para Peixe (2002 p.35)

A função gerencial tem desafiado a habilidade de muitos pesquisadores e estudiosos no assunto. Permanece um tanto ambígua e até misteriosa para muitos dos que tentam se aproximar de seu conteúdo. Jamais foi possível caracterizá-la, portanto, não se aprendeu a avaliá-la corretamente.

Ainda para esse autor, o trabalho gerencial é atípico, não se parecendo com nenhuma outra função ou profissão, tornando-se difícil descrever o conceito de função gerencial, sendo que muitos trabalhos são escritos e com visões diferenciadas havendo muitas controvérsias quanto à natureza e à função gerencial (PEIXE 2002).

A contabilidade gerencial também se vale, em suas aplicações, de outros campos de conhecimento não circunscritos à contabilidade, atingindo e aproveitando conhecimentos da administração da produção, da estrutura organizacional, bem como da administração financeira, campo mais amplo, no qual a contabilidade empresarial se situa, conforme Ludícibus (1995).

Padoveze (1997) destaca que a contabilidade gerencial não é um existir, mas sim um fazer. Afirma ainda que contabilidade gerencial é o uso da contabilidade como instrumento da administração.

Esse mesmo autor afirma que “se existe a contabilidade e se existe a informação contábil, porém essa informação não é usada no processo administrativo e no processo gerencial, então não existe gerenciamento contábil e conseqüentemente não existe contabilidade gerencial”, Padovese (1997 p.28)

Não existe uma unanimidade quanto à abrangência da Contabilidade Gerencial. Também, as incongruências servem para destacar que variáveis afetam a percepção das pessoas que trabalham com a Contabilidade Gerencial, tais como a formação acadêmica, os aspectos sócio-culturais, a própria linha filosófica (anglo-saxônica ou latina) da Ciência Contábil, entre outras.

Existe uma grande dificuldade em se investigar a prática da Contabilidade Gerencial em função do que é definido pela literatura. Nesse sentido, para citar apenas dois, Askarany (2004) identificou que técnicas de Contabilidade Gerencial, tidas pela literatura como as mais apropriadas, devem possuir deficiências que acabam dificultando a sua efetiva aplicação,.

Abdel-Kader e Luther (2002) constataram que práticas consideradas mais apropriadas, segundo os livros-texto, são menos utilizadas que as práticas menos sofisticadas.

Portanto, uma pesquisa empírica, mesmo com pessoas ligadas à academia, pode não refletir o estado da arte, dificultando a investigação científica da aplicação prática dos preceitos teóricos.

De fato, não existe consenso generalizado sobre a área de abrangência da Contabilidade Gerencial, talvez por se tratar de uma disciplina essencialmente aplicada.

Para melhor se entender a amplitude da contabilidade gerencial, evidenciou-se algumas áreas mais importantes e que abrangem essa linha.

TABELA 2 – Contabilidade Gerencial (abrangência)

ÁREAS DE ABRANGÊNCIA DA CONTABILIDADE GERENCIAL
Técnicas de custeio
Custo-Padrão e Análise das Variações = Custos para Controle
Custeio Baseado em Atividades (ABC)
Teoria das Restrições – TOC
Relação / Análise custo-volume lucro
Custos para avaliação, controle e tomada de decisão
Análise de rentabilidade de clientes
Formação do Preço de Venda
Avaliação de desempenho
Informações contábeis para tomada de decisão
Avaliação de patrimônio
Planejamento (estratégico, tático e operacional)
Orçamento operacional
Orçamento de capitais
Análise diferencial ou análises de variância
Projeções orçamentárias
Análise de investimento
Técnicas de contabilidade gerencial estratégica
Efeitos inflacionários na Empresa
Preço de transferência
Sistemas informatizados (ERPs)
Lucro empresarial
Planejamento e controle tributário
Planejamento e controle na administração pública
Controle gerencial por áreas de responsabilidade
Implicações comportamentais
Balanced Scorecard – BSC
Gestão de Fluxos de Caixa
Gerenciamento da Qualidade, Tecnologias e Conceitos de Administração de Produção
Logística Empresarial

FONTE: Elaborado pelo autor.

De modo particular, é muito instigante o quadro de diferenças e o rol de áreas que são utilizadas pela contabilidade gerencial. O estabelecimento de consenso mínimo em relação à área de abrangência da Contabilidade Gerencial parece indispensável diante de sua importância, mas, ao mesmo tempo, configura-se remoto e problemático.

2.4 CONTABILIDADE PÚBLICA

Esta seção visa apresentar a revisão da literatura, que fundamenta este trabalho. A organização dos itens está disposta em tópicos, tendo como objetivo

caracterizar as normas que regem a Administração Pública Municipal. Seqüencialmente, procura-se evidenciar os instrumentos de controle de gestão pública municipal, com ênfase nos sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial, sendo focado ainda um sistema existente na área da contabilidade pública que é o sistema extra-orçamentário. Na seqüência do desenvolvimento do presente trabalho, procura-se definir ou conceituar as receitas e também as despesas públicas.

Devido à amplitude da contabilidade pública a qual pode estar voltada para fins gerenciais, julga-se necessário fazer um aprofundamento teórico, procurando subsidiar os conceitos sobre: Contabilidade Pública; Balanço Financeiro, Balanço Orçamentário e Patrimonial.

Ainda vê-se necessário também aprofundar-se em outras áreas atinentes à administração, sendo ainda imprescindível discorrer, também, sobre Prestações de Contas e ainda de gestão e fiscalização, relatórios e demonstrativos determinados pela Lei de Responsabilidade Fiscal, quais sejam: o demonstrativo da receita corrente líquida, demonstrativo da dívida consolidada líquida, o demonstrativo de restos a pagar, o demonstrativo das operações de crédito, o demonstrativo da despesa com pessoal, o demonstrativo das receitas com operações de crédito e suas aplicações, o resultado primário e ainda o resultado nominal, o demonstrativo das despesas com saúde e o demonstrativo das despesas com educação.

Os demonstrativos e balanços emitidos pelo sistema de contabilidade pública (Lei nº 4320), não foram descritos minuciosamente no presente trabalho pelo fato de que esses demonstrativos não são tidos como demonstrativos gerenciais, sendo que o foco principal do presente trabalho é a tomada de decisões e o gerenciamento de informações.

2.4.1 Administração Pública Municipal e Sua Organização

Segundo Angélico (1995), a contabilidade pública constitui o mais complexo ramo da ciência contábil. Seu campo de aplicação restringe-se aos órgãos governamentais em seus três níveis de governo. Segundo o autor, poucos

profissionais têm acesso a seus problemas, sendo que a bibliografia atinente à área ainda é restrita, se comparada com outras áreas da mesma ciência.

Para Meirelles (1981, p.66-67), a administração pública é definida da seguinte maneira:

[...] administrar é gerir interesses, segundo a lei, a moral e a finalidade dos bens entregues à guarda e conservação alheias. Se os bens e interesses geridos são individuais, realiza-se a administração particular; se são da coletividade, realiza-se a administração pública. Administração pública, portanto, é a gestão de bens e interesses qualificados da comunidade, no âmbito federal, estadual ou municipal, segundo os preceitos do direito e da moral, visando o bem comum.

Se administrar é gerir interesses estabelecidos não só de acordo com a lei, mas também de acordo com a moral e a finalidade dos bens a serem administrados, denota-se daí a amplitude dessas ações, sendo vital lembrar que, no Brasil, existem mais de cinco mil e quinhentos municípios, dos quais a maior fonte de empregos e renda, por certo é o poder público. Vê-se ainda que para essa administração dos bens públicos, é recomendada para que vise ao bem comum, respeitando obviamente, os alicerces do direito e também da moral.

Ainda devido à amplitude das ações públicas municipais, a administração pública, pode ser classificada como: direta e indireta. A direta é aquela exercida pela administração por meio de órgãos internos, ou seja, o poder executivo municipal e suas secretarias. A indireta é a atividade entregue à outra pessoa jurídica para a realização de suas tarefas, tais como: sociedades de economia mista, fundos, fundações, entre outras.

Por certo, cada ente público, devido a sua dimensão e finalidade deve ter uma legislação mais específica e direcionada para si. Além da Constituição Federal, que norteia linhas gerais a serem seguidas, cada Estado e também cada município terão suas leis próprias, isso é vislumbrado na própria Carta Magna, em seu artigo n. 29, quando determina que os municípios serão regidos por leis orgânicas próprias.

Ainda no que concerne à competência municipal, o art. 30 da Constituição Federal, enumera ações que devem ser seguidas pelo administrador público, conforme se destaca:

- a) Legislar sobre assuntos de interesse local;
- b) suplementar a legislação Federal e a estadual no que couber;
- c) instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;

- d) criar, organizar e suprimir distritos, observada a legislação estadual;
- e) organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial;
- f) manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação pré-escolar e de ensino fundamental;
- g) prestar, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, serviços de atendimento à saúde da população;
- h) promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano;
- i) promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local, observada a legislação e a ação fiscalizadora federal e estadual.

Ao analisar os artigos da Constituição que rege o País, percebe-se que é concedido aos Municípios acentuada autonomia no que tange à arrecadação e investimentos dos recursos financeiros, sendo ainda concedido a eles, autonomia para organizar e elaborar suas leis orgânicas que formará a base de sua existência organizada.

2.4.2 A Contabilidade Pública Como Instrumento de Controle

Em seu art. 1º, a Lei nº 4320/64 vem disciplinar normas gerais para controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados e dos Municípios. Dessa premissa, percebe-se que existem duas vertentes ou dois sistemas de informações para um efetivo controle público, quais sejam, o orçamento e a contabilidade.

O orçamento público, que deverá ser feito anualmente e levado à apreciação do Poder Legislativo para posterior aprovação, apresenta-se fundamentalmente como sendo um instrumento que o legislador dispõe para nortear suas ações, sendo ele um programa operacional.

Esse orçamento deve ser utilizado como um instrumento de planejamento das ações governamentais, devendo possuir acentuada característica dinâmica, relegando ao passado os orçamentos tradicionais, em muito já superado e que possuíam um caráter estático e com valores distorcidos. O orçamento tradicional de receitas e despesas ou ortodoxo era elaborado antes do advento do Orçamento

Programa, estabelecido pela Lei nº 4320, porém só consolidado a partir de 1972, com a instituição do Sistema de Planejamento Federal.

Esse orçamento resumia-se num simples relacionamento das receitas a arrecadar e das despesas de custeio. Se as receitas arrecadadas fossem maiores que as despesas, essa diferença positiva seria aplicada na criação de novos serviços ou, então, no aprimoramento e na ampliação dos já existentes.

A ampliação dos serviços públicos ficava à mercê do saldo positivo entre receitas e despesas. Esse tipo de orçamento não tinha o cunho de planejamento, ficando a cargo dos governantes os graus de prioridades dos serviços públicos.

Para Silva, E (1998) O Orçamento-Programa põe em destaque as metas e as intenções do governo. Enquanto o Orçamento Tradicional mostra o que se pretende gastar ou comprar, o Orçamento-Programa realça o que se pretende realizar; enquanto o Orçamento Tradicional parte da previsão dos recursos para a execução das atividades, no Orçamento-Programa, a previsão é a etapa final do planejamento.

Para a elaboração do Orçamento-Programa, faz-se necessário o cumprimento de etapas essenciais as quais se destacam:

- a) Planejamento:** definição dos objetivos a atingir;
- b) Programação:** definição das atividades necessárias à consecução dos objetivos;
- c) Projeto:** estimativa dos recursos de trabalho necessários à realização das atividades;
- d) Orçamentação:** estimativa dos recursos financeiros para pagar a utilização dos recursos de trabalho e prever as fontes de recursos.

Após realizados todos esses passos para o início do exercício financeiro seguinte, com o orçamento aprovado, iniciam-se as diversas transações que deverão ser registradas pela contabilidade pública, a qual engloba quatro sistemas de controle (orçamentário, financeiro, patrimonial e o sistema de compensação).

A contabilidade pública, também denominada de contabilidade governamental, é o ramo da contabilidade que se dedica ao estudo do Patrimônio dos entes públicos, sendo que o seu campo de aplicação vem limitar-se aos órgãos e entidades que integram o governo federal, estadual e também municipal, conforme Angélico (1995).

Cada uma das esferas de governo são compostas de variadas ações, as quais, na grande maioria resultam, na necessidade de desmembramentos, advindo daí o surgimento dos diferentes segmentos que terão a contabilidade pública como fonte de registro de suas ações. Esses segmentos ou estarão ligados à administração direta ou indireta.

Entidades da administração direta ou centralizada são aquelas que possuem sua atividade administrativa integrada e ligada à estrutura organizacional. As Entidades da administração indireta ou descentralizada são aquelas cuja atividade administrativa caracterizada como serviço público, é transferida ou deslocada do Estado para outras entidades criadas, cuja criação é por ele autorizada.

Visando atingir a sua missão, a contabilidade pública deverá estar estruturada, conforme as disposições contidas na Lei nº 4320, mais especificamente, conforme determina o art. 85.

Art. 85 – Os serviços da contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

O artigo da lei cuida em estabelecer uma organização administrativa e financeira, visando à realização de ações planejadas e eficientes.

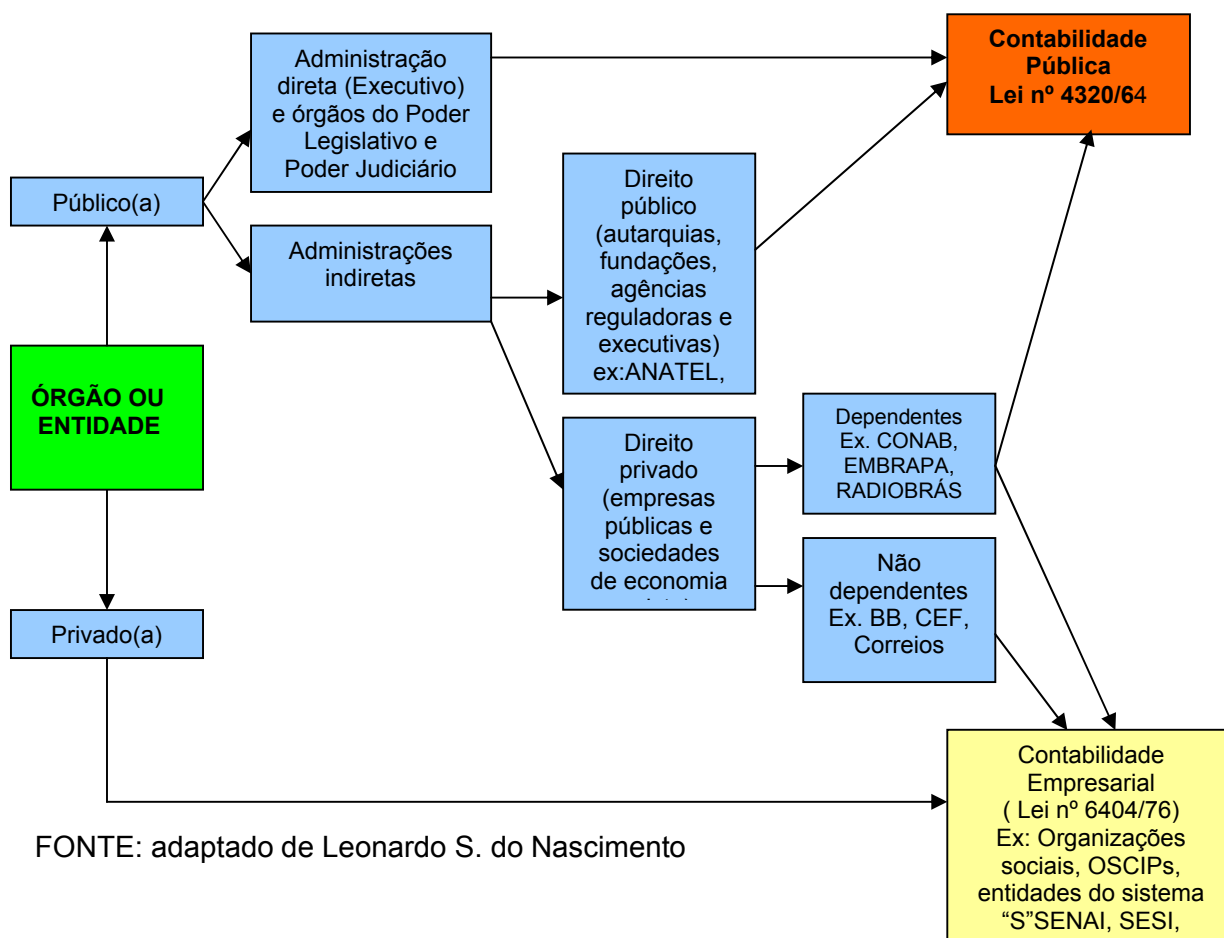
Com a diversidade de ações a serem efetivadas, ocorreu também a necessidade de desdobramentos dessas ações governamentais, todas voltadas a atingir sua finalidade.

Tais ações, conforme demonstradas no quadro a seguir, são amplas e possuem um leque também amplo de cobertura em vários níveis.

Ainda, no quadro adiante, procurou-se correlacionar para uma noção clara e precisa, os entes que utilizam a contabilidade pública para registro de suas ações.

Analisando o demonstrativo a seguir, conclui-se que a contabilidade pública, regida pela Lei Federal nº 4320/64, não está restrita apenas aos poderes executivo e legislativo, mas está intimamente ligada a várias outras organizações que a utilizam como forma de controle contábil e gerenciamento.

QUADRO 3 – Aplicabilidade da contabilidade pública



FONTE: adaptado de Leonardo S. do Nascimento

2.4.3 Os Balanços nas Entidades Públicas

Segundo Angélico (1995) a contabilidade pública é o ramo da contabilidade que estuda o Patrimônio à disposição das entidades públicas, fornecendo elementos para a tomada e prestação de contas dos responsáveis por bens e valores a eles confiados e para a organização dos balanços e respectivos anexos.

Em primeiro plano, a contabilidade pública divide-se em dois níveis ou graus:

- a) Contabilidade analítica, escriturada pelo método das partidas simples;
- b) contabilidade sintética, escriturada pelo método das partidas dobradas.

Em um segundo plano, de acordo com a especialização e as contas que registram a contabilidade pública divide-se em:

- a) Contabilidade orçamentária;
- b) contabilidade financeira;
- c) contabilidade Patrimonial;
- d) contabilidade de Compensação;

Para o registro de suas operações, a Contabilidade Pública utiliza-se de agrupamentos de contas de acordo com a natureza dos fatos. Esses agrupamentos são denominados Sistemas de Contas.

Para Lima e Castro (2003), na estrutura patrimonial da Contabilidade Pública, o objetivo principal é a boa administração dos recursos públicos.

Tanto para sua evidenciação quanto para a análise dos dados, a Lei Federal nº 4.320, instituiu 17(dezessete) anexos, ou demonstrativos que devem ser elaborados pelas entidades públicas. Todos têm caráter obrigatório e servem como importantes instrumentos de evidenciação tanto da previsão como da execução orçamentária.

Dos demonstrativos instituídos pela Lei e, de acordo com o art. 101, três deles são balanços gerais do exercício, a saber: O balanço orçamentário (anexo 12); o balanço financeiro (anexo 13) e o balanço patrimonial (anexo 14).

Nos últimos anos, a contabilidade pública vem ganhando destaque pela sua importância para a manutenção e transparência das contas públicas, principal ponto de sustentação dos regimes democráticos.

A contabilidade pública abrange quase todas as áreas envolvidas na previsão e execução orçamentária, nos registros contábeis, na elaboração dos relatórios financeiros, econômicos e patrimoniais e ainda no controle interno.

Segundo Angélico (1995), sua ação se manifesta de maneira ostensiva em três ocasiões distintas, das quais, segundo o autor destacam-se:

- a) No momento da contabilização do empenho da despesa (art.58 da Lei nº 4320/64): nesse momento, deve-se verificar o fiel cumprimento de todas as exigências legais. A autenticação de uma nota de empenho pelos serviços de contabilidade gera a presunção de que o processamento da despesa até aquele momento é perfeito; o empenho da despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento pendente ou não de implemento

de condição, conforme determina o Art. 58 da Lei n.º 4.320 de 17/03/64.

- b) No Estágio “liquidação”: Liquidação em Contabilidade Pública significa a verificação do direito adquirido pelo credor (art.63 da Lei nº 4.320/64). A despesa deve novamente ser objeto de análise criteriosa, ocasião em que se registra a liquidação contábil da despesa, passando esta de não processada para despesa processada. (arts.36 e 92 da Lei n.º 4.320/64). O “pague-se” somente poderá ser dado, com o parecer favorável da contabilidade (art.62 da Lei 4.320/64). A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo, conforme determina o Art. 63 da Lei n.º 4.320/64, de 17/03/64
- c) Na contabilização do pagamento da despesa: (art.62, 64 e 65). A despesa pública passa por seu último estágio e, mesmo nesse momento, os serviços de contabilidade fazem a última análise, pois existindo alguma irregularidade, esse fato deverá ser reconhecido contabilmente, utilizando-se o grupo de contas de Responsabilidades a Apurar e comunicado à autoridade competente, que deverá determinar sua regularização.

2.4.3.1 Balanço orçamentário

Para Lima e Castro (2003), o balanço orçamentário tem por função demonstrar as receitas previstas e as despesas autorizadas em confronto com as receitas e as despesas realizadas. Do confronto entre as receitas, pode-se avaliar o grau de planejamento e o desempenho da arrecadação em determinado período. Confrontando as despesas, pode-se analisar a postura da administração frente à autorização legislativa que limita a ação do dirigente e a qualidade das estimativas de gastos por programas e estruturas administrativas.

2.4.3.2 Balanço financeiro

O balanço financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias, bem como os recebimentos e também os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com o saldo do exercício anterior e os que se transferem para o exercício seguinte, ou seja, apresentará todos os ingressos e dispêndios de recursos conjugados com os saldos de caixa inicial e final do exercício.

Nas receitas extra-orçamentárias, estão computados os valores de restos a pagar do exercício, com a função de compensar os valores das correspondentes despesas orçamentárias realizadas e não pagas, conforme determinação da Lei nº 4320/64 em seu art.103.

2.4.3.3 Balanço patrimonial

O balanço Patrimonial é o demonstrativo que evidencia a posição das contas constantes no Ativo e o Passivo, apresentando a posição estática dos bens, direitos e obrigações, indicando ainda o valor do saldo patrimonial, que poderá ser positivo ou negativo, da entidade.

Conforme consta no art. nº 105, da Lei nº 4320/64, o balanço patrimonial evidenciará o ativo financeiro, o ativo permanente, o passivo financeiro, o passivo permanente, o saldo patrimonial e, ainda, as contas de compensação.

2.4.4 Sistema de Compensação

As contas desse sistema registram o Ativo e o Passivo Compensado, isto é, aquelas contas que não produzem nenhuma variação no patrimônio, no momento de sua contabilização, mas que poderão ocasionar variações futuras. Exemplos são

as contas: Valores do Poder público em Poder de Terceiros a título de comodato, de empréstimos, de garantias, de cobranças, etc. bem como os Valores de Terceiros em Poder do Estado; as Responsabilidades Contratuais do Estado para com terceiros e vice-versa.

Tendo em vista que a contabilidade pública utiliza-se de dezessete anexos para registro de suas ações e efetivo controle, no quadro a seguir procurou-se evidenciar todos os anexos, conforme estabelecido pela Lei nº 4320/64.

QUADRO 4 – Demonstrativos contábeis estabelecidos pela Lei 4320/64

ANEXO	NOMENCLATURAS
01	Demonstração da Receita e Despesa Segundo as Categorias Econômicas
02	Receita e Despesa, Segundo as Categorias Econômicas, por Fontes
03	Especificação da Receita Orçamentária
04	Especificação da Despesa Orçamentária
05	Classificação Funcional-Programática da Despesa Orçamentária
06	A Despesa Orçamentária evidenciada por Programas de Trabalho
07	A Despesa Orçamentária evidenciada por Programas de Trabalho de Governo, Demonstrativo de Funções, Subfunções, Programas, Projetos, Atividades e Operações Especiais
08	Demonstração da Despesa Orçamentária por Funções, Subfunções e Programas, conforme o vínculo com os Recursos
09	Demonstrativo da Despesa Orçamentária por Órgãos e Funções de Governo
10	Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada
11	Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada (empenhada)
12	Balanço Orçamentário
13	Balanço Financeiro
14	Balanço Patrimonial
15	Demonstração das Variações Patrimoniais
16	Demonstração da Dívida Fundada
17	Demonstração da Dívida Flutuante

FONTE: Elaborado pelo autor com base na Lei nº 4320/64

2.5 EXERCÍCIO FINANCEIRO

O exercício financeiro é o período em que as Administrações Públicas, em quaisquer das esferas de governo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e também suas respectivas autarquias e fundações, realizam as transações próprias em decorrência das funções que lhe são inerentes.

No transcorrer do exercício financeiro, são lançadas, cobradas, arrecadadas e recebidas as receitas de natureza orçamentária, assim como as de natureza extra-orçamentária. Também, são executados os programas de trabalho, autorizados no orçamento anual ou em créditos adicionais, especiais ou extraordinários, formulados para solucionar problemas nas áreas de atuação da administração (empenho e realização das despesas).

O Exercício Financeiro das entidades públicas no Brasil, em razão de ordem legal (art. nº 34, da Lei Federal nº4320/64) coincide com o ano civil, ou seja, vigora de 1º de janeiro a 31 de dezembro, data em que é levantado o Balanço Geral com todos os anexos da lei, a fim de se apurar o resultado da gestão.

2.5.1 Regime Financeiro

O regime financeiro é a metodologia relacionada com os procedimentos de controle escritural-contábil, adaptada às peculiaridades da entidade, adotada para a imputação das receitas e despesas oriundas das transações praticadas em período financeiro, no sentido de determinar o resultado da gestão patrimonial.

Pode-se distinguir dois regimes em que se apóiam os procedimentos contábeis:

2.5.1.1 Regime de caixa

Entende-se como regime de caixa, a metodologia adotada para evidenciar a entrada efetiva do dinheiro no exercício, oriundo de: arrecadação de tributos lançados e cobrados; arrecadação das receitas patrimoniais, industriais, agropecuária e outras de natureza própria; o recebimento efetivo de operações de créditos, realizadas no exercício, com destinação específica; recebimento de transferências efetivas de outras entidades governamentais; recebimento do produto de alienação de bens patrimoniais, amortizações de empréstimos concedidos.

2.5.1.2 Regime de competência

O Regime de Competência, também conhecido como Regime de Exercício ou Regime de Gestão Anual, é a metodologia adotada para a imputação da despesa orçamentária.

Por esse regime, as receitas e as despesas são atribuídas aos exercícios de acordo com a real incidência, isto é, de acordo com a data do fato gerador.

Portanto, com relação às entidades públicas, todas as despesas legalmente empenhadas pertencem ao exercício financeiro do qual se originaram, independente de seu pagamento. Necessário se faz observar que somente são apropriadas no exercício as despesas legalmente empenhadas, entendidas quando:

- a) As autorizações para empenho emanem de autoridade legalmente constituída, seja originária, seja derivada;
- b) se originarem em leis, contratos, acordos, convênios e outros instrumentos legais;
- c) tenham sido previamente autorizadas em lei orçamentária originária ou em créditos adicionais Especiais e Extraordinários;
- d) obedecerem ao processo de licitação ou tenham sido dispensadas dessa obrigação;

Assim, todos os empenhos, processados e não processados, contabilizados durante o exercício financeiro, são imputados ao conjunto patrimonial-financeiro como obrigações assumidas pelo Poder Público, resultantes da aquisição de bens e serviços, no período em que é executado o orçamento.

2.5.1.3 Regime financeiro adotado no Brasil

Conforme preceitua o art. nº 35, da Lei Federal nº 4320/64, atualmente, na administração pública nacional, é adotado o regime financeiro misto, tanto para a apropriação das receitas como das despesas orçamentárias.

Da conjugação desses regimes, isto é, do regime de caixa e também do regime de competência, resulta o regime misto, ou seja, para as receitas

efetivamente arrecadadas ou recebidas, adota-se o regime financeiro de caixa e para as despesas legalmente empenhadas no exercício, adota-se o regime financeiro de competência (LEI FEDERAL Nº 4320, 1964)

Cabe ressaltar que para o artigo da Lei acima abordado esclarecimentos adicionais fazem-se necessários, pois desde o ano de sua sanção até a presente data, mais de quarenta anos já se passaram e ocorreram alterações que a presente lei não contempla.

As administrações públicas, Estaduais e Municipais dependem sobremaneira de recursos repassados pela União, esses valores são chamados de transferências correntes.

Destacando nesse contexto apenas os Municípios, estes recebem transferências tanto da União, como é o caso do Fundo de Participação dos Municípios – FPM, recebem também transferências financeiras dos Estados, como é o caso do Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS, imposto sobre propriedade de veículos automotores - IPVA, entre outros, tudo conforme define o artigo nº 158, da Constituição Federal.

Também, conforme determina a Legislação vigente, a União e os Estados são responsáveis pela arrecadação de determinados impostos os quais devem ser repassados em data oportuna para os municípios favorecidos, pois lhe são de direito.

Ainda conforme estabelece a legislação em vigor, as receitas arrecadadas pela União, do dia 01 ao dia 10 de cada mês, terão o prazo para remessa aos Municípios e Estados até o dia 20 do mês em curso. As arrecadações efetuadas, do dia 21 ao dia 30 ou 31, terão que ser repassadas até o dia 10 do mês seguinte e, assim sucessivamente.

Inquestionável é o que determina a Lei nº 4320/64 em seu artigo nº 35, quando afirma que: pertencem ao exercício financeiro as receitas nele legalmente arrecadas e as despesas nele legalmente empenhadas.

Se a União Federal arrecadou impostos que pertencerão ao Município e Estados entre os dias 21 a 30 de dezembro e somente repassa esses recursos no ano seguinte (dia 10), a contabilização desses valores encontra-se equivocada, sendo óbvio que o regime de caixa adotado nesse momento pela contabilidade pública não poderá ser usado, ou se usado, fere-se os princípios da prudência (CFC) e a convenção do conservadorismo (IBRACON).

É inquestionável o fato de que nem o Município e nem o Estado recebeu os recursos da União ainda, mas esta já os arrecadou, porém não os repassou, ou seja, não enviou os valores arrecadados nem para os Municípios e nem para os Estados.

A Portaria nº 447/02 da Secretaria do Tesouro Nacional já considerava a necessidade de “compatibilização” do registro das receitas e despesas orçamentárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, por ocasião do encerramento de cada exercício financeiro, objetivando a consolidação das contas públicas exigidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

A solução editada pela Secretaria do Tesouro Nacional, deve ser adotada para que a contabilidade venha a refletir sobre a mais perfeita realidade.

No ano de 2005, o Tribunal de Contas do Estado do Paraná, editou um procedimento específico e norteador para os Municípios pertencentes a sua jurisdição (Instrução Técnica nº 38), sendo que todas as Prefeituras do Estado do Paraná deveriam adotar esses preceitos, para julgamento das contas dos entes públicos, conforme se observa no texto do documento emitido por aquela Egrégia Corte de Contas.

Artigo 1º - Considerada a determinação proveniente do inciso I, do artigo 35, da Lei nº4320/64, segundo a qual pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas, para o encerramento contábil do exercício de 2004, ficam estabelecidas as regras constantes desta Instrução, relativamente à escrituração de Restos a Receber e Restos a Receber de Interferências Financeiras.

Artigo 2º - Considerada sob a ótica macroorçamentária a arrecadação ocorrida e perfeitamente acabada, dentro do exercício de 2004, de receitas cuja titularidade pertence os Municípios, em que o Órgão arrecadador atua como agente centralizador e redistribuidor, os municípios contabilizarão como receitas do orçamento de 2004 as parcelas que venham a ser financeiramente entregues a estes no mês janeiro de 2005.

Parágrafo único – Citam-se, como casos exemplificativos de Restos a Receber, a arrecadação ocorrida no orçamento de 2004 dos seguintes fundos de participação, com cotas pertencentes aos municípios:

- (a) do ICMS;
- (b) FPM e
- (c) Transferências de Recursos do FUNDEF.

Conforme essa instrução técnica, ao final de cada exercício financeiro, o procedimento deverá ser novamente adotado. As soluções para as contabilizações

dos recursos financeiros foram sanadas, pois tal medida impõe a contabilização desses valores como receita orçamentária (mesmo ainda não recebida efetivamente em caixa pelos Municípios tendo como contrapartida com as contas de compensação), porém o princípio da realização da receita que norteia a ciência contábil, foi ferido em sua essência.

Tomando-se esse exemplo para evidenciar o grau de complexidade da contabilidade direcionada à área pública, e para a contabilização das receitas orçamentárias, durante o exercício financeiro foi utilizado tanto o regime de caixa como também o regime de competência.

Com base nesse procedimento, é possível afirmar que os valores totais informados nos sítios oficiais dos órgãos repassadores de recursos aos Municípios, tais como o FPM, IMCS entre outros, não coincidirá com os valores constantes nas receitas contabilizadas pelos próprios Municípios. Nesses sítios eletrônicos, os valores estarão constando como valores repassados durante o exercício financeiro para o Município e não os valores efetivamente arrecadados durante o ano, ao passo que no Município receptor desses recursos a situação será inversa, razão pela qual a diferença será evidente.

2.6 O PATRIMÔNIO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

2.6.1 Histórico e Conceituação de Patrimônio

Conforme destaca Schmidt (2000 p.19), desde os primórdios (8.000 a.C), já existia a utilização de sistemas ou fixas de vários formatos para o controle de estoques e também do fluxo de produtos agrícolas. A utilização desses métodos demonstra a idéia de controle, que era tanto do seu ativo circulante como também poderia ser do seu ativo imobilizado. No lugar onde habitavam, os utensílios de caça e pesca já faziam o rol de seu Patrimônio. O Patrimônio forma-se por acumulação de bens.

Conforme bem destaca Marion (1995 p.27), patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações vinculados a uma pessoa qualquer, seja física ou jurídica.

Silva,L (2000) destaca e entende que a administração pública opera fundamentalmente na obtenção de recursos financeiros que permitem o atendimento das necessidades públicas, advindo desse procedimento alterações no patrimônio que sofre mutações variadas, tanto nos elementos ativos (arrecadação) como também nos elementos passivos (gastos na construção ou aquisição de bens).

Nesse aspecto, entende o autor que a melhor definição para Patrimônio Público seja a seguinte: “É o complexo de bens e meios econômicos heterogêneos e coordenados que, em determinado momento, encontram-se à disposição de uma entidade que concorre para a realização de seus fins” (SILVA,L 2000, p.217).

2.6.2. O Patrimônio Sob o Aspecto Qualitativo

2.6.2.1 Bens públicos

É o conjunto de coisas corpóreas ou incorpóreas, imóveis, móveis e semoventes, créditos, direitos e ações, sobre os quais o Estado exerce o direito de soberania em favor da coletividade ou do direito de propriedade privada, quer eles pertençam a entidades estatais, autárquicas e paraestatais.

“Por força da execução do orçamento, além dos recursos financeiros obtidos e da realização dos gastos de custeio, o Estado realiza gastos na construção ou na aquisição de bens, cujo conjunto deve administrar e conservar. Esse conjunto de bens constitui os bens públicos” (SILVA,L 2000, p.216)

2.6.2.2 Distribuição dos bens públicos

De acordo com as formas e finalidades de que se revestem, os bens públicos, são estes, distribuídos em dois grupos distintos:

- a) Financeiro: entrada e saída financeira, bens numerários, créditos de tesouraria;
- b) Permanente: bens de uso, bens de renda, bens de consumo, créditos de financiamento e funcionamento.

2.6.3 Critérios de Classificação dos Bens Públicos

Os bens que formam o patrimônio do Estado classificam-se, segundo dois critérios:

2.6.3.1 Critério jurídico

Inicialmente, o Código Civil divide os bens em Públicos e Particulares, conceituando como públicos os do domínio nacional, pertencentes à União, aos Estados e aos Municípios e, como particulares todos os outros. Os bens públicos, segundo os artigos 98 e 99 do Novo Código Civil, são assim classificados:

2.6.3.1.1. – Bens de uso comum do povo

Esses bens, também denominados de domínio público, são divididos , segundo sua formação em:

- a) Naturais: Mares, baías, enseadas, rios, praias, lagos, ilhas, etc;
- b) Artificiais: Aqueles cuja existência supõe a intervenção do homem, tais como: ruas, praças, avenidas, canais, fontes, lagos, entre outros.

Portanto, bens de uso comum, são todos aqueles destinados ao uso da comunidade, quer seja de modo individual ou coletivamente.

2.6.3.1.2 - Características dos bens de uso comum do povo

Os bens de uso comum do povo possuem características específicas de contabilização e controle, porém merecem grande atenção do administrador público.

- a) Não permanecem contabilizados após a entrega ao domínio público;
- b) não são inventariados ou avaliados;
- c) não são alienáveis;
- d) não são impenhoráveis e imprescritíveis;
- e) o uso pode ser oneroso ou gratuito;
- f) estão excluídos do Patrimônio da Instituição.

2.6.3.1.3 Bens de uso especial

São aqueles destinados à execução dos serviços públicos. Eles não se distinguem materialmente dos bens comuns, isto é, um hospital público ou uma escola pública não é diferente, pela vista, de um hospital particular ou de uma escola também particular, a sua essência reside única e exclusivamente na forma como tais bens são utilizados.

2.6.3.1.4 Características dos bens de uso especial

Da mesma forma que os bens de uso comum, os bens de uso especial também possuem características específicas e distintas, quais sejam:

- a) São contabilizados;
- b) são inventariados e avaliados;

c) podem ser alienáveis, mas sempre nos casos e na forma que a lei especificar;

d) estão incluídos no Patrimônio da Instituição.

2.6.3.1.5 Bens dominicais

Também chamados de bens do patrimônio disponível, são os que integram o domínio público com características diferentes, pois podem ser utilizados para qualquer fim, ou mesmo alienados, se a administração julgar conveniente.

Segundo Kohama (1998), são esses bens que de fato interessam à contabilidade, pois são os que merecerão registros sistematizados, formando os bens contabilizados no patrimônio das instituições, podendo ser identificados nos seguintes grupos contábeis:

a) Disponível: Dinheiro em caixa e em bancos;

b) Permanente: Bens móveis, bens imóveis, bens de natureza industrial, valores.

2.6.3.1.6 Características dos bens de uso dominical

a) Estão sujeitos à contabilização;

b) são inventariados e avaliados;

c) podem ser alienados nos casos e na forma que a lei estabelecer;

d) estão incluídos no patrimônio da instituição;

e) dão e podem produzir renda.

2.6.3.2 Critério Contábil

Essa classificação dos bens públicos tem como objetivo sistematizar sua escrituração, podendo ser resumido na seguinte forma de apresentação:

Bens imóveis: Prédios e terrenos de uso civil;

Bens móveis: São os móveis, maquinismos, veículos, máquinas pesadas, ferramentas e outros da mesma natureza, utilizados, de modo geral, pelas administrações públicas, para a consecução de seus fins;

Bens de natureza industrial: Edifícios onde funcionam os estabelecimentos industriais de produção para o Estado, compreendendo-se, neles, os maquinismos, ferramentas, móveis, materiais de transformação, enfim, todos aqueles empregados, para que a entidade possa desempenhar uma atividade industrial. Exemplos: Casa da Moeda, Imprensa Oficial, Escolas Industriais, etc;

Bens de defesa nacional: São aqueles empregados nos serviços de defesa nacional, tais como: quartéis, hospitais militares, arsenais, navios de guerra, diques, depósitos de material bélico, escolas e colégios militares, campos de aviação e de exercícios, etc;

Bens científicos e artísticos: Prédios, terrenos e materiais utilizados na difusão científica e artística, tais como: Arquivo Nacional, Estadual ou Municipal, Biblioteca Pública, Museus, Jardim Botânico, Observatórios, Jardim Zoológico, etc;

Bens de natureza agrícola: Prédios, terrenos e materiais utilizados nas atividades voltadas para a agricultura, tais como: Escolas de Agricultura, Escolas de Agronomia, Fazendas do Estado, Campos de experimentação e demonstração, etc;

Valores: Entre os valores pertencentes ao Estado, encontram-se: ações, apólices, debêntures, títulos da dívida pública, títulos de crédito, documentos representando valores, moedas e outros objetos pertencentes à entidade ou de terceiros recolhidos à caixa de valores;

Créditos: São representados pelos resíduos ativos ou pela dívida ativa, bem como pelos saldos devedores por responsabilidades impostas a servidores da entidade e por motivo de extravio, danificação, furto ou roubo de valores.

2.6.4 Classificação Contábil dos Elementos da Substância Patrimonial

Esta seção tem como objetivo principal evidenciar a Lei Federal n.º 4320/64, em seu artigo 105 e respectivos parágrafos, a qual determina a seguinte classificação para o Patrimônio das entidades públicas:

Ativo Financeiro: Dinheiro em espécie, depósitos bancários à vista, aplicação financeira, devedores diversos, valores que, para serem movimentados, independem de autorização legislativa;

Ativo Permanente: Compreende bens, créditos e valores não incluídos no Ativo Financeiro que para serem movimentados, dependem de autorização legislativa, tais como: Os valores móveis e imóveis que se integram no patrimônio como elementos instrumentais da administração; os que, para serem alienados, dependem de autorização legislativa especial; todos aqueles que, por sua natureza, formem grupos especiais de contas, que, movimentadas, determinem mutações perfeitas dentro do próprio sistema patrimonial ou produzam variações no patrimônio financeiro; a dívida ativa, originada de tributos e outros créditos estranhos ao ativo financeiro. Convém lembrar que o somatório do Ativo Financeiro e do Ativo Permanente é denominado de Ativo Real.

2.6.4.1 Contra-Substância Patrimonial

Quanto à contra-substância patrimonial, o patrimônio é considerado em relação às dívidas e obrigações assumidas pela administração em virtude de serviços, contratos, fornecimentos, cujo pagamento não é realizado no ato ou então, em face de empréstimos contraídos no país ou no exterior.

2.6.4.1.1 Composição da Contra-Substância Patrimonial

Essa composição é formada pelos seguintes grupos:

2.6.4.1.2 Passivo Financeiro: Restos a Pagar, Depósitos e Consignações, Empréstimos a Curto Prazo (ARO);

2.6.4.1.3 Passivo Permanente: Dívida Fundada Interna e Externa, Composições de Dívidas de longo prazo. O somatório do Passivo Financeiro e do Passivo Permanente, é denominado de Passivo Real.

2.6.4.2 Dívida Pública

A dívida pública é desdobrada em:

2.6.4.2.1 Dívida Flutuante: Também chamada de Dívida Administrativa, é aquela que o tesouro público contrai por um breve ou indeterminado período de tempo, com finalidade de suprimento de caixa ou como consignatário de valores de terceiros. É comum encontrarmos na literatura afirmações de que esse tipo de dívida independe de autorização legislativa. Confunde-se autorização legislativa com autorização orçamentária e autorização para contrair dívidas e autorização para pagar dívidas. É preciso atentar para o fato de que, no caso de um empréstimo por antecipação de receita orçamentária (ARO), que se classifica nesse grupo, como Débitos de Tesouraria, o executivo deve estar devidamente autorizado a contraí-la com base em lei orçamentária ou em lei específica para esse fim. O que a lei preconiza no parágrafo 3º, do artigo 105, é que os pagamentos desses compromissos independem de autorização orçamentária. Assim, da mesma forma que os itens constantes do Ativo Financeiro, eles também independem de autorização orçamentária para sua movimentação ou pagamento, isto é, não há necessidade de sua inclusão no orçamento. São as chamadas movimentações extra-orçamentárias.

Conforme contempla o art. 92, da Lei nº 4320/64, a dívida flutuante é composta de: restos a pagar, excluídos os serviços da dívida, os serviços da dívida a pagar, os depósitos e os débitos de tesouraria.

2.6.4.2.2 Dívida Fundada

A dívida Fundada ou Consolidada é composta por débitos de longo prazo, assumidos por contratos ou pela emissão de títulos, conforme estabelece a Lei nº

4.320/64, dessa forma, entende-se que esse valor é o montante total, apurado sem duplicidades, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses. As obrigações financeiras assumidas pelos entes públicos são divididas em:

2.6.4.2.2.1 Dívida Pública Mobiliária:

Dívida pública representada por títulos emitidos pela União, inclusive os do Banco Central do Brasil, Estados e Municípios;

Operações de Crédito: compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de títulos, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda em termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros;

Concessão de Garantia: compromisso de adimplência de obrigação financeira ou contratual, assumida por ente da Federação ou entidade a ele vinculada;

Refinanciamento da Dívida Mobiliária: emissão de títulos para pagamento do principal acrescido da atualização monetária. Esse refinanciamento não poderá exceder ao término de cada exercício financeiro (§ 4º, art. 29, LRF);

Uma importante inovação da LC.101/2000 é a inclusão, como dívida consolidada, dos seguintes compromissos:

- As operações de crédito de prazo inferior a 12 meses, cujas receitas tenham constado do orçamento;
- os precatórios judiciais não pagos em exercícios anteriores;
- confissões de dívidas de longo prazo, tais como: INSS, FGTS, PIS, etc.

É importante frisar que o artigo nº 98, da Lei nº 4.320/64, foi alterado pelo § 3º, do artigo nº 29, da LC nº 101/2000, quando essa insere como dívida pública consolidada as operações de crédito de prazo inferior a dozes meses.

2.6.5 O Patrimônio Sob o Aspecto Quantitativo

O Patrimônio sob o aspecto quantitativo é conceituado como um fundo de valores à disposição de uma entidade, em determinado momento.

Os bens que formam o Patrimônio devem ser avaliados com a mesma unidade de medida (padrão monetário), a fim de que possam ser induzidos a uma única expressão numérica. Assim, o aspecto quantitativo do patrimônio é aquele em que o patrimônio aparece expresso por um valor monetário sintético.

Sob o aspecto quantitativo, o patrimônio é constituído pelos seguintes elementos:

Ativo : aplicação de recursos

Passivo: origem de recursos

Situação Líquida: É a diferença resultante entre as expressões monetárias do Ativo e do Passivo.

Como resultado desse confronto, pode-se obter três situações:

ATIVO > PASSIVO: Situação líquida positiva, pois os valores componentes do ativo permitem solver as obrigações e ainda apresentam saldo. Essa diferença positiva é lançada contabilmente no grupo Ativo Real Líquido, como superávit do exercício.

Equação Patrimonial → $A = P + SL$

ATIVO < PASSIVO : Situação líquida negativa, pois os valores do ativo não são suficientes para cobrir as obrigações. Essa diferença negativa é lançada contabilmente no grupo *Passivo Real a Descoberto*, como déficit do exercício.

Equação Patrimonial → $A + SL = P$

ATIVO = PASSIVO: Apresenta uma situação líquida nula, pois os valores do ativo cobrem tão somente o montante das obrigações.

Equação Patrimonial → $A = P$

2.6.6 As Variações Patrimoniais

Variações Patrimoniais na Administração Pública são as alterações produzidas no patrimônio da entidade, provenientes de incorporações e desincorporações ocorridas ao longo de um exercício financeiro.

Incorporação: é a agregação de novos elementos ao patrimônio público, podendo ter origem ativa ou passiva;

Desincorporação: é a exclusão ou a baixa de elementos do patrimônio público e também pode originar-se de forma ativa e passiva.

A Lei nº 4.320/64 fez menção às contas de variações patrimoniais, em seus artigos nº 100 e 104:

Art. 100. “As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial”.

Art. 104. “A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício”.

Como se observa, no artigo nº 100, a Lei enfatizou a composição dos elementos das contas patrimoniais e no artigo nº 104, instituiu o seu anexo 15, a demonstração das variações patrimoniais.

As contas que representam as variações ativas como também as que representam as variações passivas, estão divididas em três grupos:

- **Resultantes da Execução Orçamentária:** Do lado ativo, consigna-se as receitas orçamentárias, de acordo com a Categoria Econômica, isto é, receitas correntes e receitas de capital e, do lado passivo, as despesas orçamentárias, também de acordo com a Categoria Econômica: despesas correntes e despesas de capital;
- **Mutações Patrimoniais:** São aquelas decorrentes da permuta ou troca entre elementos do ativo (dinheiro em caixa ou em conta corrente bancária), por bens ou valores de caráter permanente, isto é, móveis, imóveis, títulos, valores. Essas variações sempre terão sua origem como elementos da execução orçamentária. Supondo que uma entidade tenha adquirido, à vista, uma ambulância para o setor de saúde, fica evidente que ocorrerá uma troca do numerário que se tinha em caixa por outro bem, o veículo-ambulância. O lançamento contábil evidenciará, portanto, uma

variação ativa aumentativa, pela incorporação do novo bem ao patrimônio e uma variação passiva diminutiva pela correspondente saída do dinheiro do caixa, pelo encerramento das contas de balanço;

➤ **Independentes da Execução Orçamentária:** São as variações ativas e passivas que provocam modificações no patrimônio, ora aumentando, ora diminuindo e não se originam da execução orçamentária, surgindo de fatos de Superveniências Ativas ou de Insubstituições Passivas. Para uma melhor compreensão, identifica-se alguns desses fatos:

a) Superveniências Ativas (VA): São eventos que ocorrem por fatos inesperados, mas que sempre ocasionam um aumento no patrimônio da entidade. Exemplo: o recebimento de um bem por doação, inscrição da dívida ativa, reavaliação de bens, incorporação de bens ao almoxarifado, etc;

b) Insubstituições Passivas (VA): São eventos que provocam uma variação ativa em virtude de deixar de existir um fato que estava produzindo variação passiva no patrimônio. Exemplo: o cancelamento de uma dívida passiva ou o resgate de dívidas;

c) Insubstituições Ativas (VP): São eventos que ocorrem em virtude de fatos que não possam subsistir, ou seja, deixaram de existir por qualquer motivo, causando uma variação passiva ocasionada pela baixa ou desincorporação de um bem ou direito. Exemplos: morte de um animal do imobilizado, baixa de bens do almoxarifado, baixa de bens móveis por inservibilidade, baixa por doação, baixa por desvalorização, baixa por cancelamento de créditos, baixa por furto ou roubo ou sinistros, etc;

d) Superveniências Passivas (VP): São eventos que ocorrem em virtude de fatos inesperados e que acontecem até por serem inevitáveis, causando uma diminuição no patrimônio e, por conseguinte, uma variação passiva. Exemplo: correção monetária de passividades, quando o empréstimo tiver sido efetuado em moeda estrangeira ou variação monetária passiva, quando o empréstimo for

em moeda nacional com cláusula de correção monetária, encampação de dívidas, etc.

No final do exercício financeiro, as contas de variações ativas (VA) são confrontadas com as de variações passivas (VP) e demonstradas no anexo 15, resultando desse confronto um superávit ou déficit patrimonial, que será transferido para o saldo patrimonial, no anexo 14, (Balanço Patrimonial), concretizando a igualdade da equação patrimonial.

Se for apurado superávit, esse resultado será levado à conta do ativo real líquido do balanço patrimonial (Anexo 14); se déficit, à conta passivo à descoberto.

2.7 A CONTABILIDADE GERENCIAL VOLTADA À GESTÃO PÚBLICA

As administrações públicas, da mesma forma que as demais organizações administrativas, baseiam-se numa estrutura hierarquizada.

Entendendo a amplitude da contabilidade pública, compreende-se sua abrangência e complexidade. Cabe a essa ciência registrar as diversas variações ocorridas nos segmentos orçamentários, financeiros, patrimoniais e de compensação. Cabe a ela, ainda, procurar evidenciar todas essas alterações dentro de uma legislação pertinente que atenda aos diversos níveis de governo e suas organizações administrativas, de forma coerente e organizada.

Para Kohama (1998 p.50) a contabilidade pública é:

É o ramo da contabilidade que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da Fazenda Pública, o patrimônio público e suas variações.

Para Angélico (1995 p.107), a contabilidade pública pode ser definida como sendo a disciplina que aplica, na administração pública, as técnicas de registros e apurações contábeis em harmonia com as normas gerais do Direito Financeiro.

Andrade (2002 p.26) traz seu conceito para a contabilidade pública:

A contabilidade pública é uma ciência que registra, controla e estuda os atos e fatos administrativos e econômicos operados no patrimônio público de uma entidade, possibilitando a geração de informações, variações e resultados sobre a composição deste, auferidos por sua administração e seus usuários.

Se a contabilidade pública é ampla e ainda responsável por uma significativa gama de informações, é possível destacar nesse contexto, a necessidade de um planejamento e de um gerenciamento eficaz dos recursos.

Uma entidade do setor privado possui formas maleáveis em suas ações, se comparada com uma entidade do setor público. A contratação de pessoal, a aquisição de bens de consumo ou patrimoniais e a forma com que se administra cada exercício financeiro demonstram as diferenças marcantes entre cada segmento.

As administrações públicas trabalham com previsões de recebimentos de recursos financeiros. Se uma boa efetividade não estiver acontecendo na arrecadação dos impostos, taxas, transferências constitucionais, entre outros, irremediavelmente o orçamento planejado ficará prejudicado e, por conseguinte, as ações governamentais deverão ser retraídas.

A comercialização de mercadorias dos estoques ou a venda de um ou mais itens do imobilizado talvez fosse a saída momentânea para a falta de recursos financeiros em uma empresa privada. No setor público, essas ações são inexistentes. O bom gerenciamento dos recursos públicos é a fonte de sua subsistência e, nesse contexto, a contabilidade gerencial pode prestar grande auxílio, pois se entende que não existe administração eficiente sem que haja um controle generalizado de ações e de resultados.

Para Bresser Pereira (2001 p.28), a administração gerencial pública emergiu após 1950 como resposta à crise do Estado, como modo de enfrentar a crise fiscal, como estratégia para reduzir custos e tornar mais eficiente a administração dos imensos serviços que cabiam ao Estado e também como instrumento de proteção ao patrimônio público contra os interesses da corrupção.

Ainda para Bresser Pereira (2001), desde o início dos anos 70, cresceu a insatisfação em relação à administração pública burocrática. Para o autor, a administração pública burocrática concentra-se no processo, ou seja, em definir procedimentos para a contratação de pessoal, para a compra de bens e serviços e em satisfazer a demanda dos cidadãos, ao passo que a administração pública gerencial orienta-se para os resultados.

Um dos objetivos principais da contabilidade gerencial é subsidiar os gestores em seus processos decisórios. Porém cabe salientar que os gestores dos

recursos públicos são eleitos por voto popular e nem todos possuem conhecimentos gerenciais.

Incisiva é a afirmação de Valadares (2000 p.7) quando diz:

“As transformações ocorridas nos últimos anos no setor público nos faz repensar acerca do modelo atual de Administração Pública. Os poucos recursos disponíveis para investimentos, somados à exigência do capital estrangeiro circulante no País, sinalizam a necessidade premente do gerenciamento de forma profissional destes recursos, o que pressupõe uma avaliação da manutenção dos órgãos públicos existentes tendo-se como critério o quanto eles agregam para a sociedade”.

Esse autor entende que muitos gestores públicos não possuem um bom conhecimento das áreas que administram e que muitos recursos são investidos pelo que ele denomina de “método das tentativas”, gerando gastos maiores do que o necessário. Com o aparecimento crescente de déficits, a partir de 1994 chegando ao ano 2000, com percentuais surpreendentes, houve a necessidade de ações que restringissem os excessivos gastos e que diminuíssem o resultado até então deficitário em grande parte dos municípios brasileiros.

QUADRO 5 – Dívida Líquida do Setor Público Brasileiro % do PIB

ANO	GOVERNO FEDERAL	ESTADOS E MUNICÍPIOS	TOTAL
1994	13%	10%	23%
1995	13%	11%	24%
1996	16%	12%	28%
1997	19%	13%	32%
1998	25%	14%	39%
1999	31%	16%	47%
2000	52%	19%	72%

FONTE: Banco Central do Brasil - BACEN

A LRF impôs aos gestores públicos um maior planejamento de suas ações de governo, detectando prioridades a serem cumpridas e transparência aos atos praticados. Nessas prioridades, o custo e retorno foram para muitos governantes a tônica para a tomada de decisões.

Valadares (2000) entende que: As informações contábeis, desprezadas pela maioria dos administradores públicos, tornam-se um instrumento valioso para tomada de decisões. Técnicas utilizadas pela Contabilidade Gerencial, se adaptadas à Administração Pública, trariam informações de grande valia.

A necessidade de controle sobre as ações governamentais é tão importante que a própria Constituição Federal, em seu art. 70, dispõe sobre as formas e metodologias de controle. Estes envolvem diversas áreas, quais sejam:

Contábil, financeira e operacional. Nesse contexto, entende-se que quanto maior for a amplitude dos recursos controlados, maior deverá ser o nível de controle desses recursos.

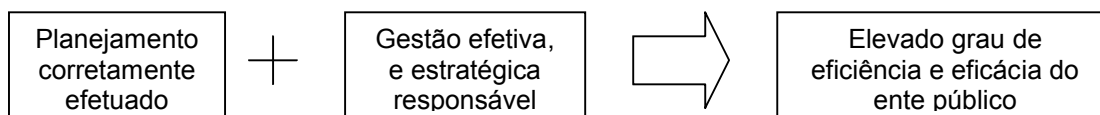
Entretanto, apenas controlar não é o suficiente, é necessário avaliar informações e ainda saber investir os recursos financeiros, projetando retornos significativos, que podem ser econômicos e sociais.

Peixe (2005, p.64) entende que a gama de informações é oriunda da contabilidade gerencial:

Os dirigentes responsáveis pelas entidades que necessitam da informação monetária para exercerem suas funções, vêm através da contabilidade gerencial. A contabilidade gerencial preocupa-se com a informação contábil útil à administração. Os relatórios contábeis são úteis ao controle gerencial, para fins da avaliação, comunicação e motivação. Objetivam auxiliar a administração nos seus planos gerenciais, de acordo com o tipo de organização e peculiaridades.

A administração pública necessita de ferramentas que auxiliem seus gestores na condução das suas diversas ações governamentais para que os objetivos traçados sejam efetivamente alcançados, conforme se apresentam:

FIGURA 1 – Ações Governamentais



FONTE: Elaborado pelo autor

Segundo SLOMSKI (2005), a eficiência está relacionada ao custo de produção ou à forma pela qual os recursos são consumidos. A eficiência se evidencia quando a relação consumo-produto ficou dentro do esperado. Já a eficácia está relacionada ao alcance dos objetivos e das metas, sendo que a sua preocupação relaciona-se com os resultados esperados. Para esse autor, não basta ser eficiente, consumindo menos recursos para a produção de bens ou serviços para a coletividade, é preciso que tais serviços atendam à real demanda, aquilo que é esperado pela sociedade sob todos os aspectos, sejam eles ligados à tempestividade, à oportunidade ou à qualidade.

Por certo, que sem os devidos instrumentos de apoios gerenciais a administração pública, raramente atingirá seus objetivos e cumprirá a legislação, podendo, além de demonstrar incapacidade e ingerência, sofrer ações judiciais pela má utilização dos recursos financeiros colocados a sua disposição. Nesse aspecto, é

imprescindível relembrar o art. 70, parágrafo único, da Constituição Federal que determina:

Art. 70 - Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumia obrigações de natureza pecuniária.

O presente artigo leva-nos a uma reflexão sobre a amplitude dessa “prestação de contas” e também a entender sobre a dimensão do ente público. O tamanho do setor público pode ser medido de diferentes formas. Pelo montante de recursos arrecadados, pelos recursos destinados a investimentos, entre outras medidas, as quais aquilatam o volume e a potencialidade do setor público analisado.

Fica evidente que, para uma tarefa tão significativa como essa, é imprescindível demonstrar que as situações de atendimento à legislação foram cumpridas, além do que os interesses públicos e as exigências do bem comum foram desenvolvidos com lisura. Para tanto a contabilidade gerencial pode cada vez mais estar ligada à área pública fornecendo subsídios necessários aos administradores públicos.

Valadares (2000 p.8) afirma que:

A sociedade não tolera mais conviver com administradores irresponsáveis e está cada vez mais consciente de quem paga a conta do mau uso do dinheiro público é o cidadão, reforçando assim, a idéia da inserção da contabilidade gerencial na Administração Pública como instrumento gerador de informações capazes de atender as exigências da lei e dos administradores.

Analisando a afirmação do autor, verifica-se que ele focaliza, de forma direta, a existência de administradores não capacitados ou responsáveis a ponto de gerir os recursos públicos. Nesse aspecto, a outra afirmação de Costa (2002, p.5) é ainda mais contumaz, quando diz que:

Ao contrário do setor privado, o setor público, aqui circunscrito à administração direta, não acumula maiores experiências com sistemas que objetivem a aferição de custos. Na verdade, não existe, sequer, metodologia desenvolvida ou disponível no mercado que possibilite a sua imediata incorporação. O administrador público apenas está habituado a trabalhar com os conceitos de dotação e de verba orçamentária. Não há cultura instalada para aferição de custos no serviço público. Mesmo em termos de mundo, as experiências são citadas vagamente e a literatura é também escassa.

As afirmações transcritas dos autores asseveram que existem problemas tanto de sistemas gerenciais quanto da capacitação daqueles que exercem essas funções.

Para Silva,L (2000), a contabilidade governamental não pode ficar adstrita ao objetivo de prestação de contas, sendo que esta deverá estudar formas que permitam o controle efetivo da gestão do governo, e deve também pesquisar alternativas que auxiliem o processo decisório. A contabilidade pública ou governamental deve ainda, segundo o autor, romper com barreiras como a de apenas registrar os fatos contábeis, conforme determina a lei, pois a sua importância está na evidenciação, segundo a sua ocorrência econômica ou de custos sobre o Patrimônio Público.

Ainda para Silva,L (2000), existem na contabilidade pública deficiências advindas desde a longo tempo. O autor faz menção sobre trabalho apresentado na Conferência Interamericana de Contabilidade, realizada em Assunção em 1989. Naquela oportunidade, foram apresentados desafios que deveriam, desde aquela época ser enfrentados e vencidos, o que possibilitaria uma melhoria na gestão pública. Entre os vários desafios apresentados destacam-se:

- 1 – Os demonstrativos contábeis são inadequados, fragmentados e carecem de oportunidade de apresentação;
- 2 – os governantes não utilizam as informações contábeis e financeiras para tomar decisões gerenciais;
- 3 – o pessoal da gerência financeira governamental não é idôneo e está pouco capacitado;
- 4 – os dirigentes não aceitam as normas e princípios da contabilidade;
- 5 – a ênfase aos aspectos da legalidade e orçamentário atua contra o propósito de uma gerência financeira e contábil sólida;
- 6 – os contadores poucas vezes são aceitos pelos governantes como autoridade técnica nesse campo.

Das afirmações apresentadas pelos autores, entende-se que a contabilidade pública não supre as necessidades gerencias e que os usuários dessa ciência a utilizam mais para fins de atender à legislação vigente. Percebe-se também que esse não é um problema isolado de apenas um País, Estado ou Município, mas sim um problema generalizado e que atinge a muitos.

Administrar as finanças públicas é saber o quanto se tem para gastar, quanto se gasta, no que se gasta, como se gasta, quem gasta, quais são as prioridades para gastar, o que pode ser reduzido de custo, quais os resultados, o que deve ser mudado, quais os índices que a legislação determina e como se está atingindo essas metas, se os índices foram atingidos facilmente, era isso que se pretendia executar, entre outros questionamentos.

Compreendendo o universo das informações que se deseja, somando-se ainda ao nível de detalhamento necessário para conhecer todos esses índices, tem-se que a contabilidade gerencial pode suprir essa gama de necessidades do gestor público, pois a contabilidade pública, por mais ampla que possa ser, não atinge o nível de detalhamento requerido pelos relatórios de gestão fiscal atrelados a Lei em vigor.

Nos argumentos de Padoveze (2000, p. 33):

Entendemos que a Contabilidade Gerencial existe ou existirá se houver uma ação que faça com que ela exista. Uma entidade tem Contabilidade Gerencial se houver dentro dela pessoas que consigam traduzir os conceitos contábeis em atuação prática. Contabilidade Gerencial significa gerenciamento da informação contábil. Ora, gerenciamento é uma ação, não um existir. Contabilidade Gerencial significa o uso da contabilidade como instrumento da administração. Dessa forma, fica claro que a Contabilidade Gerencial deve utilizar-se das técnicas já desenvolvidas por outras disciplinas, porque nelas o estudo específico é mais aprofundado.

Se a contabilidade gerencial compõe-se desse ferramental para a tomada de decisões, entende-se que as decisões tomadas pelos gestores públicos, baseados nos relatórios de gestão fiscal, instituídos pela LRF, também possuem caráter gerencial, senão vejamos:

Se durante sua gestão, o administrador público quiser saber qual é o índice atingido em despesa com salários e encargos sociais, ou então qual é o valor do resultado primário apurado semestral ou anualmente em sua administração, ou então qual o valor do resultado nominal, ou ainda se foram efetuadas garantias ou contragarantias, ou qual o percentual investido em saúde ou educação, ou ainda qual o montante de sua dívida consolidada líquida, ou se desejar saber qual é o valor de sua receita corrente líquida, por certo, terá que recorrer a outros relatórios que não serão aqueles emitidos pela contabilidade pública.

Se todas essas informações são essenciais para o gerenciamento do ente público, servindo ainda para a tomada de decisões, e se a contabilidade pública não os fornece, deduz-se que esses relatórios possuem características gerenciais. Se forem classificados como relatórios gerenciais, deduz-se também que a contabilidade gerencial está intimamente ligada à administração pública.

Nas organizações privadas, os controles administrativos, de custos e financeiros, desde há muito tempo, são utilizados como precursores na tomada de

decisões, sendo eles ferramentas essenciais que se compatibilizam com o aprimoramento de metas, visando como objetivo principal das decisões o tão almejado e crescente lucro.

Para a administração Pública, antes da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), falar em resultado superavitário parecia utopia. Grande parte dos municípios brasileiros encerrava o ano, demonstrando em seu anexo 15 (que é o demonstrativo das variações patrimoniais), um resultado deficitário. Esse resultado comprometia financeiramente o exercício subsequente, gerando um efeito “bola de neve” da dívida do ente público, ou seja, a cada ano a dívida crescia, ou se não crescia, os efeitos danosos do déficit gerado no ano por certo já tinham deixado sua marca.

Atualmente, os administradores públicos precisam estar atentos aos índices impostos pela lei para não serem responsabilizados por má gestão de recursos. Nesse aspecto, surge a contabilidade gerencial com suas informações vitais, senão vejamos: Não pode o administrador público contratar pessoal ou dar aumento de salário, sem primeiramente efetuar uma análise dos percentuais que o seu pode já tem comprometido até aquele momento. A contabilidade pública por qualquer um dos seus dezessete anexos não demonstra essa informação. Ela deverá ser elaborada à parte e analisada para a devida tomada de decisões. Vários serão os resultados extraídos dessa análise. Poderá ser que o aumento pretendido possa ser concedido. Poderá ser ainda que o aumento pretendido não possa ser concedido ou apenas concedido em um percentual menor do que o inicialmente vislumbrado. Esses resultados demonstram a ação da contabilidade gerencial na administração pública.

Para se chegar a tomada de decisões, foram necessárias várias etapas para a elaboração desse relatório gerencial. Primeiramente, houve a necessidade em se apurar o valor da Receita Corrente Líquida (RCL).

Conforme a LRF determina em seu art. 2º; § 3º, a RCL será apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês de referência e nos onze meses anteriores, excluídas as duplicidades. Nesse caso, tem-se que a RCL deva ser apurada no período de um ano, mas não necessariamente o ano civil.

Também a despesa com pessoal deverá ser apurada no mesmo período em que se apurou a RCL. Do cálculo da despesa com pessoal em relação a RCL, tem-se o percentual apurado no período com o gasto com pessoal e encargos

sociais. Para os municípios brasileiros, esse percentual não poderá ultrapassar a 54% da RCL.

Esses relatórios a contabilidade pública não fornece. Ela fornece os dados mensais que serão dispostos para compor os relatórios gerenciais para a tomada de decisões.

De posse desses relatórios, é que o administrador público poderá conceder ou não os reajustes ou aumentos salariais. Poderá ainda decidir se poderá aumentar o contingente de funcionários ou deverá diminuir, ampliar ou suprimir gratificações, conceder ou proibir horas extras.

Verdadeiramente os relatórios de gestão fiscal auxiliam, sobremaneira, o administrador público na tomada de decisões.

3 RESULTADOS OBTIDOS COM A PESQUISA

Por entender que a contabilidade gerencial também é aplicável e extremamente útil junto à administração pública, foi desenvolvida uma pesquisa que procurou estabelecer esse nível de utilização pelos profissionais da área. Também a pesquisa procurou evidenciar se os profissionais da área contábil pública possuíam conhecimento sobre a abrangência e campo de atuação da contabilidade gerencial voltada à gestão dos recursos públicos.

Durante os meses de fevereiro, março, abril e maio do ano de 2007, foram enviados questionários a 203 Prefeituras do Estado do Paraná, escolhidas de forma que fosse logisticamente possível enviar os questionários e se fosse necessário, em alguns casos, até visitá-las para a coleta do material enviado, ou até mesmo efetuar uma entrevista pessoal. O questionário procurou evidenciar situações que ocorriam nos municípios Paranaenses até a data de 31/12/2006, estando na presente amostra excluídos as possíveis variáveis ocorridas durante o exercício financeiro de 2007. A amostra é significativa, tendo em vista que abrange aproximadamente 51% do universo de Municípios localizados no Estado do Paraná.

Para efetivação do trabalho foi utilizado o envio de um questionário por e-mail e também a solicitação de sua devolução via eletrônica ou por telefone. Em 15 casos, tornou-se necessária a visita direta aos Municípios para que as informações fossem prestadas, utilizando-se para isso de entrevista com base no mesmo questionário enviado previamente. Em 86 casos, nem mesmo as cobranças via e-mail e telefone foram suficientes para conseguir as respostas.

Ao final do período de coleta de dados, 117 questionários haviam sido respondidos e devolvidos, número ainda significativo, já que corresponde a 29,32% do universo de Municípios do Paraná. O percentual de respostas em relação aos questionários enviados foi de 57,63%, número muito significativo para os padrões de respostas em pesquisas feitas através de questionários na área de contabilidade.

Os profissionais que responderam ao questionário em nome dos Municípios foram, em grande maioria, os Contadores Municipais ou os responsáveis pelo Departamento Financeiro. Para compilar os dados, foram utilizados procedimentos estatísticos simples. Para uma melhor compreensão e visualização

de dados, optou-se por suprimir casas decimais dos números apresentados sem que com isso fossem prejudicados os resultados da amostra.

As questões iniciais buscaram situar os municípios pesquisados, dentro do universo de municípios do Estado do Paraná, identificando-os em termos de idade e população. Dos Municípios pesquisados, 87% deles tinham mais de 30 anos de fundação, ou seja, 102 municípios, sendo que 90% dos municípios pesquisados possuíam uma população inferior a 50.000 habitantes.

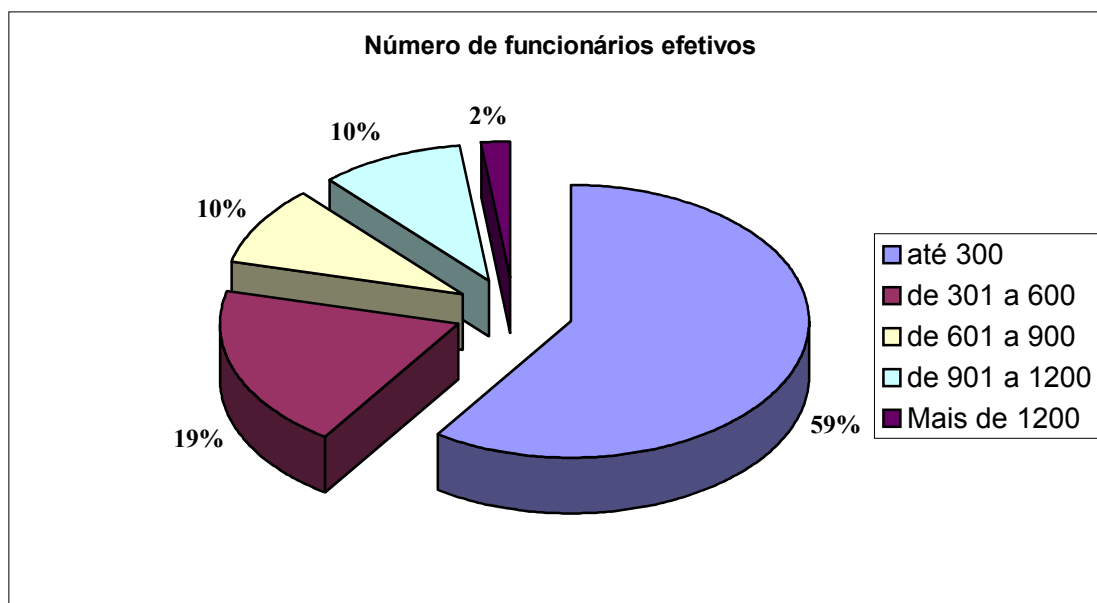
É importante ressaltar que quando da sua aprovação, a Lei de Responsabilidade Fiscal fazia uma diferenciação entre Municípios, com população inferior a 50.000 habitantes, sendo que, a partir de janeiro de 2006, essa diferenciação deixou de existir no que tange a prestações de contas, porém ainda persiste para a forma de publicação em que certos relatórios, pois a administração municipal, nesse caso, pode optar por publicações quadrimestrais ou semestrais.

Para tentar atingir o objetivo do presente estudo, as questões tentaram investigar se as administrações públicas municipais usam a contabilidade gerencial para a tomada de decisões, se os profissionais que estão atuando na área têm conhecimento da abrangência e do potencial dessa ferramenta de gestão, procurou-se ainda averiguar a situação dos Municípios em relação à existência ou não de um departamento de gerenciamento ou de controle interno, a existência de infraestrutura para implantação desse departamento e de pessoal qualificado e, se ainda não existisse esses departamentos na Prefeitura, evidenciar o motivo principal para essa inexistência.

Pelo questionário enviado aos Municípios, verificou-se a composição do quadro funcional geral, sendo que 59% dos Municípios pesquisados possuem menos que 300 funcionários efetivos no seu quadro de servidores, 19% possuem entre 301 a 600 funcionários, 10% possuem entre 601 a 900 funcionários, 10% possuem entre 901 a 1200 funcionários e 2% possuem mais de 1.200 funcionários em seu quadro efetivo, conforme se observa no Gráfico 1. Ainda nos Municípios pesquisados 100% destes possuem menos que 300 funcionários comissionados e menos de 300 estagiários em seu quadro de pessoal.

Na figura 2, é apresentado um gráfico com o resultado da pesquisa, no qual evidencia o número de funcionários efetivos das prefeituras municipais pesquisadas.

FIGURA 2 – Gráfico com o número de funcionários efetivos



FONTE: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Outro questionamento efetuado era o de averiguar se os municípios pesquisados possuíam profissionais capacitados em seu quadro atual, para que, se fosse o caso, pudessem desempenhar as atividades de competência de um contador, ou então de um técnico de controle interno, que pelo campo de trabalho, teria conhecimento dessa área gerencial. Considerou-se que a formação ideal para os profissionais trabalharem nessas áreas seria a da Contabilidade, ou um profissional formado na área das Ciências Sociais Aplicadas.

Em todos os Municípios pesquisados, a existência de profissionais capacitados é essencial para a implantação ou a existência de um departamento voltado ao gerenciamento e controle.

Todos os Municípios envolvidos na pesquisa demonstraram ter profissionais da área de ciências sociais aplicadas, além de profissionais de outras áreas, porém pela amostra percebe-se que ainda existe grande deficiência de funcionários capacitados no quadro organizacional das administrações municipais, razão pela qual crê-se, seja um empecilho para que alguns Municípios no Estado do Paraná projetem implantar um sistema gerencial ou de controle, pois, no quadro funcional, existe uma gama significativa, porém insuficiente para atender a mais um departamento com essa amplitude. A pesquisa atentou apenas para o número de funcionários concursados tendo em vista que outros tipos de contratações são temporárias e podem variar a amostra.

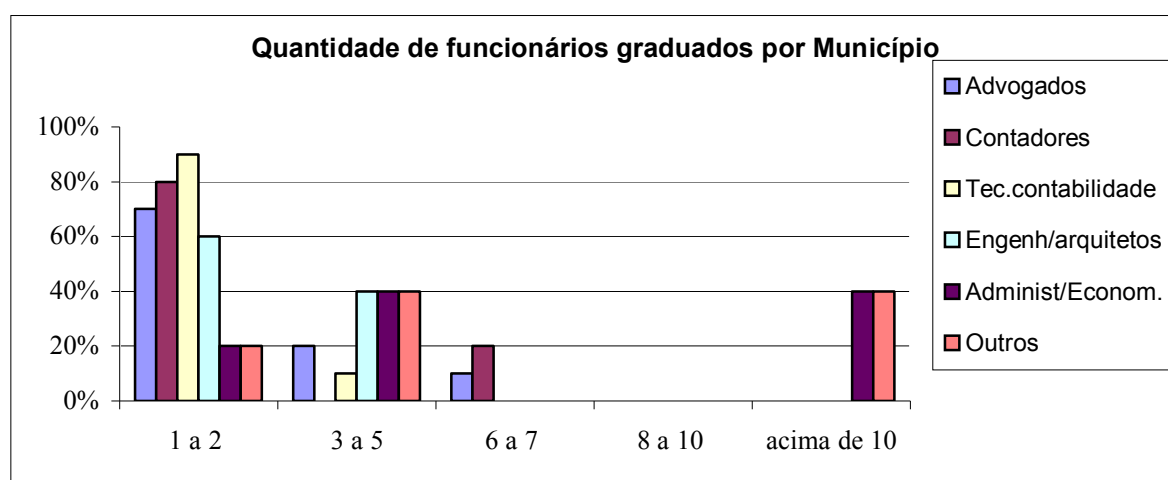
O resumo dos dados levantados são verificados a seguir.

TABELA 3 – Quantidade de funcionários por Município

	Advogados	Contadores	Tec.contabil.	Engenh/arquitetos	Administ/Econom.	Outros
1 a 2	70%	80%	90%	60%	20%	20%
3 a 5	20%	0%	10%	40%	40%	40%
6 a 7	10%	20%	0%	0%	0%	0%
8 a 10	0%	0%	0%	0%	0%	0%
mais de 10	0%	0%	0%	0%	40%	40%
Totais	100%	100%	100%	100%	100%	100%

FONTE: dados da pesquisa.

FIGURA 3 – Quantidade de funcionários por Município



FONTE: dados da pesquisa.

Pelo demonstrado na Tabela 3 e no Gráfico 3, fica evidente que a maioria dos municípios tem entre 1 e 5 profissionais formados nos seis grupos indicados para resposta. Esse fato é diretamente correlacionado com o tamanho dos Municípios, já que poucos têm mais de 1.200 funcionários e, também esses municípios têm acima de 10 funcionários dentro de uma mesma categoria profissional.

Os municípios intermediários (médios) que possuem maior incidência de funcionários efetivos, possuem um nível baixo de profissionais graduados, se comparados aos municípios com o número menor de funcionários. Percebe-se que o crescimento do número de funcionários graduados não acompanha proporcionalmente o crescimento do número de funcionários totais.

Saliente-se que para fazer parte do quadro de funcionários públicos efetivos, existe a necessidade de que cada candidato passe por um concurso público, sendo que se este candidato chegou a ser aprovado e assumiu o ônus da

função a que se propôs, indica ainda plena capacidade, tanto profissional como intelectual para a função a que foi aprovado. É certo também que existe a possibilidade de nomeação em cargos em comissões de profissionais dessa área e que desempenhariam suas funções até o final do mandato do prefeito eleito.

Entenda-se, o termo “outros” relacionados na Tabela 1, os profissionais tanto da área de saúde tais como: médicos, dentistas, enfermeiros como também da área de comunicação, educação entre outras, razão pela qual muitos dos municípios pesquisados possuíam mais que 10 profissionais lotados nessas “outras áreas”.

Para a administração Pública, as Leis que a regem são de fundamental importância para atingir objetivos propostos, colocar em prática os projetos, desenvolver ações e investimentos sendo todos essenciais à condução das ações públicas. Nesse contexto, a Constituição Federal determina, em seu Art. 165, que é necessária à confecção e aprovação de três leis que são vitais a administração pública municipal, que são: O Plano Plurianual (PPA), a Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

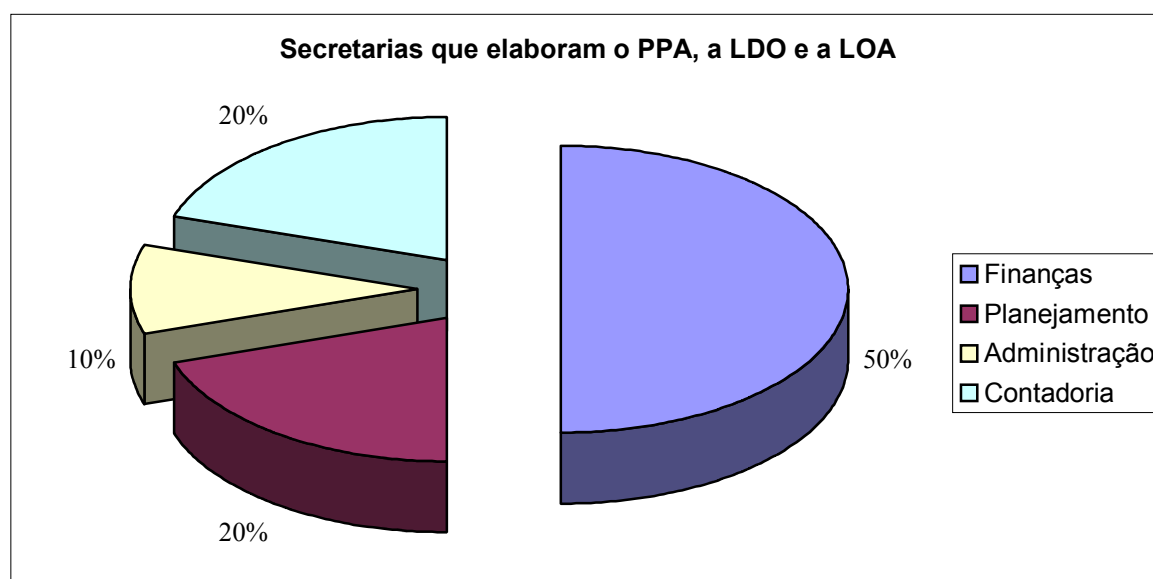
Pela obrigatoriedade da elaboração dessas leis, fica claro que o planejamento na administração pública é o elo vital para se atingir aos objetivos propostos. A institucionalização quanto à integração entre esses processos de planejamento e orçamento só reforça o caráter administrativo e gerencial entre todos.

Entende-se que, para a confecção dessas leis, seja necessário um conhecimento razoável do assunto e, portanto elas não devem, ser executadas por qualquer pessoa ou por qualquer secretaria. Tendo isso em destaque, buscou-se verificar quais profissionais ou quais secretarias nas Prefeituras Municipais estão elaborando o PPA, a LDO e da LOA.

Das respostas fornecidas pelos Municípios pesquisados, 50% dessas leis são elaboradas pela secretaria de finanças; 20% são realizadas pela secretaria de planejamento; 10% pela secretaria de administração e os 20% são realizados diretamente pelo departamento de contadoria geral, pela pessoa do contador geral do município, sendo este último diretamente subordinado à secretaria de finanças.

Ainda, em 70% dos Municípios pesquisados, as leis anteriormente destacadas, sofrem análise direta do contador geral do Município, razão pela qual se destacam a abrangência e a importância crescente desse profissional dentro das administrações públicas.

FIGURA 4 – Secretarias que elaboram o PPA, a LDO e a LOA



FONTE: dados da pesquisa.

Dos Municípios pesquisados, 80% possuem um acompanhamento mensal das suas realizações orçamentárias, sendo efetuados demonstrativos pormenorizados com o objetivo de informar individual e mensalmente os gastos efetuados pelas secretarias, projetando desembolsos até o final do exercício e estimando possíveis desvios que possam ocorrer na realização orçamentária. Os outros 20% administram seus Municípios sem o auxílio de relatórios, averiguando muito mais as disponibilidades financeiras do que o gerenciamento de despesas. Desse percentual, cabe salientar que os relatórios resumidos de execução orçamentária estão sendo publicados fora do prazo estabelecido por lei ou, na pior das hipóteses são republicados com as devidas correções.

Analisando as respostas dos contadores e técnicos em contabilidade constatou-se que 88% deles entendem que a contabilidade gerencial é importante para a gestão pública e seria uma boa ferramenta de auxílio a gestão municipal, porém suas respostas contrastam com as definições que foram dadas, pois apenas 9% das definições sobre a contabilidade gerencial faziam alusões também aos entes públicos, sendo que, para a grande maioria das respostas essa ciência é mais evidente e tem maior utilidade na área privada.

Para 81% desses profissionais a grande carga de tarefas impostas ao departamento de contabilidade faz com que não haja tempo suficiente para a

elaboração de demonstrativos adicionais que poderiam subsidiar a administração. Também para 89% dos entrevistados, os demonstrativos exigidos pela lei já são suficientes para que o administrador público tenha respaldo para suas ações. O que chama à atenção é que das informações extraídas dos relatórios de gestão fiscal, praticamente 100% dos entrevistados utilizaram duas informações como vitais nesse processo de relatórios e gestão: a receita corrente líquida e a despesa com pessoal. Esses foram os itens que tiveram os maiores níveis de importância para todos os entrevistados, sendo que muitos assinalaram que ambas informações tinham grande valia para a administração do seu município. Em seguida, com um percentual também elevado figuraram os demonstrativos de gastos com a saúde e com a educação. Os itens que foram indicados com menor importância são os índices de resultado nominal e primário.

Na questão concernente à constituição ou não de um departamento gerencial ou de controle interno, verificou-se que 92% dos Municípios pesquisados não possuem esse departamento, sendo que desse percentual, 80% sabem de sua importância e já iniciaram estudos para sua constituição e implantação nos próximos anos. Observou-se ainda que nos municípios que alegavam possuir um departamento de gerenciamento ou de controle interno, na verdade, eram espaços onde ocorriam a simples conferência de documentos e processava-se o arquivamento dessa documentação. Nesses locais, não eram confeccionados relatórios gerenciais e nem tampouco relatórios definidos pela legislação.

Se a grande maioria sabia da necessidade e da importância de um departamento de gerenciamento ou controle interno na Administração Pública Municipal, além das exigências legais impostas, então qual era o principal motivo para a sua inexistência?

A principal resposta dada pela maioria dos pesquisados (51%) foi a de que administração municipal não tinha condições técnicas e nem financeiras para criá-lo.

Os entrevistados apontaram como empecilho os custos, onerosos que segundo eles, iriam incorrer na implantação desse departamento. Aproximadamente 11% alegaram inclusive o aumento com vencimentos e vantagens fixas, o que comprometeria o percentual das despesas com pessoal já tido como altos pelas suas administrações no que concerne à Lei de Responsabilidade Fiscal. Para 7% dos entrevistados, a aquisição de equipamentos de informática e demais suportes

para o setor e a falta de espaço físico também foram citados como um dos empecilhos, entre outras escusas.

Nas respostas, chama à atenção, a sinceridade com que enfatizou uma contadora, com pós-graduação na área de Ciências Contábeis. Segundo seu depoimento, além da impossibilidade atual do Município em que trabalha em fazer “funcionar” o departamento de Controle Interno, também o Tribunal de Contas do Estado do Paraná, ainda não formalizou a cobrança da existência desse departamento. Alegou ainda que, se o Tribunal de Contas editasse um ato normativo, obrigando os Municípios Paranaenses a constituírem tal departamento, com certeza, todos, se não a grande maioria, atenderia a essa determinação, refutando todos os empecilhos alegados anteriormente.

Quando a pesquisa foi realizada (fev a maio/2007) já existiam fortes indícios de que o Tribunal de Contas do Estado do Paraná iria deliberar uma instrução normativa sobre o caso, ainda no decorrer do exercício financeiro de 2007, acreditando ser até o final do ano de 2007, obrigatória a implantação desse setor em todos os Municípios Paranaenses.

Pelas respostas dadas, fica claro que todos os profissionais da área contábil dos municípios utilizam várias informações dos relatórios de gestão fiscal para a tomada de decisões, mesmo em período intempestivo, porém ainda não se atentaram ao fato de que esses relatórios podem ser considerados como relatórios gerenciais.

4 ANÁLISE DOS RELATÓRIOS DE GESTÃO FISCAL

Para melhor subsídio e entendimento sobre evidências da contabilidade gerencial atrelada aos relatórios de gestão fiscal, optou-se por transcrever dados reais do Município de Turvo, o qual está localizado na região Centro-Oeste do Estado do Paraná.

Esse Município tem uma extensão territorial de 914km², têm uma população de aproximadamente 15.000 habitantes, e é um dos poucos municípios Paranaenses que possui uma reserva indígena dentro de seus limites. Esse diferencial chamou a atenção para a análise de seus relatórios por existirem programas desenvolvidos para atender essa população.

Os programas existentes na área de educação e saúde contemplam o pagamento de profissionais específicos para atender a área indígena, sendo também dada especial atenção aos programas de cultivo e manutenção do solo daquela área.

4.1 RECEITA CORRENTE LÍQUIDA

Existe uma gama variada de recursos que subsidiam os entes públicos em suas ações, em vista disso, eles compõem os demonstrativos contábeis, uma vez que boa parte das decisões administrativas e financeiras são baseados em relatórios que demonstrem valores arrecadados e para onde foram destinados. Sem recursos financeiros é praticamente impossível gerir qualquer atividade, mesmo que esta não tenha fins lucrativos. Nesse aspecto, a administração pública, mesmo não visando lucros, necessita de recursos para poder direcionar suas ações.

Entende-se como receita todo e qualquer recolhimento aos cofres públicos, em dinheiro ou outro bem representativo de valor a que o governo tem direito de arrecadar em virtude de leis, contratos, convênios e quaisquer outros títulos que lhe pertençam, conforme conceitua Andrade (2002 p.61). “Ingressos, entradas, receitas, são sinônimos quando se trata de Receita Pública”.

As receitas constituem um conjunto de ingressos financeiros com fontes e fatos geradores próprios e permanentes, oriundos da ação e de tributos inerentes à instituição, que, integrando-se ao patrimônio na qualidade de elemento novo, produz-lhe acréscimos, sem contudo gerar obrigações, reservas ou reivindicações de terceiros. É o que se denomina de receita efetivamente realizada ou efetivada.

Muito embora as operações de crédito e outras entradas financeiras das quais surgem obrigações com terceiros, como os convênios e até alienação de bens, não deveriam ser consideradas receitas propriamente, porém a lei as considera como tal.

A única ressalva que a lei faz, em relação à classificação da receita pública, está contemplada no artigo 3º, parágrafo único da lei nº 4320/64;

A Lei de orçamento compreenderá todas as receitas, inclusive as operações de crédito autorizadas em lei.

Parágrafo único. Não se consideram para os fins deste artigo as operações de crédito por antecipação da receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros. (BRASIL, 2003, art.3º)

Claramente é possível observar que a lei ressalvou apenas os recursos por antecipação da receita, a ARO, como é denominada, também a emissão de papel-moeda e as consignações classificadas no Ativo e Passivo Financeiros.

A Receita Pública é dividida num primeiro momento em dois grandes grupos: Receita Orçamentária e Receita Extra-Orçamentária.

A Receita Orçamentária é aquela que, prevista ou estimada em orçamento público, devidamente aprovado pelo Poder Legislativo, segue os padrões legais preconizados pelos Anexos I e II, da Lei nº 4320/64. Conforme estabelece o artigo 11, da Lei nº 4320/64, as receitas orçamentárias classificam-se nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

1 Receitas Correntes: são aquelas de origem tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e as provenientes de recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender aos gastos classificáveis em Despesas Correntes

1.1 Receita Tributária: é aquela resultante da cobrança de tributos pagos pelos cidadãos em razão de suas atividades, suas rendas, suas propriedades e dos

benefícios diretos e imediatos recebidos pelo Estado. Os tributos classificam-se em Impostos, Taxas e Contribuição de Melhoria.

1.2 Receita de Contribuições: é a resultante de contribuições sociais econômicas.

1.3 Receita Patrimonial: refere-se ao resultado financeiro da fruição do patrimônio, seja decorrente de bens mobiliários ou imobiliários, seja advinda de participação societária.

1.4 Receita Agropecuária: é a resultante de atividades ou explorações agropecuárias, envolvendo as produções vegetal e animal e seus derivados, bem como atividades de beneficiamento ou transformações desses produtos, em instalações existentes nos próprios estabelecimentos.

1.5 Receita Industrial: é a proveniente de atividades industriais, definidas como tais pela Fundação IBGE e explorados diretamente pelo Poder Público em qualquer de suas esferas governamentais.

1.6 Receita de Serviços: é a derivada de prestação de serviços de comércio, transportes, comunicações, serviços hospitalares, etc.

1.7 Transferências Correntes: são recursos financeiros recebidos de outras entidades de direito público ou privado e destinados ao atendimento das despesas correntes.

1.8 Outras Receitas Correntes: são as provenientes de multas, indenizações e restituições, cobrança da dívida ativa, etc.

2 Receitas de Capital: São aquelas provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas, da conversão em espécie de bens e direitos e aqueles recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou

privado e destinados a atender às despesas de capital. Da mesma forma, passamos a comentar cada uma delas.

2.1 Operações de Crédito: são as resultantes da constituição de dívidas, ou seja, empréstimos e financiamentos.

2.2 Alienação de Bens: são as conversões em espécie de bens e direitos do patrimônio das entidades.

2.3 Amortização de Empréstimos: consiste no retorno de valores emprestados anteriormente a outras entidades de direito público.

2.4 Transferências de Capital: são recursos financeiros recebidos de outras entidades de direito público ou privado e destinados a atender às despesas de capital.

2.5 Outras Receitas de Capital: constituem uma classificação genérica destinada a receber receitas de capital não especificadas em lei.

A administração pública é regida por leis e, como a LRF estabelece parâmetros para ações que o ente público deve agir, a receita corrente líquida foi uma das formas utilizadas para estabelecimento dessas regras.

A receita corrente líquida, como o próprio nome sugere, é a soma das receitas correntes deduzidas as contribuições dos servidores ao sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira dos diversos regimes de previdência social, conforme estabelece o artigo 2, Inciso IV, da LRF.

As deduções da União e também dos Estados são diferenciadas das deduções municipais, porém, como o presente trabalho possui foco direcionado apenas para os municípios, fica apenas o registro dessa diferenciação.

A RCL é calculada mensalmente, porém sua utilização pelos entes públicos tem como parâmetro os onze últimos meses anteriores, acrescido a eles o mês em referência, que somados compõem o montante da RCL do período.

ISSQN. Ainda, nesse mesmo período, são repassados aos Municípios valores significativos do IPVA, que ajudam a compor o coeficiente para cálculo da RCL.

Após o mês de julho, as receitas correntes sofrem reduções significativas, restando aos municípios efetuar bons planejamentos, para que possam suportar durante o exercício financeiro os compromissos assumidos.

O Demonstrativo da Receita Corrente Líquida – RCL, além de evidenciar as evoluções das receitas procurando demonstrar sua efetividade, servirá também de base de cálculo para os limites estabelecidos pela LRF e que deverão ser apurados no relatório de gestão fiscal.

A pesquisa apontou esse relatório como sendo um dos mais importantes demonstrativos utilizados pelos gestores públicos para a tomada de decisões.

O demonstrativo da RCL deve ser elaborado a cada quatro meses e deve também publicado para dar amplo conhecimento à população. Esse demonstrativo não é fornecido pela contabilidade pública em seus anexos que compõem a Lei nº 4320/64. Por entender que os resultados apontados nesse demonstrativo são relevantes para a administração pública, entende-se também que ele possui acentuado grau de utilidade gerencial,

Desse demonstrativo diversas análises são extraídas. Inicialmente verifica-se o desempenho dos órgãos arrecadadores municipais pela evolução das receitas próprias. Também pode ser avaliado o acréscimo de recursos das diversas origens, tais como transferências financeiras e demais receitas que compõem o demonstrativo. Cabe salientar que a informação mais preciosa desse relatório é exatamente o valor da receita corrente líquida apurada no período.

É sobre o valor total da receita corrente líquida que serão feitos os cálculos de várias informações que se seguirão nos demais demonstrativos da gestão fiscal.

Para o administrador público que depende de diversas fontes para compor a receita corrente líquida, apurar um valor abaixo do esperado demonstra ineficiência na arrecadação de receitas próprias e ainda um nível de desenvolvimento regional incipiente.

Os recursos recebidos do ICMS, por exemplo, apontam um certo nível ou grau de desenvolvimento do Município. Do total arrecadado pelo Estado, determinado percentual volta para os Municípios. Esse imposto é rateado entre os Municípios levando-se em considerações variáveis que cada um deles apresenta.

Tornar-se-ia impraticável uma distribuição eqüitativa, pois existem regiões que contribuem com um valor muito maior de desenvolvimento e impostos do que outras.

As receitas de capital ficam excluídas do cômputo para o cálculo da RCL, pois são receitas eventuais que os municípios têm, mas que só poderão ser utilizadas em despesas capital.

4.2 DESPESA COM PESSOAL

Uma das variáveis que interferem drasticamente em qualquer levantamento de custos é o valor destinado à mão de obra. Esta é o produto do esforço humano, sendo um componente básico representativo tanto para produção de bens como também de serviços. Entretanto, existe uma distinção evidente entre o que é custo e despesa envolvendo esse item.

Conforme descreve Iudícibus (2004 p.148).

Custo é o valor resultante de todos os gastos no processo de industrialização e que contribuem com a transformação da matéria prima. Entende como custo, o desgaste de maquinários, as embalagens e também a mão de obra utilizada nesse processo.

As despesas em sentido restrito representam as utilizações ou o consumo de bens e serviços no processo de produção de receitas. As despesas podem ser gastos efetuados no passado, no presente ou que ainda serão realizados. De maneira geral, o fato gerador de despesas é o esforço continuado para produzir receitas, já que a despesa é consequência da receita, conforme também entende IUDICIBUS (2004).

Nos entes públicos não existe produção e comercialização de produtos em escala, conforme ocorre nas empresas privadas, entretanto existem despesas que concorrem para a produção de receitas. Se nas empresas privadas, a mão de obra é classificada como custo, nos entes públicos, esses serviços são contabilizados como despesa. Se nas empresas privadas, procura-se maximizar a mão de obra e também a produção, nos entes públicos tais procedimentos são de difícil mensuração, necessitando de leis que regulamentam os limites máximos de gastos com pessoal.

Essa necessidade existiu pelo fato de que, antes da aprovação da LRF, inúmeros entes públicos gastavam percentuais excessivos de suas receitas nas despesas com pessoal e em encargos sociais. Como até aquela data não existia um limite estabelecido para que os entes públicos gastassem com pessoal e, como cada órgão necessitava cumprir suas funções, ocorreram excessivas contratações limitando sobremaneira as administrações públicas em suas ações, sendo que o maior dispêndio de recursos estava concentrado nessa despesa.

Se a dimensão do ente público pode ser ampla e de difícil controle, advém daí a necessidade de regulamentação de índices e percentuais de dispêndio anual para esse tipo de despesa.

Com a aprovação da LRF, ocorreram limitações para o administrador público, gastar com esse item, conforme contempla o art. nº 20, dessa lei. O percentual máximo aprovado para os entes públicos municipais gastarem seus recursos com pessoal e encargos sociais é de 54%, do total da RCL para o executivo e de 6% da RCL para o Legislativo.

QUADRO 7 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal

MUNICÍPIO DE TURVO RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DEMONSTRATIVO DA DESPESA COM PESSOAL Período de jan/2006 a dez/2006	
DESPESA COM PESSOAL	DESPESA LÍQUIDA Últimos 12 meses Período jan/dez 2006
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)	5.638.238,54
Pessoal ativo	5.576.753,10
Pessoal inativo e pensionistas	31.485,44
Outras despesas com pessoal decorrentes de contratação (art. 18 LRF)	30.000,00
DESPESAS NÃO COMPUTADAS (art 18 § 1º da LRF) (II)	599.712,14
(-) indenizações por demissão e incentivos à demissão voluntária	0,00
(-) Decorrentes de decisão judicial	0,00
(-) Despesas de exercícios anteriores	0,00
(-) Inativos com recursos vinculados	0,00
(-) Despesas com recursos vinculados	599.712,14
REPASSES PREVIDENCIÁRIO AO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA (III)	500.509,97
Contribuições Patronais	500.509,97
TOTAL DA DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (I -II + III)	5.539.036,37
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA – RCL (III)	11.145.249,75
% DO TOTAL DA DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL sobre a RCL (IV) = (I+II) / (III)	49,70%
LIMITE LEGAL (Incisos I,II e III, art 20 da LRF - <54%>	6.018.434,87
LIMITE PRUDENCIAL (§ único, art. 22 da LRF - <51,30%>	5.717.513,12

FONTE: Dados da contabilidade do Município de Turvo

Cabe salientar que a contabilidade pública não fornece em seus demonstrativos e balanços anuais essa valiosa informação. Coube a Secretaria do

Tesouro Nacional – STN, elaborar e um demonstrativo que atendesse às exigências legais e, ato contínuo, normatizar esse demonstrativo para que fosse adotado em todo o território nacional.

Nesse demonstrativo, existem campos destinados à demonstração do limites de prudência e também do limite máximo estabelecidos em lei. Por limite prudencial entende-se que, quando o Município atingir 90% do limite estabelecido por lei (54% da RCL), isto é, quando a despesa com pessoal atingir o limite de 49% da RCL, significa que o limite de prudência foi atingido devendo o administrador público tomar ações que venham a retrair essa despesa, sob pena de sofrer sanções.

Esse relatório deve ser elaborado contendo os valores das despesas com pessoal dos últimos 12 meses. Além de assegurar a transparência da despesa com pessoal, esse relatório contempla todos valores gastos com a administração direta e indireta de cada poder, inclusive fundos e fundações que dependem diretamente do poder público, também as empresas estatais dependentes, pois estas correspondem a empresas controladas que recebem recursos financeiros do ente controlador para pagamento das diversas despesas tanto de pessoal como de custeio.

Para a confecção desse demonstrativo, as despesas deverão ser considerados pelos valores brutos, tanto do pessoal ativo, como dos inativos incluindo ainda as outras despesas decorrentes de contratação de terceirização de mão de obra, quando houver.

Analisando o relatório de despesas com pessoal, é possível extrair informações valiosas para a tomada de decisões. Do total da RCL do Município, praticamente, metade desse valor está sendo canalizado para pagamento de salários e encargos sociais, restando a outra parcela para que a administração municipal utilize-a em seus programas de governo.

Pelo demonstrativo apurado, percebe-se que o ente público está atendendo perfeitamente à legislação vigente, porém é um sinalizador de que providências devem ser tomadas devido ao percentual apurado.

A contenção de gratificações, horas-extras e de novas contratações, deve ser uma medida a ser adotada, especialmente quando o percentual apurado chega próximo ao estipulado pela legislação.

Também a realização de concursos públicos deve ser meticulosamente analisada, sob pena de ocorrer acréscimos significativos no percentual, comprometendo o ente em seus objetivos.

Se a contenção dessas despesas é impossível ou os valores praticamente irreduzíveis, outra solução para o ente público será em fomentar a arrecadação para amenizar o cálculo da despesa recompondo a administração dentro dos limites estabelecidos.

Entende-se neste caso, como fomento de arrecadação a cobrança de dívidas ativas e maior fiscalização nos impostos evitando a sonegação fiscal. O acréscimo de percentuais de impostos existentes e também a imposição de novos tributos somente podem ser realizados com a aprovação do legislativo municipal sendo que essas leis começariam a vigorar somente após o exercício financeiro vigente, não apresentando efeitos imediatos à administração.

Se o presente demonstrativo que traz as informações de despesa com pessoal não constar entre os demonstrativos emitidos pela contabilidade pública, e se ele fornece informações para a tomada de decisões, deduz-se que seja um relatório gerencial, pois além de atender à legislação vigente, serve ainda para nortear a administração pública em suas ações.

4.3 DEMONSTRATIVO DA DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA

Semelhantemente a uma empresa privada, os entes públicos, em muitas ocasiões, necessitam recorrer a linhas de crédito, para que seus projetos ou programas atinjam os objetivos inicialmente propostos.

Boa parte das ações e programas de governo que existem nas administrações públicas são oriundas ou sustentadas com recursos provenientes de convênios ou de financiamentos de longo prazo. Um dos principais objetivos das administrações públicas é promover o bem comum, sendo tais ações abrangentes e onerosas. A saúde e a segurança são programas que não devem ser subestimados pelo ente público sob pena de um colapso na coletividade.

A sociedade necessita desses tipos de serviços, sendo os entes públicos diretamente responsáveis por eles, mas a gestão responsável de recursos deve ter como premissa básica a não assunção de dívidas gigantescas ou impagáveis para o atendimentos dessas necessidades.

Entretanto, existem entes públicos que não cumprem rigorosamente com suas obrigações de pagarem seus impostos, como é o caso do INSS e também do PASEP, advindo dessa atitude o fato de que, em muitos casos, esses valores tornam-se tão significativos a ponto de ser necessário um parcelamento.

Fica evidente a necessidade de se regular também esse valor, o qual pode, se mal administrado, tornar-se em uma dívida praticamente impagável, gerando danos ainda maiores a uma sociedade já carente de recursos.

QUADRO 8 – Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida

MUNICÍPIO DE TURVO RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DEMONSTRATIVO DA DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA Período de jan/2006 a dez/2006			
ESPECIFICAÇÃO	SD EXERCÍCIO ANTERIOR	SALDO DO EXERCÍCIO	
		Até o 1º Quad.	Até o 2º Quad.
DÍVIDA CONSOLIDADA (I)	648.510,04	539.294,38	472.512,93
Dívida mobiliária	0,00	0,00	0,00
Dívida contratual	255.779,09	155.770,24	100.427,27
Precatórios pós 05.05.2000	0,00	0,00	0,00
Operações créditos (- 12 meses)	0,00	0,00	0,00
Parcelamentos de dívidas	392.730,95	383.524,14	372.085,66
De Tributos Federais	0,00	0,00	0,00
DE Contrib.Sociais	392.730,95	383.524,14	372.085,66
Previdência (INSS)	392.730,95	383.524,14	372.085,66
Demais contrib.Sociais	0,00	0,00	0,00
Do FGTS	0,00	0,00	0,00
Provisões de PPPs	0,00	0,00	0,00
Outras dívidas	0,00	0,00	0,00
DEDUÇÕES (II)	741.182,51	808.708,21	377.629,71
Ativo disponível	591.688,09	829.653,47	197.076,11
Haveres financeiros	423.679,43	21.952,05	468.646,20
(-) Restos a pg processados	274.185,01	42.897,31	288.092,60
OBRIGAÇÕES NÃO INTEGRANTES DA DC	0,00	0,00	0,00
Precatórios antes de 05.05.2000	0,00	0,00	0,00
Insuficiência financeira	0,00	0,00	0,00
Outras obrigações	0,00	0,00	0,00
DIV.CONSOLIDADA LÍQUIDA (DCL) = (I - II)	-92.672,47	-269.413,83	94.883,22
REC.CORRENTE LÍQUIDA	10.508.660,02	10.940.730,71	11.145.249,75
% DA DC SOBRE A RCL	6,17%	4,93%	4,24%
% DA DCL SOBRE A RCL	-0,88%	-2,46%	0,85%
LIMITE DEFINIDO PELO DO SENADO FEDERAL	120%	120%	120%

FONTE: Dados da contabilidade do Município de Turvo

Com a aprovação da LRF, ocorreu limitadores também para os recursos tomados como empréstimos ou parcelamento de débitos existentes. O relatório que demonstra a dívida consolidada do ente público, serve para a tomada de decisões em contratar ou não outras operações de crédito.

Esse demonstrativo é útil, pois traz informações sobre o somatório das dívidas que o ente público possui em determinado período, mostra sua evolução de uma data para outra e traz ainda informações financeiras que são essenciais para a decisão ou não de contratação de nova operação de crédito ou parcelamento de dívidas. Demonstra ainda o valor da RCL e o percentual aprovado pelo Senado Federal para a contratação de operações de crédito, atualmente é de 120%, da RCL, para os Municípios Brasileiros.

A dívida de qualquer ente público resulta de um conjunto de operações de crédito de variadas naturezas. A obtenção desses recursos deverá somente ocorrer em situações que a administração da entidade julgar estritamente necessárias, pois o excesso de comprometimento financeiro, mesmo sendo a longo prazo, poderá trazer o desequilíbrio das contas públicas.

A Lei de Responsabilidade Fiscal define, em seu art. nº 29, o que é uma operação de crédito.

[...] compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros.

Uma análise gerencial do demonstrativo da dívida consolidada líquida pode trazer considerações que devem ser bem analisadas pelo gestor público, devendo ponderar sobre os seguintes questionamentos:

- a) Qual área será atendida e qual a real necessidade desse investimento?
- b) Qual é a relação custo/benefício do financiamento pleiteado?
- c) O objetivo pretendido será atingido em quanto tempo e quantas pessoas serão beneficiadas com o projeto?
- d) Qual o nível de endividamento existente?

A contabilidade pública possui dois anexos que trazem de forma individualizada a posição da dívida consolidada, porém não a posição da dívida consolidada líquida. O anexo 14 (balanço patrimonial) demonstra a dívida consolidada, e ela constitui um componente do patrimônio da entidade, o qual está registrado em seu passivo permanente. Já no anexo 16 (demonstração da dívida fundada) são evidenciadas informações sobre o número do contrato ou lei que autorizou a cada operação de crédito, o respectivo saldo anterior, o movimento no exercício financeiro e o saldo para o exercício seguinte.

O demonstrativo da dívida consolidada líquida é elaborado com as informações extraídas da contabilidade da entidade pública, evidenciando resultados líquidos de disponibilidade financeira ou de comprometimento real, além de percentuais estabelecidos e que não poderão ser ultrapassados.

Certo é que os relatórios definidos pela Lei nº 4320/64 não contemplam todas essas informações, razão pela qual entende-se que esse “demonstrativo” possui finalidades gerenciais, evidenciando que a contabilidade gerencial está intimamente ligada também a esse setor da administração pública.

4.4 DEMONST.DAS GARANTIAS E CONTRA GARANTIAS DE VALORES

A liberação de financiamentos ou ainda o parcelamento de dívidas traz atrelado a si garantias. Diferentemente de uma empresa privada, o ente público não possui a capacidade de dar bens patrimoniais como garantia de seus financiamentos contraídos. Os bens são de domínio público e por força legal não são alienáveis nem empenhoráveis. Dificilmente, um banco ou qualquer agente financeiro emprestaria dinheiro sem as devidas garantias e, nesse contexto, os entes públicos também não se eximem em apresentarem garantias para a contratação de operações de crédito, pois eles também podem se tornar inadimplentes.

Pelo fato de que a administração pública não possui um único proprietário, o aval de pessoas físicas não é utilizado como garantia pelo recebimento de valores contratados pelas entidades públicas.

Os financiamentos tomados pelos entes públicos podem ter períodos variados de carência, sendo ainda uma característica marcante dessa forma de empréstimo a amortização mensal. Os riscos sempre existirão e, para o agente financiador, é fundamental respaldar-se de formas de recebimento de seus empréstimos.

QUADRO 9 – Demonstrativo das garantias e contra garantias de valores

MUNICÍPIO DE TURVO RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DEMONSTRATIVO DA DESPESA COM EDUCAÇÃO Período de jan/2006 a dez/2006			
--	--	--	--

GARANTIAS	SD EXERCÍCIO ANTERIOR	EXERCÍCIO DE 2006	
		Até o 1º Semestre	Até o 2º Semestre
AVAIS (I)			
Oper. de créditos externas	0,00	0,00	0,00
Oper. De crédito internas	0,00	0,00	0,00
Outras garantias	0,00	0,00	0,00
FIANÇAS (II)			
Oper. De créditos externas	0,00	0,00	0,00
Oper. De créditos internas	0,00	0,00	0,00
Outras garantias	0,00	0,00	0,00
TOTAL DAS GARANTIAS (I+II)	0,00	0,00	0,00
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA	10.508.660,02	10.940.730,71	11.145.249,75
% do TOTAL DAS GARANTIAS sobre a RCL	0,00	0,00	0,00
LIMITE DEFINIDO POR RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL <%>	22%	22%	22%

CONTRAGARANTIAS	SD EXERCÍCIO ANTERIOR	EXERCÍCIO DE 2006	
		Até o 1º Semestre	Até o 2º Semestre
AVAIS (I)			
Oper. de créditos externas	0,00	0,00	0,00
Oper. De crédito internas	0,00	0,00	0,00
Outras garantias	0,00	0,00	0,00
FIANÇAS (II)			
Oper. De créditos externas	0,00	0,00	0,00
Oper. De créditos internas	0,00	0,00	0,00
Outras garantias	0,00	0,00	0,00
TOTAL DAS CONTRAGARANTIAS (I + II)	0,00	0,00	0,00

FONTE: Dados da contabilidade do Município de Turvo

Os financiamentos tomados pelas administrações públicas municipais costumam ter como garantias as receitas futuras, sendo uma das formas mais usuais utilizadas pelas administrações públicas municipais.

No município pesquisado, a emissão de garantias não foi utilizada, sendo que os valores que constam como dívidas de longo prazo são oriundos de

parcelamento de impostos e de um financiamento para aquisição de uma motoniveladora, sendo que neste último caso o próprio bem é a garantia do pagamento do financiamento liberado.

4.5 DEMONSTRATIVO DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO

Os empréstimos e financiamentos compreendem os recursos financeiros obtidos pela administração pública junto a instituições financeiras nacionais, para aquisição de imobilizados, ou até mesmo para suprimento de caixa devido a pagamento de despesas que se necessite honrar, porém esta última modalidade denominada de ARO (Adiantamento de Receita Orçamentária) deve ser paga dentro do mesmo ano em que foi contratada. Essa modalidade é pouco utilizada devido ao prazo excessivamente curto para pagamento.

As operações de crédito são contraídas mediante assinatura de contratos que fixam o valor total, a forma de liberação dos recursos, a finalidade a que se destinam, as formas de pagamento entre outras formalidades também descritas.

A expressão financiamentos é mais utilizada para os recursos destinados à aquisição de equipamentos e construções, as quais servirão de garantia para a instituição financeira cedente

O relatório de operações de crédito demonstra quais foram os empréstimos ou financiamentos tomados pelo ente público no ano em curso. Raríssimos são os municípios que não possuem financiamentos de longo prazo, porém esse demonstrativo não deve ser confundido com o demonstrativo da dívida consolidada líquida, pois este último enumera todas as dívidas tomadas em anos anteriores.

O demonstrativo do município pesquisado revela que, no exercício financeiro de 2006, nenhum empréstimo ou financiamento novo foi tomado, mesmo havendo condições de fazê-lo, a administração do ente optou pela sua não realização, razão pela qual todas as colunas inerentes a possíveis valores financiáveis mostram-se zerados.

Fica a decisão gerencial dos administradores em optarem ou não por futuros financiamentos, objetivando a renovação ou ampliação de maquinários, pela ampliação de atendimentos à população, ou até a melhoria da infra-estrutura municipal.

QUADRO 10 – Demonstrativo das operações de crédito

MUNICÍPIO DE TURVO RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DEMONSTRATIVO DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO Período de jan/2006 a dez/2006	
RECEITAS DE CAPITAL	RECEITAS REALIZADAS Até o 2º Semestre/2006
OPERAÇÕES DE CRÉDITO (I)	0,00
Externas	0,00
Internas	0,00
POR ANTECIPAÇÃO DA RECEITA (II)	0,00
TOTAL DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO (I + II)	0,00
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA – RCL	11.145.249,75
% das operações de crédito internas e externas sobre a RCL	0,00
% das operações de crédito por antecipação da receita sobre a RCL	0,00
Limite definido por Resolução do Senado Federal para as operações de Crédito internas e externas <%>	16%
Limite definido por Resolução do Senado Federal para as operações de Crédito por antecipação da receita <%>	7%

FONTE: Dados da contabilidade do Município de Turvo

A gama de decisões inerentes a esses tópicos são de autonomia administrativa, porém só poderão ser tomadas depois de conhecidas todas essas informações. Excessivos recursos financeiros oriundos de financiamentos contratados no decorrer do ano podem comprometer significativamente exercícios futuros. O planejamento e a análise de viabilidade nessas decisões também é fundamental para se atingir bons resultados.

4.6 DEMONSTRATIVO DA DISPONIBILIDADE DE CAIXA

O artigo primeiro da LRF faz alusão a um dos princípios básicos da administração pública, alegando que ela é planejada. Entidades bem administradas

geralmente baseiam suas ações, programas de governo e orçamentos em um conjunto de demonstrações contábeis e financeiras.

O nível de comprometimento de uma entidade demonstra o risco que ela tem em tornar-se inadimplente. Ocorrendo suficiência de recursos ou ainda a existência de valores excedentes, poderá o ente público, planejar investimentos ou ainda, projetar com antecedência suas futuras despesas, poderá também, se preparar para períodos de escassez de recursos.

Um gerenciamento eficaz dos recursos é condição indispensável para a maximização de resultados.

Numa entidade, onde praticamente a metade de seus recursos disponíveis já estão comprometidos para o pagamento de salários e encargos sociais, entre outros dispositivos legais, saber o momento certo para licitar e também pagar os fornecedores é condição vital para o sucesso do ente.

Um contínuo acompanhamento dos valores disponíveis nas contas de aplicações financeiras e seus respectivos rendimentos merecem atenção redobrada quando se trata de valores significativos.

Atualmente, no Estado do Paraná, o Tribunal de Contas tem vedado aos entes públicos trabalharem com bancos privados por entenderem que os bancos públicos estão resumidos ao Banco do Brasil e a Caixa Econômica Federal. Ficaria mais atrativo e competitivo se os bancos privados pudessem operar com as prefeituras e Fundos de Previdência, o que por certo faria com que os rendimentos financeiros pagos aos entes públicos pudessem ser mais rentáveis. A receita de rendimentos financeiros fará parte dos recursos utilizados para cumprir com seus programas.

O demonstrativo de disponibilidade de caixa traz informações valiosas para os gestores das entidades públicas. Nesse demonstrativo fica claramente evidenciado o quanto de recursos disponíveis existe em dado momento.

Para as entidades públicas o insumo principal no processo de planejamento financeiro é a arrecadação de impostos. Um gerenciamento financeiro responsável e eficiente demonstra uma compatibilidade entre os recursos disponíveis e os compromissos a serem honrados à curto prazo, sendo que os valores contabilizados como “restos a pagar” retratam visivelmente essa tônica.

Se a administração pública não visa lucros e se um de seus principais objetivos é o bem estar coletivo, a demonstração de excessivos valores financeiros

disponíveis, sem a devida justificativa, denuncia um excessivo zelo quanto aos investimentos, devendo tal política ser repensada, pois a população pode estar carente da falta de investimentos em área essenciais e vitais ao seu bem-estar.

QUADRO 11 – Demonstrativo da disponibilidade de caixa

MUNICÍPIO DE TURVO RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DEMONSTRATIVO DA DISPONIBILIDADE DE CAIXA Período de jan/2006 a dez/2006			
ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Disponibilidade financeira	889.804,23	OBRIGAÇÕES FINANCEIRAS	351.176,18
Caixa	0,00	Depósitos	59.383,58
Bancos	413.840,26	Restos a pagar processados	291.792,60
Conta movimento	26.056,07	Do exercício	259.484,39
Contas vinculadas	387.784,19	De exercícios anteriores	32.308,21
Aplicações financeiras	7.317,77	Outras obrigações	0,00
Outras	468.646,20	financeiras	0,00
disponib.financeiras	468.646,20	Débitos de tesouraria	0,00
Créditos governamentais		Contas Pendentes	
SUBTOTAL	889.804,23	SUBTOTAL	351.176,18
Insuficiência antes da inscrição em Restos a pagar não processados (I)	0,00	Suficiência antes da inscrição em Restos a pagar não processados (II)	538.628,05
TOTAL	889.804,23	TOTAL	889.804,23
INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (III)			11.760,49
SUFICIÊNCIA APÓS A INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (IV) = (II – III)			526.867,56

FONTE: Dados da contabilidade do Município de Turvo

No Município pesquisado, proporcionalmente aos recursos arrecadados, é fácil observar que os valores são coerentes, tanto de disponibilidades, quanto de dívidas, restando recursos livres para investimentos, após a dedução dos restos a pagar não processados o valor de R\$ 526.867,56 (quinhentos e vinte e seis mil, oitocentos e sessenta e sete reais e cinquenta e seis centavos).

Em linhas gerais, observa-se que o Município possui excelente liquidez financeira a curto prazo, pois para cada R\$ 1,00 em dívidas contabilizadas, ele possui uma disponibilidade de R\$ 2,53 (dois reais e cinquenta e três centavos), mesmo com a inclusão dos restos a pagar processados como compromisso já assumido e, que deva ser pago nos próximos meses, a liquidez fica com bons níveis, demonstrando que para cada R\$ 1,00 de dívidas, a suficiência de recursos financeiros é de R\$ 2,45 (dois reais e quarenta e cinco centavos).

Especial atenção deve ser dada para os valores demonstrados como recursos vinculados, pois esses recursos já possuem a sua fonte de recursos

próprias, devendo para tanto ser aplicadas em seus respectivos programas. Essas contas não aceitam remanejamento financeiro e devem ser utilizadas especificamente para o fim a que se destinam.

Os valores inscritos em créditos governamentais serão creditados até o décimo dia do mês seguinte ao encerramento do ano.

Esses valores são recursos que a União e os Estados já arrecadaram, porém ainda não repassaram para os Municípios, porém como o exercício financeiro já está encerrado, contabiliza-se como recursos que futuramente serão recebidos.

O demonstrativo de disponibilidade de caixa é importantíssimo para que o administrador financeiro do ente público possa ter conhecimento da situação financeira geral, dos recursos disponíveis para investimentos, dos valores inscritos em restos a pagar e restos a pagar a serem processados, dos montantes aplicados financeiramente entre outras informações que serão vitais a tomada de decisões.

4.7 DEMONSTRATIVO DOS RESTOS A PAGAR

Um fator que tem merecido acentuada atenção nas entidades privadas tem sido a metodologia de gerenciamento das dívidas. Saber quando se deve, para quem se deve e quais as taxas de juros que estão sendo pagas, é imprescindível para uma boa gestão e, conseqüentemente, para se atingir bons resultados. Nas entidades públicas esse gerenciamento não deve ser diferente.

Semelhantemente a uma entidade privada, um ente público pode valer-se da análise de valores a pagar para a tomada de decisões. Também para as administrações públicas não é aconselhável o excessivo endividamento, ou um endividamento maior do que a sua capacidade de pagamento, tomando por base o seu ativo disponível.

Os restos a pagar são as despesas legalmente empenhadas e não pagas até o final do exercício financeiro. Existem três fases distintas para a efetivação de uma despesa: o empenho, a liquidação e o pagamento.

O Demonstrativo de restos a pagar por poder e órgão, é um relatório que possibilita o acompanhamento efetivo e periódico dos valores inscritos em restos a pagar e se esses valores já foram liquidados ou não.

A liquidação é uma das etapas da despesa orçamentária pública, onde se verifica o direito pelo credor, tendo por base os títulos ou documentos comprobatórios do respectivo crédito ou empenho.

Os restos a pagar são dívidas de curto prazo, e são classificadas como dívidas flutuantes da administração pública. As dívidas de longo prazo são classificadas como dívida fundada.

QUADRO 12 – Demonstrativo dos restos a pagar por Poder.

MUNICÍPIO DE TURVO RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DEMONSTRATIVO DOS RESTOS A PAGAR Período de jan/2006 a dez/2006									
PODER OU ÓRGÃO	RESTOS A PAGAR PROCESSADOS					RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS			
	Inscritos		Cancela- dos	Pagos	A pagar	Inscritos em 31/12/2005	Cancela- dos	Pagos	A pagar
	Exercícios anteriores	Em 31/12/2005							
EXECUTIVO									
Prefeitura	0,00	277.885,01	4.040,23	240.537,70	33.307,08	7.035,65	7.035,65	0,00	0,00
Fundo Saúde	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Fundo Educação	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Fundo Agricultura	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
LEGISLATIVO									
Câmara	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL	0,00	277.885,01	4.040,23	240.537,70	33.307,08	7.035,65	7.035,65	0,00	0,00

FONTE: Dados da contabilidade do Município de Turvo

A comparação dos valores de restos a pagar de uma entidade pública, se observados em anos anteriores, revela-se bastante útil por mostrar tendências seguidas pela administração. Uma questão que se revela na elaboração desse demonstrativo é o tamanho da entidade pública, pois cada órgão, fundo ou fundação pode ter seus valores acompanhados e submetidos a uma criteriosa análise, averiguando suas evoluções.

O excessivo comprometimento financeiro pode ao final do ano gerar déficit, situação extremamente desfavorável para qualquer entidade pública, pois além de não atender aos dispositivos legais, provoca quase sempre problemas de liquidez ao ente público.

No demonstrativo geral do município pesquisado, percebe-se que o valor total dos restos a pagar processados montava R\$ 277.885,01 sendo este valor

devido unicamente pela Prefeitura Municipal. Os fundos e o Legislativo Municipal encerraram o exercício financeiro de 2005 sem restos a pagar.

Durante o exercício financeiro de 2006, ocorreram vários pagamentos que somados chegam a importância de R\$ 240.537,70 houve ainda o cancelamento de empenhos que somados chegam a R\$ 4.040,23 restando ainda a pagar para o ano seguinte um montante de R\$ 33.307,08. Os restos a pagar não processados foram totalmente cancelados.

Entende-se que a administração deve investigar o porquê de restarem valores que não foram totalmente pagos durante o exercício financeiro de 2006.

Essas informações detalhadas não são fornecidas pelos relatórios da contabilidade pública, idealizados pela lei n.º 4320/64, mas são relatórios que servem para a tomada de decisões.

Quando no decorrer do ano são apresentados valores excessivos inerentes a restos a pagar, o ente público deve tomar medidas de contenção de suas despesas, restringindo a emissão de empenhos pelo órgão ou fundo responsável pelo desequilíbrio. Por meio de um contínuo acompanhamento é que os excessivos comprometimentos financeiros poderão ser vencidos por todos os órgãos que compõem a complexa máquina da administração pública.

4.8 DEMONSTRATIVO DO RESULTADO PRIMÁRIO

Conforme define Slomski (2003 p.198) “o demonstrativo do resultado primário é a diferença entre as receitas e as despesas não financeiras”. É o resultado que expressa a situação das contas de um determinado setor público em um período de tempo, através da apuração da diferença entre um conjunto de Receitas e um conjunto de Despesas não Financeiras. Seu objetivo é avaliar como as contas públicas estão sendo organizadas, do ponto de vista do montante das disponibilidades financeiras antes da repercussão dos encargos financeiros, decorrentes dos compromissos assumidos pelo Governo. O Resultado primário pode apontar déficit ou superávit.

As empresas privadas em seus demonstrativos contábeis apresentam receitas e despesas classificadas como não operacionais. Essas receitas e

despesas são oriundas de transações efetuadas pela empresa, porém não compõem a sua atividade principal.

QUADRO 13 – Demonstrativo do Resultado Primário

MUNICÍPIO DE TURVO RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DEMONSTRATIVO DO RESULTADO PRIMÁRIO Período de jan/2006 a dez/2006			
--	--	--	--

RECEITAS	REALIZADAS NO PERÍODO		
	No Bimestre	Até o 6º Bimestre/2006	Até o 6º Bimestre/2005
I – RECEITA TOTAL	2.904.695,55	14.020.264,74	12.479.114,60
(-) Rendimento apl. financeira	153.246,31	404.373,38	342.415,94
(-) operações de crédito	0,00	0,00	0,00
(-) Amortizações de empréstimos	0,00	0,00	0,00
(-) Alienações de ativos	0,00	0,00	55.800,00
RECEITA FISCAL LÍQUIDA	2.751.449,24	13.615.890,86	12.080.898,66

DESPESAS	REALIZADAS NO PERÍODO		
	No Bimestre	Até o 6º Bimestre/2006	Até o 6º Bimestre/2005
II – DESPESA TOTAL	2.078.278,19	13.076.587,55	11.467.613,08
(-) Encargos da dívida	3.412,14	23.228,87	56.546,34
(-) Concessão de empréstimos	0,00	0,00	0,00
(-) Amortização da dívida	35.855,59	208.696,48	195.143,35
(+) Reserva de contingência	0,00	0,00	0,00
(+) Reserva do RPPS	119.613,35	631.817,27	383.506,53
DESPESA FISCAL LÍQUIDA	2.158.623,81	13.476.479,47	11.599.429,92

RESULTADO PRIMÁRIO	REALIZADO NO PERÍODO		
	No Bimestre	Até o 6º Bimestre/2006	Até o 6º Bimestre/2005
SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	0,00	761.093,57	0,00
VII. RESULTADO PRIMÁRIO	592.825,43	139.411,39	481.468,74

FONTE: Dados da contabilidade do Município de Turvo

Na apuração do resultado primário, também se exclui alguns valores das entidades públicas. Esse resultado não é um valor financeiro, mas um valor que demonstra a disponibilidade financeira do ente público em determinada data ou período.

O ideal é que o resultado primário apresente-se sempre de forma superavitária. Caso ocorra déficit, demonstra que os recursos arrecadados estão sendo insuficientes para a cobertura dos compromissos financeiros já assumidos.

O saldo de exercícios anteriores demonstra os valores que ficaram à disposição da administração e que findaram o ano sem comprometimento. Cada

fonte de recurso apresenta um saldo específico e, no demonstrativo do resultado primário, esse montante está consolidado demonstrando o valor global do superávit, devendo no ano seguinte ser utilizado pela administração, mediante autorização do poder legislativo.

4.9 DEMONSTRATIVO DO RESULTADO NOMINAL

O resultado nominal de um ente público demonstra a evolução positiva ou negativa de suas dívidas de longo prazo. Essa apuração pode ser realizada bimestralmente ou anualmente.

No bimestre, o resultado nominal representa a diferença entre o saldo da dívida fiscal líquida ao final do bimestre atual e o saldo da dívida fiscal líquida ao final do bimestre anterior. No ano, o resultado nominal representa a diferença entre o saldo da dívida fiscal líquida acumulada até o final do bimestre atual e este saldo em 31 de dezembro do ano anterior.

O saldo da dívida fiscal líquida corresponde ao saldo da dívida consolidada líquida somado às receitas de privatização e, no caso da União, deduzidos os passivos reconhecidos, decorrentes de déficits ocorridos em exercícios anteriores.

A dívida consolidada líquida corresponde ao saldo da dívida consolidada, deduzidos do Ativo disponível e dos haveres financeiros, líquidos de restos a pagar processados. Os títulos de emissão do Banco Central do Brasil compõem a dívida consolidada da União.

Precatórios inscritos como dívidas, porém anteriores a 5 de maio de 2000 (data da aprovação da LRF), não compõe a dívida fiscal líquida por estarem anteriormente inscritos, podendo ser pagos com datas diferenciadas.

A dívida líquida é o saldo líquido do endividamento (dívidas e créditos/obrigações e haveres) do setor público não financeiro, do Banco Central com o sistema financeiro (público e privado), do setor privado não financeiro e do resto do mundo.

Se verificado, ao final de cada bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas (resultado primário ou nominal), o poder executivo poderá, por ato próprio, limitar a emissão de empenhos e movimentação financeira para adequação aos limites pré-estabelecidos.

Essa averiguação periódica dos resultados demonstra o grau de responsabilidade do gestor público. Semelhantemente ao setor privado, o gerenciamento contínuo, comparando a evolução de resultados, é uma informação valiosa que serve de suporte para a tomada de decisões.

Uma entidade pública que apresente crescimentos excessivos de suas dívidas traz, nesse demonstrativo, informações e tendências para o exercício financeiro corrente e também para os próximos.

Em linhas gerais, pode-se listar algumas informações produzidas pelo demonstrativo do resultado nominal:

- a) Evidências do desempenho da administração;
- b) situação financeira;
- c) quadro evolutivo da dívida;
- d) necessidade de adequações, etc.

O demonstrativo a seguir é muito revelador quanto aos quesitos mencionados, podendo ter noções claras sobre a evolução de uma administração municipal.

Diferentemente de uma empresa privada em que se pode apurar separadamente os percentuais de dívidas vencíveis a curto e a longo prazo, para apuração do resultado nominal, isso não é possível, pois esse relatório envolve essas duas informações simultaneamente. O resultado nominal é um sinalizador para a administração pública, informando em valores reais os acréscimos ou diminuição da dívida existente. Dívida esta, a curto e a longo prazo.

Ao analisar o demonstrativo do resultado nominal, fica evidenciado que a Prefeitura pesquisada obteve avanços positivos durante o exercício financeiro de 2006. A redução de 37,25% de sua dívida consolidada atrelou a si um resultado favorável ao final do ano de 2006, pois fez com que a dívida fiscal líquida também diminuísse e o resultado nominal apresentasse decréscimo. Observa-se ainda uma estagnação quanto aos valores de passivos reconhecidos dando sinal de estabilidade para as dívidas de curto prazo.

QUADRO 14 – Demonstrativo do Resultado Nominal

MUNICÍPIO DE TURVO RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DEMONSTRATIVO DO RESULTADO NÔMINAL Período de jan/2006 a dez/2006			
ESPECIFICAÇÃO	SALDO		
	Em 31/12/2005 (a)	Em 31/10/2006 (b)	Em 31/12/2006 (c)
DÍVIDA CONSOLIDADA (I)	648.510,04	466.672,40	472.512,93
DEDUÇÕES (II)	741.182,51	740.245,53	377.629,71
Ativo Disponível	591.688,09	742.340,73	197.076,11
Haveres financeiros	423.679,43	39.552,11	468.646,20
(-) Restos a pagar processados	-274.185,01	-41.647,31	-288.092,60
DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA (III) = (I – II)	-92.672,47	-273.573,13	94.883,22
RECEITA DE PRIVATIZAÇÕES (IV)	0,00	0,00	0,00
PASSIVOS CONHECIDOS (V)	-392.730,95	-348.201,93	-372.085,66
DÍVIDA FISCAL LÍQUIDA (III + IV – V)	-485.403,42	-621.775,06	-277.202,44

ESPECIFICAÇÃO	PERÍODO DE REFERÊNCIA	
	No bimestre (c – b)	Jan a < até o bim> (c – a)
RESULTADO NOMINAL	-344.572,62	-208.200,98

FONTE: Dados da contabilidade do Município de Turvo

Pelo resultado apurado, ações de contenção de despesas podem ser tomadas, ou se os valores estiverem dentro das perspectivas da administração, os programas podem continuar sendo desenvolvidos.

Pela importância que esse relatório também demonstra para o gestor público, e pelas ações que possam ser tomadas devido aos resultados apresentados, entende-se que além de atender à legislação vigente, o demonstrativo de resultado nominal também possui finalidades gerenciais, devendo ser entendido como tal.

4.10 DEMONSTRATIVO DE RECEITAS E DESPESAS COM O ENSINO

O artigo nº 212, da Constituição Federal, determina que os administradores Municipais apliquem no mínimo 25% de suas receitas resultantes de impostos, compreendidas as provenientes de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

A Lei Federal nº 9294 criou a partir de 1997 a Lei do Fundo Nacional do Desenvolvimento do Ensino Fundamental - FUNDEF, mas com sua implantação a partir do exercício financeiro de 1998. Essa lei estabelece em linhas gerais que cada ente público deve “contribuir” com determinados percentuais para a composição de um Fundo, e que através do cálculo do “custo-aluno” esses recursos seriam devolvidos às entidades públicas para posterior investimento na área do ensino fundamental. Devido a essa metodologia de cálculo, resulta dizer que existem municípios que recebem maior volume de recursos do que o inicialmente contribuído, em contrapartida existem municípios que contribuem com mais recursos, porém recebem menos.

Ainda a lei nº 9294, estabelece que anualmente e, no mínimo 60% dos recursos recebidos pelos municípios, devem ser investidos no pagamento de salários e encargos sociais dos profissionais diretamente ligados ao ensino, sendo que os outros 40% desses recursos devem ser investidos na manutenção do ensino.

Desse intrincado processo de remessa e devolução de recursos, de aplicação e possíveis sobras de valores, houve a necessidade de se aprimorar o demonstrativo de recursos investidos na área de educação.

Ao aplicar recursos na educação entenda-se que esses valores devam ter sido empenhados, liquidados e pagos. Se assim não fosse, existiria a possibilidade de que os entes públicos apenas empenhassem (e não liquidassem) as despesas com a educação e quando um novo exercício financeiro se iniciasse, bastaria estornar os empenhos. Desse modo o índice seria atingido e, os recursos que deveriam ser tido destinados a educação, não o foram.

Para que tal prática não ocorra, e para que não haja mínima possibilidade em se fraudar os cálculos, foram adotadas medidas específicas para o cômputo desses valores, onde serão considerados apenas os valores efetivamente empenhados, liquidados e pagos.

No quadro a seguir tem-se a classificação das receitas e despesas inerentes aos gastos com a educação, vê-se ainda em destaque os valores de restos a pagar e o índice apurado no exercício.

Analisando os valores extraídos do Município, constata-se que houve investimentos na área de educação durante o exercício financeiro de 2006, de 26,82%, das receitas provenientes de impostos atendendo perfeitamente o que dispõe a legislação sobre os recursos destinados a educação.

QUADRO 15 – Quadro demonstrativo da receita e despesa com ensino

MUNICÍPIO DE TURVO				
RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA				
DEMONSTRATIVO DA DESPESA COM EDUCAÇÃO				
Período de jan/2006 a dez/2006				
RECEITAS	PREVISAO INICIAL	PREVISAO ATUALIZADA (a)	Receitas Realizadas	
			Até o 6º Bimestre (b)	% (b/a)
RECEITA RESULTANTE DE IMPOSTOS (I)	9.593.015,00	11.187.560,42	9.979.008,94	89,20
Receita de Impostos	402.915,00	435.113,00	505.714,94	116,23
Impostos	375.415,00	407.613,00	454.760,41	111,57
Dívida ativa dos impostos	17.000,00	17.000,00	49.857,90	293,28
Multa, juros de mora e outros encargos	10.500,00	10.500,00	1.096,63	10,44
Receitas de Transf. Constitucionais e Legais	9.190.100,00	10.752.447,42	9.473.294,00	88,10
Cota parte FPM (85%)	3.764.735,00	4.783.742,85	4.169.653,33	87,16
Transf. financeira ICMS Lei nº 87/98 (85%)	107.950,00	107.950,00	72.750,84	67,39
Cota Parte do ICMS(85%)	3.599.750,00	4.067.750,00	3.514.359,41	86,40
Cota Parte do IPI Exportação (85%)	96.050,00	171.389,57	109.030,11	63,62
Parcela das Transf. do FUNDEF (II)	1.335.615,00	1.335.615,00	1.388.080,56	103,93
Cota Parte do ITR (100%)	46.000,00	46.000,00	48.863,63	106,23
Cota-partes do IOF-Ouro (100%)	0,00	0,00	0,00	0,00
Cota Parte IPVA (100%)	240.000,00	240.000,00	170.556,12	71,07
RECEITAS VINCULADAS AO ENSINO (III)	2.999.400,00	3.299.400,00	2.756.458,35	83,54
Transf. Multigovernamentais do FUNDEF (IV)	1.928.000,00	1.928.000,00	2.119.484,62	109,93
Transf. De recursos do FUNDEF (V)	1.928.000,00	1.928.000,00	2.119.484,62	109,93
Complementação da União ao FUNDEF	0,00	0,00	0,00	0,00
Transferências do FNDE	4.000,00	4.000,00	90.890,04	2.272,25
Transferências do salário-educação				
Outras transferências do FNDE				
Transf. de Conv.destinados a educação				
Receita de op.de crédito da educação.				
Outras receitas destinadas a educação				
TOTAL DAS RECEITAS (VI) = (I+III-II)	11.256.800,00	13.151.345,42	11.347.386,73	86,28

DESPESAS COM ENSINO POR VINCULAÇÃO	DOTAÇÃO INICIAL	DOTAÇÃO ATUALIZADA (c)	Despesas Empenhadas	
			Até o 6º Bimestre (d)	% (d/c)
VINCULADAS A RECEITA DE IMPOSTOS	941.500,00	1.490.740,41	1.405.220,64	94,26
Desp. Com ensino fundamental (VII)	407.000,00	1.118.608,63	1.118.017,30	100,85
Desp. Com educação infantil (VIII)	449.000,00	223.737,63	182.316,40	69,13
Outras despesas com ensino	85.500,00	118.394,15	104.886,94	88,59
DESP.VINCULADAS AO FUNDEF (IX)	1.998.000,00	2.203.629,60	2.150.078,55	97,57
Pgto profissionais do ensino fundamental (X)	995.000,00	1.336.200,00	1.335.885,06	102,27
Outras desp. do ensino fundamental	1.003.000,00	897.429,60	814.193,49	90,73
VINCULADAS A CONTRIB. SOCIAL FINANCIADAS COM OPER.CRÉDITO FINANCIADAS COM OUTROS RECURSOS	211.000,00	254.536,64	219.212,61	86,12
	0,00	0,00	0,00	0,00
	705.000,00	1.035.559,71	323.645,82	31,25
TOTAL DAS DESPESAS COM ENSINO	3.855.500,00	4.984.468,36	4.098.157,82	82,22

PERDA OU GANHO NAS TRANSFERENCIAS DO FUNDEF	VALOR
Ganho nas transferências do FUNDEF	731.404,26

DEDUÇÕES DA DESPESA	VALOR
PARCELA DO GANHO/COMPLEMENTAÇÃO DO FUNDEF APLICADO NO ANO	743.214,98
RESTOS A PAGAR INSCRITOS NO EXERCICIO SEM DISPONIBILIDADE	11.985,93
Despesas com o ensino fundamental	10.488,55
Despesas com educação infantil em creches e pré-escola	1.497,38
18.783,01	
DESPESAS VINCULADAS AO SUPERAVIT DO EXERCICIO ANTERIOR	
TOTAL	773.983,92

CONTROLE DE RESTOS A PAGAR INSCRITOS EM EXERCICIOS ANTERIORES VINCULADOS A EDUCAÇÃO	Aplicação Mínima em 2005	Aplicação apurada em 2005	Restos a pagar	
			Inscritos em 31/12/2005	Cancelados em 2006
Manutenção e desenvolvimento do ensino	2.347.775,47	2.356.227,46	22.955,31	125,00
Despesas com ensino fundamental	1.408.665,28	2.060.642,53	3.793,94	125,00

TOTAL DA DESPESA CONSIDERADA PARA FINS DE LIMITE CONSTITUCIONAL	2.676.428,33
--	---------------------

TABELA DE CUMPRIMENTO DOS LIMITES CONSTITUCIONAIS	%
Mínimo de 25% das receitas resultantes de impostos (art. 22 da CF)	26,82
Mínimo de 60% das despesas com ensino fundamental (art. 60 da CF)	100,00
Mínimo de 60% do FUNDEF na remuneração do magistério - ensino fundamental	63,03

FONTE: Dados da contabilidade do Município de Turvo

Verifica-se ainda que no exercício financeiro analisado, o Município foi contemplado com R\$ 731.404,26 (Setecentos e trinta e um mil, quatrocentos e quatro reais e vinte e seis centavos), ou seja, foram recebidos recursos adicionais oriundos do FUNDEF proporcionalmente ao que o Município contribuiu, entretanto esses valores foram integralmente investidos na área do ensino fundamental.

O demonstrativo retrata ainda, que foram investidos 63,03% dos recursos do FUNDEF para pagamentos de vencimentos e encargos sociais dos profissionais ligados a área do ensino fundamental.

Existindo a situação em que, os salários mensais, o décimo terceiro, as férias e os encargos sociais dos profissionais da área de educação já foram todos pagos, e se mesmo assim o percentual mínimo de 60% não foi atingido, restará uma única alternativa para o ente público, o qual será ratear recursos financeiros suficientes para atingir esse coeficiente mínimo determinado em lei.

Pelo relatório analisado, e pelos índices atingidos pelo Município, observa-se claramente que ocorreu um gerenciamento contínuo em relação aos recursos destinados a área de educação.

Uma falta de controle em qualquer nível desses recursos raramente retrataria índices tão próximos aos exigidos pela legislação vigente, ou haveria deficiência de investimentos ou excessos significativos.

Nesse aspecto, o controle e o gerenciamento de recursos ficou evidenciado pelos resultados apurados. Seria praticamente impossível atingir tais coeficientes sem um controle de ações e de recursos em cada fonte utilizada.

Ao utilizar esses relatórios gerenciais, fica a administração pública consciente das evoluções, tanto de recursos, como de aplicações de valores, podendo ainda durante esse período, providenciar ajustes e correções, prever possíveis desvios orçamentários e agir contra a evasão escolar que debilita e reprime a expansão de recursos.

Pode a administração ainda, de posse desses dados aperfeiçoar mecanismos de participação social, envolvendo a sociedade, com o objetivo de melhorar a eficiência e eficácia da ação governamental e ampliar a legitimidade e transparência como Poder Público.

4.11 DEMONSTRATIVO DE RECEITAS E DESPESAS COM A SAÚDE

Da mesma forma como foi estabelecido para a área de ensino e educação, a Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000, veio determinar, percentuais que os entes públicos deveriam direcionar para custear ações e serviços públicos de saúde. Esse ato Constitucional determina que os Municípios Brasileiros devem investir anualmente um percentual mínimo 15% do produto de seus impostos.

Antes da aprovação dessa Emenda Constitucional, não havia nenhum dispositivo que exigisse a aplicação de percentuais mínimos na saúde, porém em alguns municípios essa exigência existia em Leis Orgânicas Municipais, segundo SILVA (2002 p.161).

Não seria difícil para os Municípios controlarem os recursos destinados para a área de Saúde se não existisse também as leis Federais nºs 8080/90 e 8.142/90 que dispõem sobre a criação e organização dos Fundos de Saúde.

QUADRO 16 – Demonstrativo da receita e despesa com saúde

MUNICÍPIO DE TURVO
RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
DEMONSTRATIVO DA DESPESA COM SAÚDE
 Período de jan/2006 a dez/2006

RECEITAS	PREVISÃO ATUALIZADA (a)	Receitas Realizadas	
		Até o 6º Bimestre (b)	% b/a
RECEITAS DE IMPOSTOS E TRANSF. (I)	11.187.560,42	9.979.008,94	89,20
Impostos	407.613,00	454.760,41	111,57
Multa, juros de mora e dívida ativa dos impostos	27.500,00	50.954,53	185,29
Receita de transferências constitucionais e legais	10.752.447,42	9.473.294,00	88,10
Da União	5.621.107,85	5.039.926,87	89,66
Do Estado	5.131.339,57	4.433.367,13	86,40
TRANSFERÊNCIAS DO SUS (II)	1.554.000,00	1.193.374,49	76,79
Da União para o Município	1.504.000,00	1.148.874,49	76,39
Do Estado para o Município	50.000,00	44.500,00	89,00
Demais Municípios para o Município	0,00	0,00	0,00
Outras Receitas do SUS	0,00	0,00	0,00
RECEITAS DE OP. DE CREDITO SAÚDE (III)	0,00	0,00	0,00
OUTRAS RECEITAS ORÇAMENTARIAS	8.684.400,00	3.438.088,22	39,59
(-) DEDUÇÃO PARA O FUNDEF	1.335.615,00	1.388.080,56	103,93
T O T A L	20.090.345,42	13.222.391,09	65,81

DESPESAS COM SAÚDE (Por grupo e natureza da despesa)	PREVISÃO ATUALIZADA (c)	Receitas Realizadas	
		Até o 6º Bimestre (d)	% d/c
DESPESAS CORRENTES	4.214.935,09	3.351.625,11	79,52
Pessoal e encargos sociais	2.198.948,25	1.711.166,82	77,82
Juros e encargos da dívida	0,00	0,00	0,00
Outras despesas correntes	2.015.986,84	1.640.458,29	81,37
DESPESAS DE CAPITAL	679.126,00	71.571,85	10,54
Investimentos	679.126,00	71.571,85	10,54
Inversões financeiras	0,00	0,00	0,00
Amortização da dívida	0,00	0,00	0,00
T O T A L (IV)	4.894.061,09	3.423.196,96	69,95

DESPESAS PRÓPRIAS COM AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE	Despesas empenhadas	
	Até o 6º Bimestre (e)	% (e)
DESPESAS COM SAÚDE	3.423.196,96	100,00
(-) DESPESAS COM INATIVOS E PENSIONISTAS	0,00	0,00
(-) DESPESAS CUSTEADAS COM RECURSOS VINCULADOS	1.216.189,84	35,53
Recursos de Transferências do SUS	300.282,61	8,77
Recursos de Operações de crédito	0,00	0,00
Outros recursos	915.907,23	26,76
(-) RESTOS A PAGAR SEM DISPONIBILIDADE DE RECURSOS	44.581,82	1,30
TOTAL DAS DESPESAS COM A SAÚDE (V)	2.162.425,30	63,17

CONTROLE DE RESTOS A PAGAR INSCRITOS EM EXERCÍCIOS ANTERIORES E VINCULADOS A SAÚDE	Aplicação mínima em 2005 (f)	Aplicação apurada em 2005 (g)	RESTOS A PAGAR	
			Inscritos em 31/12/2005	Cancelados em 2006 (h)
Restos a pagar de despesas (VI)	1.408.665,28	2.098.911,27	48.632,13	1.989,45

Percentual apurado nas despesas com ações e serviços na saúde (V – VI) / I (2.162.425,30 – 1.989,45) / 9.979.008,94 x 100	21,67%
---	---------------

FONTE: Dados da contabilidade do Município de Turvo

O administrador público pode optar por ter uma contabilidade descentralizada do Executivo para o Fundo Municipal de Saúde, porém o foco

principal da criação de um Fundo específico é para gerenciar os diversos recursos financeiros de que dispõe, controlando suas fontes de receitas, as datas de ingressos, seus rendimentos financeiros e suas despesas nas ações estabelecidas.

Devido à diversidade de recursos recebidos pelos Fundos da Saúde, torna-se praticamente impossível administrar todos esses valores em uma única conta corrente, para isso torna-se necessária a criação de uma conta corrente específica para cada fonte de recurso.

Dos diversos recursos recebidos pelos Fundos de Saúde destacam-se:

- a) Programa de atenção básica: PAB – fixo;
- b) programa de atenção básica: PAB – variável;
- c) média e alta complexidade – MAC;
- d) sistema único de Saúde – SUS;
- e) convênios (para obras, aquisição de equipamentos etc);
- f) saúde bucal;
- g) vigilância epidemiológica;
- h) vigilância sanitária;
- i) recursos do tesouro municipal (transferências);
- j) doações, entre outros.

Com base no demonstrativo, elaborado pelo Município, várias conclusões são extraídas. Inicialmente se observa que os valores projetados como receitas e despesas foram realizadas durante o exercício financeiro, dentro das expectativas projetadas, pois os percentuais de efetividade atingiram montantes superiores a 75%. Exceção se observa nas receitas intituladas “outras receitas orçamentárias” onde o percentual de efetividade não alcançou 40%.

As receitas contabilizadas nesse grupo são oriundas de convênios ou outras formas de repasses intergovernamentais. A falta de repasses, dos órgãos concedentes, acarretou reflexos nos percentuais apurados. O baixo percentual destinado a investimentos talvez seja o reflexo dessa falta de recebimentos de recursos.

O demonstrativo revela ainda que os valores recebidos a título de transferência financeira dos órgãos governamentais foram todos integralmente utilizados atingindo um montante de R\$ 1.193.374,49 e que R\$ 22.815,35 foram

apurados como superávit financeiro de fontes de recursos vinculadas à saúde do ano anterior para o ano em curso.

Fica fácil averiguar que o Município adota uma política de direcionamento de recursos muito maior do que o estabelecido em lei, pois no ano de 2005 foram designados recursos financeiros adicionais na ordem de R\$ 690.245,99 atingindo um percentual de 22,35% em investimentos na área de saúde.

Para o exercício financeiro de 2006 houve também um excessivo volume de recursos canalizados para essa área. Se o Município tivesse direcionado R\$ 1.495.456,29 já teria cumprido com o comando constitucional, porém o valor destinado pelo município para atender esse segmento foi de R\$ 2.160.435,85 ocorrendo um excesso de valores destinados a área de saúde no valor de R\$ 664.979,56 fazendo com que o Município pesquisado atingisse o coeficiente de 21,67%.

De posse de todos esses dados, o gestor público pode tomar diversas ações e gerenciar sob medida esse departamento. Ao analisar as despesas correntes, observa-se que boa parte desses recursos foram gastos com vencimentos e vantagens fixas, atingindo praticamente 50% do total de suas despesas conta apenas 2,09% de investimentos e outros 47,91% direcionados para despesas diversas, tais como medicamentos, material de consumo e profilático.

Entende-se que somente com demonstrativos e decisões gerenciais é que esse departamento poderá ter ações pautadas e bem estruturadas para atingir os objetivos propostos, os quais sejam, o atendimento e o bem estar da população.

4.12 INFORMAÇÕES GERENCIAIS E OS RELAT.DE GESTÃO FISCAL

Para um bom gerenciamento, almejando ainda o alcance dos objetivos propostos, necessário se faz, adotar premissas que irão nortear as ações administrativas, quais sejam: planejamento, controle e a avaliação dos resultados.

Entendendo que a administração pública também necessita dessas diretrizes para atingir seus objetivos e, para que não suscite dúvidas quanto a íntima relação existente entre os relatórios de gestão fiscal exigidos pela LRF e a

contabilidade gerencial, foi desenvolvido um parâmetro que dará uma visão mais clara e objetiva dessa relação.

Cada autor possui um conceito próprio sobre a contabilidade gerencial, sobre seus objetivos e sua abrangência, desse modo, crê-se que a melhor metodologia para responder ao principal questionamento do trabalho, é fazer uma análise direta sobre o que os autores entendem sobre a contabilidade gerencial e o seu relacionamento com os relatórios de gestão fiscal.

Como as conclusões apuradas nesse trabalho são inovadoras, a forma mais coerente para se ter respaldo dos autores pesquisados respondendo o questionamento suscitado foi proceder da forma que segue, ou seja, comparar as afirmações de cada autor e a relação existente com os relatórios de gestão fiscal.

Torna-se impraticável uma análise de todos os autores que escrevem sobre o assunto, entretanto analisando as afirmações transcritas e os autores referenciados, de imediato conclui-se que a amostra é significativa e oferece amparo à pesquisa.

Anthony (1979 apud RICARDINO, 2005, p.8), entende que “a contabilidade gerencial preocupa-se com a informação contábil que é utilizada para gerenciamento”.

➤ Questionamento:

DESCRIÇÃO	SIM	NÃO
Com base na definição do autor, existe aderência desse conceito para os relatórios de gestão fiscal?	X	
Com base na afirmação do autor os relatórios de gestão fiscal devem ser considerados relatórios que possuem informações gerenciais?	X	

Na visão de Francia *et. al.* (1992, p. 4):

Contabilidade Gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado de recursos.

➤ Questionamento:

DESCRIÇÃO	SIM	NÃO
Com base na definição dos autores, existe aderência desse conceito para os relatórios de gestão fiscal?	X	
Com base na afirmação dos autores os relatórios de gestão fiscal devem ser considerados relatórios que possuem informações gerenciais?	X	

Garrison e Noreen (2001, p. 1) dizem que:

[...] a contabilidade gerencial destina-se ao fornecimento de informações aos gerentes – isto é, as pessoas que estão dentro da organização, que dirigem e controlam as operações desta.

➤ Questionamento:

DESCRIÇÃO	SIM	NÃO
Com base na definição dos autores, existe aderência desse conceito para os relatórios de gestão fiscal?	X	
Com base na afirmação dos autores os relatórios de gestão fiscal devem ser considerados relatórios que possuem informações gerenciais?	X	

Pizzolato (2000, p. 194) afirma que:

[...] a Contabilidade Gerencial está voltada para a informação contábil que pode ser útil à administração.

➤ Questionamento:

DESCRIÇÃO	SIM	NÃO
Com base na definição do autor, existe aderência desse conceito para os relatórios de gestão fiscal?	X	
Com base na afirmação do autor os relatórios de gestão fiscal devem ser considerados relatórios que possuem informações gerenciais?	X	

Para Jiambalvo (2002, p. 2) “A meta da contabilidade gerencial é fornecer as informações de que os “gerentes” precisam para o planejamento, o controle e a tomada de decisão”.

➤ Questionamento:

DESCRIÇÃO	SIM	NÃO
Com base na definição do autor, existe aderência desse conceito para os relatórios de gestão fiscal?	X	
Com base na afirmação do autor os relatórios de gestão fiscal devem ser considerados relatórios que possuem informações gerenciais?	X	

Para Horngren (1985, p. 4)

“A contabilidade administrativa ‘CG’ se interessa pela acumulação, classificação e interpretação de informações que ajudem os executivos a atingir objetivos organizacionais tal como explícita ou implicitamente definidos pela direção.”

➤ Questionamento:

DESCRIÇÃO	SIM	NÃO
Com base na definição do autor, existe aderência desse conceito para os relatórios de gestão fiscal?	X	
Com base na afirmação do autor os relatórios de gestão fiscal devem ser considerados relatórios que possuem informações gerenciais?	X	

Norgard (1985 apud RICARDINO 2005, p. 9), diz que: “a contabilidade gerencial deve gerar informações úteis às pessoas que administram a empresa”.

➤ Questionamento:

DESCRIÇÃO	SIM	NÃO
Com base na definição do autor, existe aderência desse conceito para os relatórios de gestão fiscal?	X	
Com base na afirmação do autor os relatórios de gestão fiscal devem ser considerados relatórios que possuem informações gerenciais?	X	

Atkinson (1998) entende que “a área da Contabilidade Gerencial é identificar, desenvolver, e apresentar informações financeiras e não financeiras que são relevantes para o planejamento e controle da organização”.

➤ Questionamento:

DESCRIÇÃO	SIM	NÃO
Com base na definição do autor, existe aderência desse conceito para os relatórios de gestão fiscal?	X	
Com base na afirmação do autor os relatórios de gestão fiscal devem ser considerados relatórios que possuem informações gerenciais?	X	

Pelo exposto não há dúvidas de que a Contabilidade Gerencial deve enquadrar-se não apenas na visão utilitária da ciência contábil, como, também, na visão econômica, voltando-se, portanto, ao atendimento das necessidades dos usuários internos.

Inquestionavelmente, os relatórios de gestão fiscal oferecem um suporte substancial aos dirigentes das entidades públicas, além de dar ciência aos interessados externos sobre o desenvolvimento do ente em evidência.

Conclui-se também, pelas conceituações dos autores estudados, que os relatórios de gestão fiscal devem ser considerados relatórios gerenciais por atenderem perfeitamente aos conceitos estudados e pelas informações que geram.

Barros (2005, p 109), diz que a contabilidade gerencial é identificada devido aos seus vários objetivos, quais sejam: gerar informações específicas, precisas e atualizadas; buscar formas mais aprimoradas de avaliação patrimonial sob o aspecto econômico, sem restringir-se apenas ao aspecto financeiro; aliar-se a outras áreas de conhecimento para complementar a informação contábil

A contabilidade gerencial é bem sucedida quando fornece aos administradores, informações que melhoram suas decisões de estratégia, planejamento e controle (HORNGREN, DATAR, FOSTER, 2004, p.7).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conclui-se pelo trabalho desenvolvido, que os relatórios de gestão fiscal, oriundos da Lei de Responsabilidade Fiscal, verdadeiramente são relatórios que contém informações gerenciais para os gestores públicos.

Também, observou-se pela pesquisa realizada, que os profissionais que estão intimamente ligados à contabilidade pública, não utilizam adequadamente o ferramental da contabilidade gerencial para suporte ou subsídio na tomada de decisões.

Ao preencherem e publicarem os relatórios de gestão fiscal, muitos desses profissionais, fazem-no apenas para atender à legislação, sendo que a grande maioria ainda não atentou para a íntima relação existente entre esses relatórios e o ferramental que a contabilidade gerencial oferece.

A utilização exclusiva de dados extraídos somente da contabilidade pública atrela a si, a omissão de informações que possuem caráter econômico e social, determinantes para a tomada de decisões. Tais fatores devem ser considerados, para que a administração pública maximize seus resultados perante a sociedade.

A heterogeneidade existente em cada Estado e em cada Município se reflete intimamente em seus gastos, já que a demanda por serviços públicos é diferenciada entre eles. Entretanto, a forma de gerir esses recursos, direcionando-os para custeio e investimentos, visando beneficiar a sociedade, é idêntica a todos.

Estudos realizados em nível nacional como internacional, procuram desenvolver indicadores ou modelos, para se chegar a um consenso quanto a resultados e condições financeiras dos entes públicos. Torna-se difícil uma definição dessas variáveis que representariam os principais fatores para desenvolvimento, tais como: fatores ambientais, organizacionais e financeiros, já que todos determinariam a capacidade do governo local em atender a obrigações e também em manter um nível de serviços prestados à população, nunca esquecendo o equilíbrio entre todas essas realizações e a estabilidade financeira de cada ente.

Nas administrações públicas, grande ênfase tem sido dada ao resultado primário, principalmente em âmbito federal. Esse demonstrativo ficou evidenciado no item 4.8 do presente trabalho. Esse relatório demonstra o resultado existente antes

de se considerar despesas específicas da entidade pública analisada, como os juros das dívidas, por exemplo.

Mesmo a administração pública não visando lucros, como é o caso dos Municípios, o presente estudo é um sinalizador que aponta para a necessidade emergencial de que os governos reflitam e decidam por implantar um sistema de controle gerencial e de custos, o que por certo somente trará benefícios à administração e conseqüentemente à população em geral.

Para o leigo uma ênfase excessiva do resultado primário pode criar uma impressão distorcida e equivocada de que as contas públicas estão equilibradas.

Raríssimos são os municípios e estados que possuem níveis de endividamento baixo. Atualmente o governo federal tem procurado reduzir a sua dívida externa, atrelando a essa redução também o pagamento dos juros.

As ações governamentais devem ser pautadas em relatórios gerenciais evidenciando o seu custo-benefício, evitando imprecisões generalistas e decisões tendenciosas ou prematuras.

Ao considerar que a produção é o produto da soma de trabalho mais capital, conclui-se que o aumento da produtividade requer também um aumento de investimentos em infra-estrutura, o que é basicamente de competência estatal. Os investimentos privados, dependem em grande parte de taxas de juros menores. Nesse momento um impasse se estabelece, pois uma redução de juros somente pode ser concretizada se as dívidas governamentais também forem reduzidas.

Ao considerar ainda uma possível redução de gastos dos governos, não em investimentos, mas em seu tamanho e complexidade, talvez fosse a solução viável para se chegar a resultados promissores, pois o aumento da carga tributária sacrificaria ainda mais a população carente.

A situação mais plausível para se atingir bons resultados seria uma combinação de redução de custos governamentais com o aumento de uma arrecadação oriunda do crescimento anual de produção das empresas privadas.

Essa redução de custos governamentais somente será possível pelo comprometimento generalizado de seus gestores e pela capacitação sempre crescente de profissionais atrelados aos seguimentos públicos.

Com base na pesquisa realizada, é possível constatar que existe uma adaptação lenta da administração pública em atender as disposições normativas. Os escassos recursos materiais e humanos presentes em grande parte dos Municípios,

tem contribuído para que, em muitas ocasiões, os relatórios gerenciais não tenham a devida atenção para a finalidade a que se propõem.

O presente estudo enfrentou limitações, tais como o número de Municípios pesquisados, que apesar de relevante em relação ao universo, deixou a desejar quanto à heterogeneidade da amostra, já que a maioria deles é de pequeno porte e localizados em grande maioria na região central do Paraná. Outro ponto que limitou o presente estudo foi a falta de um pré-teste do questionário, com vista a aprimorá-lo, já que outras questões surgiram quando da leitura das respostas.

Como contribuição para possíveis aprimoramentos futuros, destaca-se a necessidade de estudos de casos em Municípios que implantaram controles gerenciais, evidenciando os benefícios deste departamento, também a realização de um estudo similar a este, porém com maior abrangência ou em outros estados, ou ainda a realização de uma pesquisa ação em um Município, implantando um departamento de controle interno, voltado a análises gerenciais.

6 ANEXOS

6.1 QUESTIONÁRIO

RESPONDER COM DATA BASE EM 31.12.2006
DESCONSIDERAR O EXERCÍCIO DE 2007

- 1) Qual o Nome do Município?
- 2) Qual a data de fundação do Município?
- 3) Qual o número de habitantes (estimado)?

- 4) – Apenas assinale com “X” quantos funcionários a administração direta + indireta possui?

	De 0 a 300	De 301 a 600	De 601 a 900	De 900 a 1200	Mais de 1200
Concursados					
Comissionados					
Estagiários					

- 5) – Quantos profissionais a administração direta + indireta possui, conforme relacionado no quadro abaixo:

	De 1 a 2	De 3 a 5	De 6 a 7	De 8 a 10	Acima de 10
Advogados					
Contadores					
Téc.em contabild.					
Engenh/arquitetos					
Admin/economistas					
Outros					

- 6) Qual ou quais as secretarias ou deptos responsáveis por elaborar o PPA a LDO e a LOA?

- Secretaria de finanças
- Secretaria de planejamento
- Secretaria de administração
- Secretaria de desenvolvimento econômico
- Outra (favor especificar) _____

- 7) – Qual a formação profissional do responsável pela elaboração dessas leis?

- Economista
- Administrador
- Contador
- Advogado
- Outro

- 8) – É feito um controle orçamentário MENSAL, ou seja, uma comparação entre o previsto e o executado, para todos os gestores (prefeito e secretários)?

- Sim
- Não
- Às vezes

- 9) – O Município está publicando, em dia, os relatórios de execução orçamentária estabelecidos por lei?

- Sim
- Não
- Às vezes

10) – Conforme seu entendimento, qual seria a melhor definição de contabilidade gerencial:

11) – Você acha que a contabilidade gerencial para os entes públicos é:

-) Muito importante
-) Importante
-) Importância média
-) Pouca importância
-) Nenhuma importância

12) – Você utiliza a contabilidade gerencial para a tomada de decisões na Prefeitura?

-) Sim
-) Não
-) Às vezes

13) – Você NÃO utiliza a contabilidade gerencial porque:

-) A contabilidade pública supre todas as necessidades para a tomada de decisões.
-) Não há necessidade da contabilidade gerencial para a tomada de decisões nos entes públicos.
-) Entendo que a contabilidade gerencial não se aplica aos entes públicos.
-) Falta tempo para a elaboração de outros demonstrativos gerenciais auxiliares.
-) Falta pessoal qualificado para sua utilização.

14) – Se você UTILIZA a contabilidade gerencial, cite como ela é usada e de que forma ela é útil.

15)– Enumere em ordem crescente as informações que atualmente você considerar mais importante para a tomada de decisões na sua Prefeitura.

-) Resultado Nominal
-) Resultado primário
-) Receita corrente líquida
-) Demonstrativo de gastos com a educação
-) Demonstrativo de gastos com a saúde
-) Demonstrativo de restos a pagar
-) Demonstrativo da disponibilidade de caixa
-) Dívida consolidada líquida
-) Demonstrativo da despesa com pessoal
-) Demonstrativo das operações de crédito

OBS: Para apuração dos resultados, a maneira mais adequada para compilar os dados foi atribuir valor para cada nota dada.

1 = 10 pontos	2 = 9 pontos
3 = 8 pontos	4 = 7 pontos
5 = 6 pontos	6 = 5 pontos
7 = 4 pontos	8 = 3 pontos
9 = 2 pontos	10 = 1 ponto

16) – Existe o departamento de controle interno no município?

-) Sim
-) Não
-) Em estudo

Obs: se sua resposta foi “NÃO” responda apenas à pergunta nº 17

17)– Se não existe qual a razão?

- Não é importante (conseguimos administrar sem esse depto)
- Não é obrigatório
- É importante, mas não temos condições de criá-lo
- O Tribunal de Contas não exige.
- Outro (favor especificar)_____

➤ **SÓ RESPONDA ÀS PRÓXIMAS PERGUNTAS, SE EXISTE O DEPTO DE CONTROLE INTERNO NO MUNICÍPIO.**

18)– Se existe o controle interno, este depto foi constituído por lei? Qual ano?

- Sim
- Não

Ano _____

19)– Quantos funcionários o controle interno possui? _____

20) Os funcionários do controle interno são:

- Concursados
- Comissionados
- Misto

21)– Os Funcionários do controle interno participam das reuniões para tomadas de decisões, juntamente com o prefeito ou com os secretários municipais?

- Sim
- Não

22)– As recomendações sugeridas pelo controle interno são aceitas?

- Sempre
- Quase sempre
- Raramente
- Nunca

23)– O responsável pelo controle interno assina os relatórios de gestão em conjunto com o prefeito e o contador geral do município?

- Sim
- Não

24)– Qual a formação profissional do coordenador (chefe) do controle interno?

- Economista
- Administrador
- Contador
- Advogado
- Outro

25)– A atuação do controle interno é ampla (controlando custos de telefone, água, horas extras, combustíveis) e avaliando resultados de programas ou restringe-se apenas a administração central para regularização das informações?

- Ampla
- Restrita
- Mediana

6.2 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL



Presidência da República

Casa Civil

Subchefia para Assuntos Jurídicos

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.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei Complementar:

CAPÍTULO I

DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

§ 2º As disposições desta Lei Complementar obrigam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

§ 3º Nas referências:

I - à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estão compreendidos:

a) o Poder Executivo, o Poder Legislativo, neste abrangidos os Tribunais de Contas, o Poder Judiciário e o Ministério Público;

b) as respectivas administrações diretas, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes;

II - a Estados entende-se considerado o Distrito Federal;

III - a Tribunais de Contas estão incluídos: Tribunal de Contas da União, Tribunal de Contas do Estado e, quando houver, Tribunal de Contas dos Municípios e Tribunal de Contas do Município.

Art. 2º Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como:

I - ente da Federação: a União, cada Estado, o Distrito Federal e cada Município;

II - empresa controlada: sociedade cuja maioria do capital social com direito a voto pertença, direta ou indiretamente, a ente da Federação;

III - empresa estatal dependente: empresa controlada que receba do ente controlador, recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária;

IV - receita corrente líquida: somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:

a) na União, os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional ou legal, e as contribuições mencionadas na alínea a do inciso I e no inciso II do art. 195, e no art. 239 da Constituição;

b) nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional;

c) na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição.

§ 1º Serão computados no cálculo da receita corrente líquida os valores pagos e recebidos em decorrência da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, e do fundo previsto pelo art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 2º Não serão considerados na receita corrente líquida do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e de Roraima os recursos recebidos da União para atendimento das despesas de que trata o inciso V do § 1º do art. 19.

§ 3º A receita corrente líquida será apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades.

CAPÍTULO II

DO PLANEJAMENTO

Seção I

Do Plano Plurianual

Art. 3º [\(VETADO\)](#)

Seção II

Da Lei de Diretrizes Orçamentárias

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

I - disporá também sobre:

a) equilíbrio entre receitas e despesas;

b) critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses previstas na alínea b do inciso II deste artigo, no art. 9º e no inciso II do § 1º do art. 31;

c) [\(VETADO\)](#)

d) [\(VETADO\)](#)

e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;

f) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas;

II - (VETADO)

III - (VETADO)

§ 1º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

§ 2º O Anexo conterà, ainda:

I - avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior;

II - demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional;

III - evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;

IV - avaliação da situação financeira e atuarial:

a) dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador;

b) dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial;

V - demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

§ 3º A lei de diretrizes orçamentárias conterà Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

§ 4º A mensagem que encaminhar o projeto da União apresentará, em anexo específico, os objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial, bem como os parâmetros e as projeções para seus principais agregados e variáveis, e ainda as metas de inflação, para o exercício subsequente.

Seção III

Da Lei Orçamentária Anual

Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar:

I - conterà, em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do documento de que trata o § 1º do art. 4º;

II - será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;

III - conterà reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, destinada ao:

a) [\(VETADO\)](#)

b) atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

§ 1º Todas as despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual, e as receitas que as atenderão, constarão da lei orçamentária anual.

§ 2º O refinanciamento da dívida pública constará separadamente na lei orçamentária e nas de crédito adicional.

§ 3º A atualização monetária do principal da dívida mobiliária refinanciada não poderá superar a variação do índice de preços previsto na lei de diretrizes orçamentárias, ou em legislação específica.

§ 4º É vedado consignar na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada.

§ 5º A lei orçamentária não consignará dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no plano plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão, conforme disposto no § 1º do art. 167 da Constituição.

§ 6º Integrarão as despesas da União, e serão incluídas na lei orçamentária, as do Banco Central do Brasil relativas a pessoal e encargos sociais, custeio administrativo, inclusive os destinados a benefícios e assistência aos servidores, e a investimentos.

§ 7º [\(VETADO\)](#)

Art. 6º [\(VETADO\)](#)

Art. 7º O resultado do Banco Central do Brasil, apurado após a constituição ou reversão de reservas, constitui receita do Tesouro Nacional, e será transferido até o décimo dia útil subsequente à aprovação dos balanços semestrais.

§ 1º O resultado negativo constituirá obrigação do Tesouro para com o Banco Central do Brasil e será consignado em dotação específica no orçamento.

§ 2º O impacto e o custo fiscal das operações realizadas pelo Banco Central do Brasil serão demonstrados trimestralmente, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias da União.

§ 3º Os balanços trimestrais do Banco Central do Brasil conterão notas explicativas sobre os custos da remuneração das disponibilidades do Tesouro Nacional e da manutenção das reservas cambiais e a rentabilidade de sua carteira de títulos, destacando os de emissão da União.

Seção IV

Da Execução Orçamentária e do Cumprimento das Metas

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.

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subseqüentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

§ 1º No caso de restabelecimento da receita prevista, ainda que parcial, a recomposição das dotações cujos empenhos foram limitados dar-se-á de forma proporcional às reduções efetivadas.

§ 2º Não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias.

§ 3º No caso de os Poderes Legislativo e Judiciário e o Ministério Público não promoverem a limitação no prazo estabelecido no *caput*, é o Poder Executivo autorizado a limitar os valores financeiros segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

§ 4º Até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, em audiência pública na comissão referida no § 1º do art. 166 da Constituição ou equivalente nas Casas Legislativas estaduais e municipais.

§ 5º No prazo de noventa dias após o encerramento de cada semestre, o Banco Central do Brasil apresentará, em reunião conjunta das comissões temáticas pertinentes do Congresso Nacional, avaliação do cumprimento dos objetivos e metas das políticas monetária, creditícia e cambial, evidenciando o impacto e o custo fiscal de suas operações e os resultados demonstrados nos balanços.

Art. 10. A execução orçamentária e financeira identificará os beneficiários de pagamento de sentenças judiciais, por meio de sistema de contabilidade e administração financeira, para fins de observância da ordem cronológica determinada no art. 100 da Constituição.

CAPÍTULO III

DA RECEITA PÚBLICA

Seção I

Da Previsão e da Arrecadação

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos.

Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

§ 1º Reestimativa de receita por parte do Poder Legislativo só será admitida se comprovado erro ou omissão de ordem técnica ou legal.

§ 2º O montante previsto para as receitas de operações de crédito não poderá ser superior ao das despesas de capital constantes do projeto de lei orçamentária

§ 3º O Poder Executivo de cada ente colocará à disposição dos demais Poderes e do Ministério Público, no mínimo trinta dias antes do prazo final para encaminhamento de suas propostas orçamentárias, os estudos e as estimativas das receitas para o exercício subsequente, inclusive da corrente líquida, e as respectivas memórias de cálculo.

Art. 13. No prazo previsto no art. 8º, as receitas previstas serão desdobradas, pelo Poder Executivo, em metas bimestrais de arrecadação, com a especificação, em separado, quando cabível, das medidas de combate à evasão e à sonegação, da quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa.

Seção II

Da Renúncia de Receita

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

CAPÍTULO IV

DA DESPESA PÚBLICA

Seção I

Da Geração da Despesa

Art. 15. Serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam o disposto nos arts. 16 e 17.

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 subseqüentes;

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.

§ 1º Para os fins desta Lei Complementar, considera-se:

I - adequada com a lei orçamentária anual, a despesa objeto de dotação específica e suficiente, ou que esteja abrangida por crédito genérico, de forma que somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, não sejam ultrapassados os limites estabelecidos para o exercício;

II - compatível com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, a despesa que se conforme com as diretrizes, objetivos, prioridades e metas previstos nesses instrumentos e não infrinja qualquer de suas disposições.

§ 2º A estimativa de que trata o inciso I do *caput* será acompanhada das premissas e metodologia de cálculo utilizadas.

§ 3º Ressalva-se do disposto neste artigo a despesa considerada irrelevante, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias.

§ 4º As normas do *caput* constituem condição prévia para:

I - empenho e licitação de serviços, fornecimento de bens ou execução de obras;

II - desapropriação de imóveis urbanos a que se refere o § 3º do art. 182 da Constituição.

Subseção I

Da Despesa Obrigatória de Caráter Continuado

Art. 17. Considera-se obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios.

§ 1º Os atos que criarem ou aumentarem despesa de que trata o *caput* deverão ser instruídos com a estimativa prevista no inciso I do art. 16 e demonstrar a origem dos recursos para seu custeio.

§ 2º Para efeito do atendimento do § 1º, o ato será acompanhado de comprovação de que a despesa criada ou aumentada não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo referido no § 1º do art. 4º, devendo seus efeitos financeiros, nos períodos seguintes, ser compensados pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesa.

§ 3º Para efeito do § 2º, considera-se aumento permanente de receita o proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 4º A comprovação referida no § 2º, apresentada pelo proponente, conterá as premissas e metodologia de cálculo utilizadas, sem prejuízo do exame de compatibilidade da despesa com as demais normas do plano plurianual e da lei de diretrizes orçamentárias.

§ 5º A despesa de que trata este artigo não será executada antes da implementação das medidas referidas no § 2º, as quais integrarão o instrumento que a criar ou aumentar.

§ 6º O disposto no § 1º não se aplica às despesas destinadas ao serviço da dívida nem ao reajustamento de remuneração de pessoal de que trata o inciso X do art. 37 da Constituição.

§ 7º Considera-se aumento de despesa a prorrogação daquela criada por prazo determinado.

Seção II

Das Despesas com Pessoal

Subseção I

Definições e Limites

Art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

§ 1º Os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como "Outras Despesas de Pessoal".

§ 2º A despesa total com pessoal será apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência.

Art. 19. Para os fins do disposto no *caput* do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:

I - União: 50% (cinquenta por cento);

II - Estados: 60% (sessenta por cento);

III - Municípios: 60% (sessenta por cento).

§ 1º Na verificação do atendimento dos limites definidos neste artigo, não serão computadas as despesas:

I - de indenização por demissão de servidores ou empregados;

II - relativas a incentivos à demissão voluntária;

III - derivadas da aplicação do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição;

IV - decorrentes de decisão judicial e da competência de período anterior ao da apuração a que se refere o § 2º do art. 18;

V - com pessoal, do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e Roraima, custeadas com recursos transferidos pela União na forma dos incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição e do art. 31 da Emenda Constitucional nº 19;

VI - com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas por recursos provenientes:

- a) da arrecadação de contribuições dos segurados;
- b) da compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição;
- c) das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

§ 2º Observado o disposto no inciso IV do § 1º, as despesas com pessoal decorrentes de sentenças judiciais serão incluídas no limite do respectivo Poder ou órgão referido no art. 20.

Art. 20. A repartição dos limites globais do art. 19 não poderá exceder os seguintes percentuais:

I - na esfera federal:

- a) 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas da União;
- b) 6% (seis por cento) para o Judiciário;
- c) 40,9% (quarenta inteiros e nove décimos por cento) para o Executivo, destacando-se 3% (três por cento) para as despesas com pessoal decorrentes do que dispõem os incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição e o art. 31 da Emenda Constitucional nº 19, repartidos de forma proporcional à média das despesas relativas a cada um destes dispositivos, em percentual da receita corrente líquida, verificadas nos três exercícios financeiros imediatamente anteriores ao da publicação desta Lei Complementar;
- d) 0,6% (seis décimos por cento) para o Ministério Público da União;

II - na esfera estadual:

- a) 3% (três por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Estado;
- b) 6% (seis por cento) para o Judiciário;
- c) 49% (quarenta e nove por cento) para o Executivo;
- d) 2% (dois por cento) para o Ministério Público dos Estados;

III - na esfera municipal:

- a) 6% (seis por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver;
- b) 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Executivo.

§ 1º Nos Poderes Legislativo e Judiciário de cada esfera, os limites serão repartidos entre seus órgãos de forma proporcional à média das despesas com pessoal, em percentual da receita corrente líquida, verificadas nos três exercícios financeiros imediatamente anteriores ao da publicação desta Lei Complementar.

§ 2º Para efeito deste artigo entende-se como órgão:

I - o Ministério Público;

II- no Poder Legislativo:

a) Federal, as respectivas Casas e o Tribunal de Contas da União;

b) Estadual, a Assembléia Legislativa e os Tribunais de Contas;

c) do Distrito Federal, a Câmara Legislativa e o Tribunal de Contas do Distrito Federal;

d) Municipal, a Câmara de Vereadores e o Tribunal de Contas do Município, quando houver;

III - no Poder Judiciário:

a) Federal, os tribunais referidos no art. 92 da Constituição;

b) Estadual, o Tribunal de Justiça e outros, quando houver.

§ 3º Os limites para as despesas com pessoal do Poder Judiciário, a cargo da União por força do inciso XIII do art. 21 da Constituição, serão estabelecidos mediante aplicação da regra do § 1º.

§ 4º Nos Estados em que houver Tribunal de Contas dos Municípios, os percentuais definidos nas alíneas a e c do inciso II do *caput* serão, respectivamente, acrescidos e reduzidos em 0,4% (quatro décimos por cento).

§ 5º Para os fins previstos no art. 168 da Constituição, a entrega dos recursos financeiros correspondentes à despesa total com pessoal por Poder e órgão será a resultante da aplicação dos percentuais definidos neste artigo, ou aqueles fixados na lei de diretrizes orçamentárias.

§ 6º [\(VETADO\)](#)

Subseção II

Do Controle da Despesa Total com Pessoal

Art. 21. É nulo de pleno direito o ato que provoque aumento da despesa com pessoal e não atenda:

I - as exigências dos arts. 16 e 17 desta Lei Complementar, e o disposto no inciso XIII do art. 37 e no § 1º do art. 169 da Constituição;

II - o limite legal de comprometimento aplicado às despesas com pessoal inativo.

Parágrafo único. Também é nulo de pleno direito o ato de que resulte aumento da despesa com pessoal expedido nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão referido no art. 20.

Art. 22. A verificação do cumprimento dos limites estabelecidos nos arts. 19 e 20 será realizada ao final de cada quadrimestre.

Parágrafo único. Se a despesa total com pessoal exceder a 95% (noventa e cinco por cento) do limite, são vedados ao Poder ou órgão referido no art. 20 que houver incorrido no excesso:

I - concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão prevista no inciso X do art. 37 da Constituição;

II - criação de cargo, emprego ou função;

III - alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;

IV - provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança;

V - contratação de hora extra, salvo no caso do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição e as situações previstas na lei de diretrizes orçamentárias.

Art. 23. Se a despesa total com pessoal, do Poder ou órgão referido no art. 20, ultrapassar os limites definidos no mesmo artigo, sem prejuízo das medidas previstas no art. 22, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro, adotando-se, entre outras, as providências previstas nos §§ 3º e 4º do art. 169 da Constituição.

§ 1º No caso do inciso I do § 3º do art. 169 da Constituição, o objetivo poderá ser alcançado tanto pela extinção de cargos e funções quanto pela redução dos valores a eles atribuídos.

§ 2º É facultada a redução temporária da jornada de trabalho com adequação dos vencimentos à nova carga horária.

§ 3º Não alcançada a redução no prazo estabelecido, e enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá:

I - receber transferências voluntárias;

II - obter garantia, direta ou indireta, de outro ente;

III - contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

§ 4º As restrições do § 3º aplicam-se imediatamente se a despesa total com pessoal exceder o limite no primeiro quadrimestre do último ano do mandato dos titulares de Poder ou órgão referidos no art. 20.

Seção III

Das Despesas com a Seguridade Social

Art. 24. Nenhum benefício ou serviço relativo à seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a indicação da fonte de custeio total, nos termos do § 5º do art. 195 da Constituição, atendidas ainda as exigências do art. 17.

§ 1º É dispensada da compensação referida no art. 17 o aumento de despesa decorrente de:

I - concessão de benefício a quem satisfaça as condições de habilitação prevista na legislação pertinente;

II - expansão quantitativa do atendimento e dos serviços prestados;

III - reajustamento de valor do benefício ou serviço, a fim de preservar o seu valor real.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se a benefício ou serviço de saúde, previdência e assistência social, inclusive os destinados aos servidores públicos e militares, ativos e inativos, e aos pensionistas.

CAPÍTULO V

DAS TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS

Art. 25. Para efeito desta Lei Complementar, entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde.

§ 1º São exigências para a realização de transferência voluntária, além das estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias:

I - existência de dotação específica;

II - (VETADO)

III - observância do disposto no inciso X do art. 167 da Constituição;

IV - comprovação, por parte do beneficiário, de:

a) que se acha em dia quanto ao pagamento de tributos, empréstimos e financiamentos devidos ao ente transferidor, bem como quanto à prestação de contas de recursos anteriormente dele recebidos;

b) cumprimento dos limites constitucionais relativos à educação e à saúde;

c) observância dos limites das dívidas consolidada e mobiliária, de operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, de inscrição em Restos a Pagar e de despesa total com pessoal;

d) previsão orçamentária de contrapartida.

§ 2º É vedada a utilização de recursos transferidos em finalidade diversa da pactuada.

§ 3º Para fins da aplicação das sanções de suspensão de transferências voluntárias constantes desta Lei Complementar, excetuam-se aquelas relativas a ações de educação, saúde e assistência social.

CAPÍTULO VI

DA DESTINAÇÃO DE RECURSOS PÚBLICOS PARA O SETOR PRIVADO

Art. 26. A destinação de recursos para, direta ou indiretamente, cobrir necessidades de pessoas físicas ou débitos de pessoas jurídicas deverá ser autorizada por lei específica, atender às condições estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias e estar prevista no orçamento ou em seus créditos adicionais.

§ 1º O disposto no *caput* aplica-se a toda a administração indireta, inclusive fundações públicas e empresas estatais, exceto, no exercício de suas atribuições precípua, as instituições financeiras e o Banco Central do Brasil.

§ 2º Compreende-se incluída a concessão de empréstimos, financiamentos e refinanciamentos, inclusive as respectivas prorrogações e a composição de dívidas, a concessão de subvenções e a participação em constituição ou aumento de capital.

Art. 27. Na concessão de crédito por ente da Federação a pessoa física, ou jurídica que não esteja sob seu controle direto ou indireto, os encargos financeiros, comissões e despesas congêneres não serão inferiores aos definidos em lei ou ao custo de captação.

Parágrafo único. Dependem de autorização em lei específica as prorrogações e composições de dívidas decorrentes de operações de crédito, bem como a concessão de empréstimos ou financiamentos em desacordo com o *caput*, sendo o subsídio correspondente consignado na lei orçamentária.

Art. 28. Salvo mediante lei específica, não poderão ser utilizados recursos públicos, inclusive de operações de crédito, para socorrer instituições do Sistema Financeiro Nacional, ainda que mediante a concessão de empréstimos de recuperação ou financiamentos para mudança de controle acionário.

§ 1º A prevenção de insolvência e outros riscos ficará a cargo de fundos, e outros mecanismos, constituídos pelas instituições do Sistema Financeiro Nacional, na forma da lei.

§ 2º O disposto no *caput* não proíbe o Banco Central do Brasil de conceder às instituições financeiras operações de desconto e de empréstimos de prazo inferior a trezentos e sessenta dias.

CAPÍTULO VII

DA DÍVIDA E DO ENDIVIDAMENTO

Seção I

Definições Básicas

Art. 29. Para os efeitos desta Lei Complementar, são adotadas as seguintes definições:

I - dívida pública consolidada ou fundada: montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses;

II - dívida pública mobiliária: dívida pública representada por títulos emitidos pela União, inclusive os do Banco Central do Brasil, Estados e Municípios;

III - operação de crédito: compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros;

IV - concessão de garantia: compromisso de adimplência de obrigação financeira ou contratual assumida por ente da Federação ou entidade a ele vinculada;

V - refinanciamento da dívida mobiliária: emissão de títulos para pagamento do principal acrescido da atualização monetária.

§ 1º Equipara-se a operação de crédito a assunção, o reconhecimento ou a confissão de dívidas pelo ente da Federação, sem prejuízo do cumprimento das exigências dos arts. 15 e 16.

§ 2º Será incluída na dívida pública consolidada da União a relativa à emissão de títulos de responsabilidade do Banco Central do Brasil.

§ 3º Também integram a dívida pública consolidada as operações de crédito de prazo inferior a doze meses cujas receitas tenham constado do orçamento.

§ 4º O refinanciamento do principal da dívida mobiliária não excederá, ao término de cada exercício financeiro, o montante do final do exercício anterior, somado ao das operações de crédito autorizadas no orçamento para este efeito e efetivamente realizadas, acrescido de atualização monetária.

Seção II

Dos Limites da Dívida Pública e das Operações de Crédito

Art. 30. No prazo de noventa dias após a publicação desta Lei Complementar, o Presidente da República submeterá ao:

I - Senado Federal: proposta de limites globais para o montante da dívida consolidada da União, Estados e Municípios, cumprindo o que estabelece o inciso VI do art. 52 da Constituição, bem como de limites e condições relativos aos incisos VII, VIII e IX do mesmo artigo;

II - Congresso Nacional: projeto de lei que estabeleça limites para o montante da dívida mobiliária federal a que se refere o inciso XIV do art. 48 da Constituição, acompanhado da demonstração de sua adequação aos limites fixados para a dívida consolidada da União, atendido o disposto no inciso I do § 1º deste artigo.

§ 1º As propostas referidas nos incisos I e II do *caput* e suas alterações conterão:

I - demonstração de que os limites e condições guardam coerência com as normas estabelecidas nesta Lei Complementar e com os objetivos da política fiscal;

II - estimativas do impacto da aplicação dos limites a cada uma das três esferas de governo;

III - razões de eventual proposição de limites diferenciados por esfera de governo;

IV - metodologia de apuração dos resultados primário e nominal.

§ 2º As propostas mencionadas nos incisos I e II do *caput* também poderão ser apresentadas em termos de dívida líquida, evidenciando a forma e a metodologia de sua apuração.

§ 3º Os limites de que tratam os incisos I e II do *caput* serão fixados em percentual da receita corrente líquida para cada esfera de governo e aplicados igualmente a todos os entes da Federação que a integrem, constituindo, para cada um deles, limites máximos.

§ 4º Para fins de verificação do atendimento do limite, a apuração do montante da dívida consolidada será efetuada ao final de cada quadrimestre.

§ 5º No prazo previsto no art. 5º, o Presidente da República enviará ao Senado Federal ou ao Congresso Nacional, conforme o caso, proposta de manutenção ou alteração dos limites e condições previstos nos incisos I e II do *caput*.

§ 6º Sempre que alterados os fundamentos das propostas de que trata este artigo, em razão de instabilidade econômica ou alterações nas políticas monetária ou cambial, o Presidente da República poderá encaminhar ao Senado Federal ou ao Congresso Nacional solicitação de revisão dos limites.

§ 7º Os precatórios judiciais não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos integram a dívida consolidada, para fins de aplicação dos limites.

Seção III

Da Recondução da Dívida aos Limites

Art. 31. Se a dívida consolidada de um ente da Federação ultrapassar o respectivo limite ao final de um quadrimestre, deverá ser a ele reconduzida até o término dos três subseqüentes, reduzindo o excedente em pelo menos 25% (vinte e cinco por cento) no primeiro.

§ 1º Enquanto perdurar o excesso, o ente que nele houver incorrido:

I - estará proibido de realizar operação de crédito interna ou externa, inclusive por antecipação de receita, ressalvado o refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária;

II - obterá resultado primário necessário à recondução da dívida ao limite, promovendo, entre outras medidas, limitação de empenho, na forma do art. 9º.

§ 2º Vencido o prazo para retorno da dívida ao limite, e enquanto perdurar o excesso, o ente ficará também impedido de receber transferências voluntárias da União ou do Estado.

§ 3º As restrições do § 1º aplicam-se imediatamente se o montante da dívida exceder o limite no primeiro quadrimestre do último ano do mandato do Chefe do Poder Executivo.

§ 4º O Ministério da Fazenda divulgará, mensalmente, a relação dos entes que tenham ultrapassado os limites das dívidas consolidada e mobiliária.

§ 5º As normas deste artigo serão observadas nos casos de descumprimento dos limites da dívida mobiliária e das operações de crédito internas e externas.

Seção IV

Das Operações de Crédito

Subseção I

Da Contratação

Art. 32. O Ministério da Fazenda verificará o cumprimento dos limites e condições relativos à realização de operações de crédito de cada ente da Federação, inclusive das empresas por eles controladas, direta ou indiretamente.

§ 1º O ente interessado formalizará seu pleito fundamentando-o em parecer de seus órgãos técnicos e jurídicos, demonstrando a relação custo-benefício, o interesse econômico e social da operação e o atendimento das seguintes condições:

I - existência de prévia e expressa autorização para a contratação, no texto da lei orçamentária, em créditos adicionais ou lei específica;

II - inclusão no orçamento ou em créditos adicionais dos recursos provenientes da operação, exceto no caso de operações por antecipação de receita;

III - observância dos limites e condições fixados pelo Senado Federal;

IV - autorização específica do Senado Federal, quando se tratar de operação de crédito externo;

V - atendimento do disposto no inciso III do art. 167 da Constituição;

VI - observância das demais restrições estabelecidas nesta Lei Complementar.

§ 2º As operações relativas à dívida mobiliária federal autorizadas, no texto da lei orçamentária ou de créditos adicionais, serão objeto de processo simplificado que atenda às suas especificidades.

§ 3º Para fins do disposto no inciso V do § 1º, considerar-se-á, em cada exercício financeiro, o total dos recursos de operações de crédito nele ingressados e o das despesas de capital executadas, observado o seguinte:

I - não serão computadas nas despesas de capital as realizadas sob a forma de empréstimo ou financiamento a contribuinte, com o intuito de promover incentivo fiscal, tendo por base tributo de competência do ente da Federação, se resultar a diminuição, direta ou indireta, do ônus deste;

II - se o empréstimo ou financiamento a que se refere o inciso I for concedido por instituição financeira controlada pelo ente da Federação, o valor da operação será deduzido das despesas de capital;

III - (VETADO)

§ 4º Sem prejuízo das atribuições próprias do Senado Federal e do Banco Central do Brasil, o Ministério da Fazenda efetuará o registro eletrônico centralizado e atualizado das dívidas públicas interna e externa, garantido o acesso público às informações, que incluirão:

I - encargos e condições de contratação;

II - saldos atualizados e limites relativos às dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito e concessão de garantias.

§ 5º Os contratos de operação de crédito externo não conterão cláusula que importe na compensação automática de débitos e créditos.

Art. 33. A instituição financeira que contratar operação de crédito com ente da Federação, exceto quando relativa à dívida mobiliária ou à externa, deverá exigir comprovação de que a operação atende às condições e limites estabelecidos.

§ 1º A operação realizada com infração do disposto nesta Lei Complementar será considerada nula, procedendo-se ao seu cancelamento, mediante a devolução do principal, vedados o pagamento de juros e demais encargos financeiros.

§ 2º Se a devolução não for efetuada no exercício de ingresso dos recursos, será consignada reserva específica na lei orçamentária para o exercício seguinte.

§ 3º Enquanto não efetuado o cancelamento, a amortização, ou constituída a reserva, aplicam-se as sanções previstas nos incisos do § 3º do art. 23.

§ 4º Também se constituirá reserva, no montante equivalente ao excesso, se não atendido o disposto no inciso III do art. 167 da Constituição, consideradas as disposições do § 3º do art. 32.

Subseção II

Das Vedações

Art. 34. O Banco Central do Brasil não emitirá títulos da dívida pública a partir de dois anos após a publicação desta Lei Complementar.

Art. 35. É vedada a realização de operação de crédito entre um ente da Federação, diretamente ou por intermédio de fundo, autarquia, fundação ou empresa estatal dependente, e outro, inclusive suas entidades da administração indireta, ainda que sob a forma de novação, refinanciamento ou postergação de dívida contraída anteriormente.

§ 1º Excetuam-se da vedação a que se refere o *caput* as operações entre instituição financeira estatal e outro ente da Federação, inclusive suas entidades da administração indireta, que não se destinem a:

I - financiar, direta ou indiretamente, despesas correntes;

II - refinarciar dívidas não contraídas junto à própria instituição concedente.

§ 2º O disposto no *caput* não impede Estados e Municípios de comprar títulos da dívida da União como aplicação de suas disponibilidades.

Art. 36. É proibida a operação de crédito entre uma instituição financeira estatal e o ente da Federação que a controle, na qualidade de beneficiário do empréstimo.

Parágrafo único. O disposto no *caput* não proíbe instituição financeira controlada de adquirir, no mercado, títulos da dívida pública para atender investimento de seus clientes, ou títulos da dívida de emissão da União para aplicação de recursos próprios.

Art. 37. Equiparam-se a operações de crédito e estão vedados:

I - captação de recursos a título de antecipação de receita de tributo ou contribuição cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido, sem prejuízo do disposto no § 7º do art. 150 da Constituição;

II - recebimento antecipado de valores de empresa em que o Poder Público detenha, direta ou indiretamente, a maioria do capital social com direito a voto, salvo lucros e dividendos, na forma da legislação;

III - assunção direta de compromisso, confissão de dívida ou operação assemelhada, com fornecedor de bens, mercadorias ou serviços, mediante emissão, aceite ou aval de título de crédito, não se aplicando esta vedação a empresas estatais dependentes;

IV - assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento a *posteriori* de bens e serviços.

Subseção III

Das Operações de Crédito por Antecipação de Receita Orçamentária

Art. 38. A operação de crédito por antecipação de receita destina-se a atender insuficiência de caixa durante o exercício financeiro e cumprirá as exigências mencionadas no art. 32 e mais as seguintes:

I - realizar-se-á somente a partir do décimo dia do início do exercício;

II - deverá ser liquidada, com juros e outros encargos incidentes, até o dia dez de dezembro de cada ano;

III - não será autorizada se forem cobrados outros encargos que não a taxa de juros da operação, obrigatoriamente prefixada ou indexada à taxa básica financeira, ou à que vier a esta substituir;

IV - estará proibida:

- a) enquanto existir operação anterior da mesma natureza não integralmente resgatada;
- b) no último ano de mandato do Presidente, Governador ou Prefeito Municipal.

§ 1º As operações de que trata este artigo não serão computadas para efeito do que dispõe o inciso III do art. 167 da Constituição, desde que liquidadas no prazo definido no inciso II do *caput*.

§ 2º As operações de crédito por antecipação de receita realizadas por Estados ou Municípios serão efetuadas mediante abertura de crédito junto à instituição financeira vencedora em processo competitivo eletrônico promovido pelo Banco Central do Brasil.

§ 3º O Banco Central do Brasil manterá sistema de acompanhamento e controle do saldo do crédito aberto e, no caso de inobservância dos limites, aplicará as sanções cabíveis à instituição credora.

Subseção IV

Das Operações com o Banco Central do Brasil

Art. 39. Nas suas relações com ente da Federação, o Banco Central do Brasil está sujeito às vedações constantes do art. 35 e mais às seguintes:

I - compra de título da dívida, na data de sua colocação no mercado, ressalvado o disposto no § 2º deste artigo;

II - permuta, ainda que temporária, por intermédio de instituição financeira ou não, de título da dívida de ente da Federação por título da dívida pública federal, bem como a operação de compra e venda, a termo, daquele título, cujo efeito final seja semelhante à permuta;

III - concessão de garantia.

§ 1º O disposto no inciso II, *in fine*, não se aplica ao estoque de Letras do Banco Central do Brasil, Série Especial, existente na carteira das instituições financeiras, que pode ser refinanciado mediante novas operações de venda a termo.

§ 2º O Banco Central do Brasil só poderá comprar diretamente títulos emitidos pela União para refinar a dívida mobiliária federal que estiver vencendo na sua carteira.

§ 3º A operação mencionada no § 2º deverá ser realizada à taxa média e condições alcançadas no dia, em leilão público.

§ 4º É vedado ao Tesouro Nacional adquirir títulos da dívida pública federal existentes na carteira do Banco Central do Brasil, ainda que com cláusula de reversão, salvo para reduzir a dívida mobiliária.

Seção V

Da Garantia e da Contragarantia

Art. 40. Os entes poderão conceder garantia em operações de crédito internas ou externas, observados o disposto neste artigo, as normas do art. 32 e, no caso da União, também os limites e as condições estabelecidos pelo Senado Federal.

§ 1º A garantia estará condicionada ao oferecimento de contragarantia, em valor igual ou superior ao da garantia a ser concedida, e à adimplência da entidade que a pleitear relativamente a suas obrigações junto ao garantidor e às entidades por este controladas, observado o seguinte:

- I - não será exigida contragarantia de órgãos e entidades do próprio ente;

II - a contragarantia exigida pela União a Estado ou Município, ou pelos Estados aos Municípios, poderá consistir na vinculação de receitas tributárias diretamente arrecadadas e provenientes de transferências constitucionais, com outorga de poderes ao garantidor para retê-las e empregar o respectivo valor na liquidação da dívida vencida.

§ 2º No caso de operação de crédito junto a organismo financeiro internacional, ou a instituição federal de crédito e fomento para o repasse de recursos externos, a União só prestará garantia a ente que atenda, além do disposto no § 1º, as exigências legais para o recebimento de transferências voluntárias.

§ 3º [\(VETADO\)](#)

§ 4º [\(VETADO\)](#)

§ 5º É nula a garantia concedida acima dos limites fixados pelo Senado Federal.

§ 6º É vedado às entidades da administração indireta, inclusive suas empresas controladas e subsidiárias, conceder garantia, ainda que com recursos de fundos.

§ 7º O disposto no § 6º não se aplica à concessão de garantia por:

I - empresa controlada a subsidiária ou controlada sua, nem à prestação de contragarantia nas mesmas condições;

II - instituição financeira a empresa nacional, nos termos da lei.

§ 8º Excetua-se do disposto neste artigo a garantia prestada:

I - por instituições financeiras estatais, que se submeterão às normas aplicáveis às instituições financeiras privadas, de acordo com a legislação pertinente;

II - pela União, na forma de lei federal, a empresas de natureza financeira por ela controladas, direta e indiretamente, quanto às operações de seguro de crédito à exportação.

§ 9º Quando honrarem dívida de outro ente, em razão de garantia prestada, a União e os Estados poderão condicionar as transferências constitucionais ao ressarcimento daquele pagamento.

§ 10. O ente da Federação cuja dívida tiver sido honrada pela União ou por Estado, em decorrência de garantia prestada em operação de crédito, terá suspenso o acesso a novos créditos ou financiamentos até a total liquidação da mencionada dívida.

Seção VI

Dos Restos a Pagar

Art. 41. [\(VETADO\)](#)

Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.

CAPÍTULO VIII

DA GESTÃO PATRIMONIAL

Seção I

Das Disponibilidades de Caixa

Art. 43. As disponibilidades de caixa dos entes da Federação serão depositadas conforme estabelece o § 3º do art. 164 da Constituição.

§ 1º As disponibilidades de caixa dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos, ainda que vinculadas a fundos específicos a que se referem os arts. 249 e 250 da Constituição, ficarão depositadas em conta separada das demais disponibilidades de cada ente e aplicadas nas condições de mercado, com observância dos limites e condições de proteção e prudência financeira.

§ 2º É vedada a aplicação das disponibilidades de que trata o § 1º em:

I - títulos da dívida pública estadual e municipal, bem como em ações e outros papéis relativos às empresas controladas pelo respectivo ente da Federação;

II - empréstimos, de qualquer natureza, aos segurados e ao Poder Público, inclusive a suas empresas controladas.

Seção II

Da Preservação do Patrimônio Público

Art. 44. É vedada a aplicação da receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos.

Art. 45. Observado o disposto no § 5º do art. 5º, a lei orçamentária e as de créditos adicionais só incluirão novos projetos após adequadamente atendidos os em andamento e contempladas as despesas de conservação do patrimônio público, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias.

Parágrafo único. O Poder Executivo de cada ente encaminhará ao Legislativo, até a data do envio do projeto de lei de diretrizes orçamentárias, relatório com as informações necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo, ao qual será dada ampla divulgação.

Art. 46. É nulo de pleno direito ato de desapropriação de imóvel urbano expedido sem o atendimento do disposto no § 3º do art. 182 da Constituição, ou prévio depósito judicial do valor da indenização.

Seção III

Das Empresas Controladas pelo Setor Público

Art. 47. A empresa controlada que firmar contrato de gestão em que se estabeleçam objetivos e metas de desempenho, na forma da lei, disporá de autonomia gerencial, orçamentária e financeira, sem prejuízo do disposto no inciso II do § 5º do art. 165 da Constituição.

Parágrafo único. A empresa controlada incluirá em seus balanços trimestrais nota explicativa em que informará:

I - fornecimento de bens e serviços ao controlador, com respectivos preços e condições, comparando-os com os praticados no mercado;

II - recursos recebidos do controlador, a qualquer título, especificando valor, fonte e destinação;

III - venda de bens, prestação de serviços ou concessão de empréstimos e financiamentos com preços, taxas, prazos ou condições diferentes dos vigentes no mercado.

CAPÍTULO IX

DA TRANSPARÊNCIA, CONTROLE E FISCALIZAÇÃO

Seção I

Da Transparência da Gestão Fiscal

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.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

Art. 49. As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

Parágrafo único. A prestação de contas da União conterá demonstrativos do Tesouro Nacional e das agências financeiras oficiais de fomento, incluído o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, especificando os empréstimos e financiamentos concedidos com recursos oriundos dos orçamentos fiscal e da seguridade social e, no caso das agências financeiras, avaliação circunstanciada do impacto fiscal de suas atividades no exercício.

Seção II

Da Escrituração e Consolidação das Contas

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

I - a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;

II - a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;

III - as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente;

IV - as receitas e despesas previdenciárias serão apresentadas em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos;

V - as operações de crédito, as inscrições em Restos a Pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros, deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor;

VI - a demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos.

§ 1º No caso das demonstrações conjuntas, excluir-se-ão as operações intragovernamentais.

§ 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Art. 51. O Poder Executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público.

§ 1º Os Estados e os Municípios encaminharão suas contas ao Poder Executivo da União nos seguintes prazos:

I - Municípios, com cópia para o Poder Executivo do respectivo Estado, até trinta de abril;

II - Estados, até trinta e um de maio.

§ 2º O descumprimento dos prazos previstos neste artigo impedirá, até que a situação seja regularizada, que o ente da Federação receba transferências voluntárias e contrate operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária.

Seção III

Do Relatório Resumido da Execução Orçamentária

Art. 52. O relatório a que se refere o § 3º do art. 165 da Constituição abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público, será publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre e composto de:

I - balanço orçamentário, que especificará, por categoria econômica, as:

a) receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada;

b) despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo;

II - demonstrativos da execução das:

a) receitas, por categoria econômica e fonte, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre, a realizada no exercício e a previsão a realizar;

b) despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando dotação inicial, dotação para o exercício, despesas empenhada e liquidada, no bimestre e no exercício;

c) despesas, por função e subfunção.

§ 1º Os valores referentes ao refinanciamento da dívida mobiliária constarão destacadamente nas receitas de operações de crédito e nas despesas com amortização da dívida.

§ 2º O descumprimento do prazo previsto neste artigo sujeita o ente às sanções previstas no § 2º do art. 51.

Art. 53. Acompanharão o Relatório Resumido demonstrativos relativos a:

I - apuração da receita corrente líquida, na forma definida no inciso IV do art. 2º, sua evolução, assim como a previsão de seu desempenho até o final do exercício;

II - receitas e despesas previdenciárias a que se refere o inciso IV do art. 50;

III - resultados nominal e primário;

IV - despesas com juros, na forma do inciso II do art. 4º;

V - Restos a Pagar, detalhando, por Poder e órgão referido no art. 20, os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar.

§ 1º O relatório referente ao último bimestre do exercício será acompanhado também de demonstrativos:

I - do atendimento do disposto no inciso III do art. 167 da Constituição, conforme o § 3º do art. 32;

II - das projeções atuariais dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos;

III - da variação patrimonial, evidenciando a alienação de ativos e a aplicação dos recursos dela decorrentes.

§ 2º Quando for o caso, serão apresentadas justificativas:

I - da limitação de empenho;

II - da frustração de receitas, especificando as medidas de combate à sonegação e à evasão fiscal, adotadas e a adotar, e as ações de fiscalização e cobrança.

Seção IV

Do Relatório de Gestão Fiscal

Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal, assinado pelo:

I - Chefe do Poder Executivo;

II - Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo;

III - Presidente de Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário;

IV - Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados.

Parágrafo único. O relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20.

Art. 55. O relatório conterá:

I - comparativo com os limites de que trata esta Lei Complementar, dos seguintes montantes:

- a) despesa total com pessoal, distinguindo a com inativos e pensionistas;
- b) dívidas consolidada e mobiliária;
- c) concessão de garantias;
- d) operações de crédito, inclusive por antecipação de receita;
- e) despesas de que trata o inciso II do art. 4º;

II - indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites;

III - demonstrativos, no último quadrimestre:

- a) do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro;
- b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:
 - 1) liquidadas;
 - 2) empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41;
 - 3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;
 - 4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;
- c) do cumprimento do disposto no inciso II e na alínea *b* do inciso IV do art. 38.

§ 1º O relatório dos titulares dos órgãos mencionados nos incisos II, III e IV do art. 54 conterá apenas as informações relativas à alínea *a* do inciso I, e os documentos referidos nos incisos II e III.

§ 2º O relatório será publicado até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder, com amplo acesso ao público, inclusive por meio eletrônico.

§ 3º O descumprimento do prazo a que se refere o § 2º sujeita o ente à sanção prevista no § 2º do art. 51.

§ 4º Os relatórios referidos nos arts. 52 e 54 deverão ser elaborados de forma padronizada, segundo modelos que poderão ser atualizados pelo conselho de que trata o art. 67.

Seção V

Das Prestações de Contas

Art. 56. As contas prestadas pelos Chefes do Poder Executivo incluirão, além das suas próprias, as dos Presidentes dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Chefe do Ministério Público, referidos no art. 20, as quais receberão parecer prévio, separadamente, do respectivo Tribunal de Contas.

§ 1º As contas do Poder Judiciário serão apresentadas no âmbito:

I - da União, pelos Presidentes do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais Superiores, consolidando as dos respectivos tribunais;

II - dos Estados, pelos Presidentes dos Tribunais de Justiça, consolidando as dos demais tribunais.

§ 2º O parecer sobre as contas dos Tribunais de Contas será proferido no prazo previsto no art. 57 pela comissão mista permanente referida no § 1º do art. 166 da Constituição ou equivalente das Casas Legislativas estaduais e municipais.

§ 3º Será dada ampla divulgação dos resultados da apreciação das contas, julgadas ou tomadas.

Art. 57. Os Tribunais de Contas emitirão parecer prévio conclusivo sobre as contas no prazo de sessenta dias do recebimento, se outro não estiver estabelecido nas constituições estaduais ou nas leis orgânicas municipais.

§ 1º No caso de Municípios que não sejam capitais e que tenham menos de duzentos mil habitantes o prazo será de cento e oitenta dias.

§ 2º Os Tribunais de Contas não entrarão em recesso enquanto existirem contas de Poder, ou órgão referido no art. 20, pendentes de parecer prévio.

Art. 58. A prestação de contas evidenciará o desempenho da arrecadação em relação à previsão, destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições.

Seção VI

Da Fiscalização da Gestão Fiscal

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;

II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;

III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;

IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;

V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;

VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

§ 1º Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem:

I - a possibilidade de ocorrência das situações previstas no inciso II do art. 4º e no art. 9º;

II - que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% (noventa por cento) do limite;

III - que os montantes das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantia se encontram acima de 90% (noventa por cento) dos respectivos limites;

IV - que os gastos com inativos e pensionistas se encontram acima do limite definido em lei;

V - fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária.

§ 2º Compete ainda aos Tribunais de Contas verificar os cálculos dos limites da despesa total com pessoal de cada Poder e órgão referido no art. 20.

§ 3º O Tribunal de Contas da União acompanhará o cumprimento do disposto nos §§ 2º, 3º e 4º do art. 39.

CAPÍTULO X

DISPOSIÇÕES FINAIS E TRANSITÓRIAS

Art. 60. Lei estadual ou municipal poderá fixar limites inferiores àqueles previstos nesta Lei Complementar para as dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito e concessão de garantias.

Art. 61. Os títulos da dívida pública, desde que devidamente escriturados em sistema centralizado de liquidação e custódia, poderão ser oferecidos em caução para garantia de empréstimos, ou em outras transações previstas em lei, pelo seu valor econômico, conforme definido pelo Ministério da Fazenda.

Art. 62. Os Municípios só contribuirão para o custeio de despesas de competência de outros entes da Federação se houver:

I - autorização na lei de diretrizes orçamentárias e na lei orçamentária anual;

II - convênio, acordo, ajuste ou congênere, conforme sua legislação.

Art. 63. É facultado aos Municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes optar por:

I - aplicar o disposto no art. 22 e no § 4º do art. 30 ao final do semestre;

II - divulgar semestralmente:

a) [\(VETADO\)](#)

b) o Relatório de Gestão Fiscal;

c) os demonstrativos de que trata o art. 53;

III - elaborar o Anexo de Política Fiscal do plano plurianual, o Anexo de Metas Fiscais e o Anexo de Riscos Fiscais da lei de diretrizes orçamentárias e o anexo de que trata o inciso I do art. 5º a partir do quinto exercício seguinte ao da publicação desta Lei Complementar.

§ 1º A divulgação dos relatórios e demonstrativos deverá ser realizada em até trinta dias após o encerramento do semestre.

§ 2º Se ultrapassados os limites relativos à despesa total com pessoal ou à dívida consolidada, enquanto perdurar esta situação, o Município ficará sujeito aos mesmos prazos de verificação e de retorno ao limite definidos para os demais entes.

Art. 64. A União prestará assistência técnica e cooperação financeira aos Municípios para a modernização das respectivas administrações tributária, financeira, patrimonial e previdenciária, com vistas ao cumprimento das normas desta Lei Complementar.

§ 1º A assistência técnica consistirá no treinamento e desenvolvimento de recursos humanos e na transferência de tecnologia, bem como no apoio à divulgação dos instrumentos de que trata o art. 48 em meio eletrônico de amplo acesso público.

§ 2º A cooperação financeira compreenderá a doação de bens e valores, o financiamento por intermédio das instituições financeiras federais e o repasse de recursos oriundos de operações externas.

Art. 65. Na ocorrência de calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional, no caso da União, ou pelas Assembléias Legislativas, na hipótese dos Estados e Municípios, enquanto perdurar a situação:

I - serão suspensas a contagem dos prazos e as disposições estabelecidas nos arts. 23 , 31 e 70;

II - serão dispensados o atingimento dos resultados fiscais e a limitação de empenho prevista no art. 9º.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no *caput* no caso de estado de defesa ou de sítio, decretado na forma da Constituição.

Art. 66. Os prazos estabelecidos nos arts. 23, 31 e 70 serão duplicados no caso de crescimento real baixo ou negativo do Produto Interno Bruto (PIB) nacional, regional ou estadual por período igual ou superior a quatro trimestres.

§ 1º Entende-se por baixo crescimento a taxa de variação real acumulada do Produto Interno Bruto inferior a 1% (um por cento), no período correspondente aos quatro últimos trimestres.

§ 2º A taxa de variação será aquela apurada pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística ou outro órgão que vier a substituí-la, adotada a mesma metodologia para apuração dos PIB nacional, estadual e regional.

§ 3º Na hipótese do *caput*, continuarão a ser adotadas as medidas previstas no art. 22.

§ 4º Na hipótese de se verificarem mudanças drásticas na condução das políticas monetária e cambial, reconhecidas pelo Senado Federal, o prazo referido no *caput* do art. 31 poderá ser ampliado em até quatro quadrimestres.

Art. 67. O acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal serão realizados por conselho de gestão fiscal, constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade, visando a:

I - harmonização e coordenação entre os entes da Federação;

II - disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público, na arrecadação de receitas, no controle do endividamento e na transparência da gestão fiscal;

III - adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal de que trata esta Lei Complementar, normas e padrões mais simples para os pequenos Municípios, bem como outros, necessários ao controle social;

IV - divulgação de análises, estudos e diagnósticos.

§ 1º O conselho a que se refere o *caput* instituirá formas de premiação e reconhecimento público aos titulares de Poder que alcançarem resultados meritórios em suas políticas de desenvolvimento social, conjugados com a prática de uma gestão fiscal pautada pelas normas desta Lei Complementar.

§ 2º Lei disporá sobre a composição e a forma de funcionamento do conselho.

Art. 68. Na forma do art. 250 da Constituição, é criado o Fundo do Regime Geral de Previdência Social, vinculado ao Ministério da Previdência e Assistência Social, com a finalidade de prover recursos para o pagamento dos benefícios do regime geral da previdência social.

§ 1º O Fundo será constituído de:

I - bens móveis e imóveis, valores e rendas do Instituto Nacional do Seguro Social não utilizados na operacionalização deste;

II - bens e direitos que, a qualquer título, lhe sejam adjudicados ou que lhe vierem a ser vinculados por força de lei;

III - receita das contribuições sociais para a seguridade social, previstas na alínea *a* do inciso I e no inciso II do art. 195 da Constituição;

IV - produto da liquidação de bens e ativos de pessoa física ou jurídica em débito com a Previdência Social;

V - resultado da aplicação financeira de seus ativos;

VI - recursos provenientes do orçamento da União.

§ 2º O Fundo será gerido pelo Instituto Nacional do Seguro Social, na forma da lei.

Art. 69. O ente da Federação que mantiver ou vier a instituir regime próprio de previdência social para seus servidores conferir-lhe-á caráter contributivo e o organizará com base em normas de contabilidade e atuária que preservem seu equilíbrio financeiro e atuarial.

Art. 70. O Poder ou órgão referido no art. 20 cuja despesa total com pessoal no exercício anterior ao da publicação desta Lei Complementar estiver acima dos limites estabelecidos nos arts. 19 e 20 deverá enquadrar-se no respectivo limite em até dois exercícios, eliminando o excesso, gradualmente, à razão de, pelo menos, 50% a.a. (cinquenta por cento ao ano), mediante a adoção, entre outras, das medidas previstas nos arts. 22 e 23.

Parágrafo único. A inobservância do disposto no *caput*, no prazo fixado, sujeita o ente às sanções previstas no § 3º do art. 23.

Art. 71. Ressalvada a hipótese do inciso X do art. 37 da Constituição, até o término do terceiro exercício financeiro seguinte à entrada em vigor desta Lei Complementar, a despesa total com pessoal dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 não ultrapassará, em percentual da receita

corrente líquida, a despesa verificada no exercício imediatamente anterior, acrescida de até 10% (dez por cento), se esta for inferior ao limite definido na forma do art. 20.

Art. 72. A despesa com serviços de terceiros dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 não poderá exceder, em percentual da receita corrente líquida, a do exercício anterior à entrada em vigor desta Lei Complementar, até o término do terceiro exercício seguinte.

Art. 73. As infrações dos dispositivos desta Lei Complementar serão punidas segundo o [Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940](#) (Código Penal); a [Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950](#); o [Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967](#); a [Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992](#); e demais normas da legislação pertinente.

Art. 74. Esta Lei Complementar entra em vigor na data da sua publicação.

Art. 75. Revoga-se a [Lei Complementar nº 96, de 31 de maio de 1999](#).

Brasília, 4 de maio de 2000; 179º da Independência e 112º da República.

FERNANDO HENRIQUE CARDOSO

Pedro Malan

Martus Tavares

6.3 GLOSSÁRIO

AÇÃO

É o desdobramento de um programa de governo e subdivide-se em:

- a) Projeto: instrumento de programação orçamentária para alcançar o objetivo de um programa;
- b) atividade: é o instrumento de programação orçamentária para alcançar o objetivo de um programa;
- c) operação especial: despesas relativas a: transferências a outros entes da Federação, podendo ser, obrigatórias ou voluntárias; transferências a pessoas (físicas e jurídicas); proventos de inativos; pagamentos de sentenças judiciais; operações de financiamento e empréstimos e suas amortizações e encargos; aquisição de títulos ou integralização de cotas de fundos de participação.

ADMINISTRAÇÃO DIRETA

Representa o conjunto de Secretarias que respondem pelos serviços integrados na estrutura administrativa do Estado. (art. 4º. inciso I, do Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967).

ADMINISTRAÇÃO INDIRETA

Compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria; autarquias; empresas Públicas; sociedade de Economia Mista; fundações Públicas; órgãos de Regime Especial.

(Base legal: art. 4º, inciso II do Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967)

ALTERAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Transação criada para introduzir no sistema as despesas de programação financeira do orçamento e quaisquer alterações deste.

AMORTIZAÇÃO

Parcela referente ao pagamento do valor principal do empréstimo ou financiamento.

AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA

Despesas com o pagamento do principal e da atualização monetária e cambial referente a operações de crédito internas e externas contratadas.

AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS

Fonte de receita que corresponde à amortização, inclusive dos valores relativos à correção monetária, de empréstimos concedidos.

AQUISIÇÃO DE ATIVOS

Despesas com a aquisição de ativos, decorrentes de saneamento financeiro de Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista, de acordo com a legislação em vigor e cláusulas contratuais.

ATIVIDADE

Conjunto de operações que se realizam de modo contínuo concorrendo para a manutenção da ação do governo, com resultados que geralmente podem ser medidos quantitativa ou qualitativamente.

AUTARQUIA

Serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada. (art. 5º, inciso I, do Decreto-lei 200, de 25 de fevereiro de 1967).

AUXÍLIOS

Despesas decorrentes da Lei de Orçamento destinadas a atender despesas de Municípios e Entidades Privadas sem fins lucrativos.

BALANÇO

Demonstrativo contábil que apresenta, num dado momento, a situação do patrimônio de uma entidade.

BALANÇO FINANCEIRO

Demonstrativo contábil de ingressos e dispêndios (entradas e saídas) de recursos financeiros a título de receitas e despesas orçamentárias, bem como recebimentos e pagamentos de natureza extra-orçamentárias, além dos saldos de disponibilidades do exercício anterior e do exercício seguinte.

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

Demonstrativo contábil das Receitas Previstas e das Despesas Fixadas no Orçamento Fiscal, em confronto com as Receitas e Despesas Realizadas, evidenciando, ainda, as diferenças entre elas .

BALANÇO PATRIMONIAL

Demonstrativo contábil que evidencia o Ativo Financeiro e o Não Financeiro, o Passivo Financeiro e o Não Financeiro, o Saldo Patrimonial e as Contas de Compensação, sintetizando os bens, valores, créditos e obrigações do Estado.

CAPITALIZAÇÃO

Adição de juros, correção monetária ou ambos, ao saldo devedor durante um determinado período.

CONSTITUIÇÃO OU AUMENTO DE CAPITAL DE EMPRESAS

Constituição ou aumento de capital de empresas industriais, agrícolas, comerciais ou financeiras, mediante subscrição de ações representativas do seu capital social.

CONTRIBUIÇÕES

Transferência destinada a entidades de direito público ou privado, sem finalidade lucrativa. É concedida em virtude da lei especial, para atender o ônus ou encargo assumido pelo Estado (art. 63 e § 2º, do Decreto - lei nº 200, de 23 de dezembro de 1986).

CONVÊNIO

Instrumento que formaliza acordos entre entidades do setor público e/ou entidades do setor privado, com a finalidade de realizar serviços de interesse recíproco e em regime de mútua cooperação.

DÉFICIT ORÇAMENTÁRIO

É a diferença caracterizada pela execução da Despesa maior que a Receita arrecadada num determinado período.

DESPESA DE CAPITAL

É a despesa que resulta no acréscimo do patrimônio do Órgão ou Entidade que a realiza, aumentando, dessa forma sua riqueza patrimonial.

DESPESA EMPENHADA

Corresponde à primeira fase da despesa, que é o ato da autoridade competente que cria para o Estado, obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

DESPESA NÃO PROCESSADA (Não Liquidada)

É aquela cujo empenho foi legalmente emitido e que depende da fase de liquidação, ou seja, do reconhecimento da correspondente despesa.

DESPESA PROCESSADA (Liquidada)

É aquela cujo empenho foi entregue ao credor, que por sua vez forneceu o material, prestou o serviço ou ainda executou a obra, e a despesa foi reconhecida.

DESPESAS CORRENTES

Classificam-se nesta categoria todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

São despesas de exercícios encerrados, para os quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, mas que não tenham sido processados na época própria. Representam, ainda, os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, que poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminadas por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica. (art. 37, Lei nº4.320, de 17 de março de 1964).

DESPESAS DE PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS

Despesas com o pagamento pelo efetivo exercício do cargo ou do emprego ou de função de confiança no setor público, quer civil ou militar, ativo ou inativo, exceto aqueles prestados sob condição de estagiários e por pessoas físicas sem vínculo empregatício, bem como as obrigações de responsabilidade do empregador.

DÍVIDA ATIVA

É a inscrição que se faz em conta de devedores, relacionadas a tributos, multas e créditos da Fazenda Pública, lançados mas não cobrados ou não recolhidos no exercício de origem. (art. 39, Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964).

DÍVIDA PÚBLICA CONSOLIDADA OU DÍVIDA PÚBLICA FUNDADA

Montante total apurado sem duplicidade das obrigações financeiras do ente da federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses.

DÍVIDA PÚBLICA MOBILIÁRIA

Dívida pública representada por títulos emitidos pela União, inclusive os do Banco Central, Estados e Municípios.

DISPONIBILIDADE FINANCEIRA

Diferença entre o ativo e o passivo financeiro no final do exercício.

DOTAÇÃO INICIAL

Representa o valor da dotação inicial constante da Lei do Orçamento Anual .

DOTAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Importância consignada no orçamento ou em crédito adicional, para atender determinada despesa.

DOTAÇÃO PARA O EXERCÍCIO

Dotação inicial constante da Lei Orçamentária Anual mais os créditos adicionais abertos e/ou reabertos durante o exercício, menos as anulações correspondentes.

ELEMENTO DE DESPESA

Estrutura codificada da despesa pública de que se serve a administração pública para registrar e acompanhar suas atividades. (art. 15, Lei nº4.320, de 17 de março de 1964).

EMPENHO DE DESPESA

Ato emanado de autoridade competente, que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. (art. 58, Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964).

EQUIPAMENTOS E MATERIAL PERMANENTE

Despesas com aquisição de Aparelhos, Equipamentos e Máquinas para uso em Escritório; Aparelhos, Equipamentos e Máquinas para uso em Engenharia, Oficinas e Produção Industrial; Aparelhos, Equipamentos e Máquinas Agropecuárias; Veículos de Transportes e Serviços; Animais de Raça, Reprodução e Tração; Mobiliário em Geral; Acervos em Geral; Aparelhos, Equipamentos e Máquinas para Comunicação, Cine, Foto e Som; Aparelhos, Equipamentos e Máquinas para Serviços de Policiamento e Proteção; Instrumentos Musicais; Aparelhos, Equipamentos e Máquinas para Cozinha e Limpeza; Aparelhos, Equipamentos e Máquinas Médico-Hospitalar, Odontológico, Laboratorial e Fisioterápico; Aparelhos, Equipamentos de Informática e Software; Outros Bens Permanentes.

EXERCÍCIO FINANCEIRO

Período correspondente à execução orçamentária, financeira e patrimonial coincidente com o ano civil.

FONTE DE RECURSO

Indica a origem de recursos orçamentários transferidos para um determinado Órgão/Entidade, destinados à manutenção das suas atividades permanente programadas.

FUNÇÃO

Corresponde ao nível máximo de agregação das ações desenvolvidas pelo setor público.

FUNDOS ROTATIVOS

Despesas destinadas à manutenção, pequenos reparos e aquisição de material de consumo e outros gastos correntes de cada Escola/Delegacia/Fórum, inclusive a alimentação de presos recolhidos nas cadeias públicas e despesas com reformas, melhoria ou ampliação de Escola, cujas verbas tem destinação específica, conforme legislação em vigor.

GESTÃO

Parcela do patrimônio de uma entidade, que tendo ou não personalidade jurídica própria, deva ter demonstrações, acompanhamento e controles distintos, caracterizada por Gestão Tesouro e Gestão Fundo.

GESTÃO TESOURO

Parcela de recursos previstos no Orçamento Geral do Estado para os Órgãos da Administração Direta, sendo a principal Gestão desses Órgãos.

GRUPO DE DESPESA (Espécies)

Classificação da despesa quanto a sua natureza compreendendo: 1 – Pessoal e Encargos Sociais; 2 – Juros e Encargos da Dívida; 3 – Outras Despesas Correntes; 4 – Investimentos; 5 – Inversões Financeiras; 6 – Amortização da Dívida; 7 – Outras Despesas de Capital.

INSUFICIÊNCIA FINANCEIRA

Quando o passivo financeiro se apresenta maior do que o ativo financeiro.

INVERSÕES FINANCEIRAS

Caracteriza a despesa com a aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização e também à aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital e com a constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros.

INVESTIMENTO

Denominação de despesa destinada ao planejamento e execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização de obras, bem como a programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento de capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro.

JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA

Despesas com o pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito internas e externas, contraídas pelo Poder Público.

JUROS SOBRE A DÍVIDA POR CONTRATO

Despesas com juros referentes a operações de crédito (internas e externas) efetivamente contratadas e parcelamento de dívidas reconhecidas junto a órgãos federais.

LIQUIDAÇÃO DE DESPESAS

Consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito. (Lei nº4.320, de 17 de março de 1964, art. 63).

MATERIAL DE CONSUMO

Despesas com Combustíveis e Lubrificantes Automotivos; Combustíveis e Lubrificantes de Aviação; Combustíveis e Lubrificantes para outras finalidades; Gás Engarrafado; Bandeiras, Flâmulas e Insígnias; Explosivos e Munições; Gêneros de Alimentação; Animais para Pesquisa e Abate; Material Farmacológico; Material Odontológico; Material Químico; Material Veterinário, Uso Zootécnico e de Alimentação Animal ; Material Esportivo; Material para Festividades e Homenagens; Material de Expediente; Material de Processamento de Dados; Material de Acondicionamento e Embalagem; Material de Cama, Mesa e Banho; Material de Copa e Cozinha; Material de Limpeza, Conservação e Desinfecção; Artigos de Higiene Pessoal; Vestuário, Tecidos e Aviamentos; Material para Pinturas em Geral; Material para Reparos e Manutenção de Bens Imóveis; Material para Manutenção de Bens Móveis; Material Elétrico e Eletrônico; Material de Manobra, Patrulhamento e Coudelaria; Material de Proteção e Segurança; Material para Áudio, Vídeo e Foto; Material para Comunicação; Sementes, Mudas e Plantas e Insumos; Suprimento de Aviação; Material para Produção Industrial; Material Laboratorial; Material Hospitalar e Ambulatorial; Sobressalentes de Armamento; Material para Manutenção de Veículos; Material para Utilização em Gráfica; Material para uso em Oficinas, Depósitos e Segurança no Trabalho.

MATERIAL DE DISTRIBUIÇÃO GRATUITA

Despesas com aquisição de materiais didáticos, farmacêuticos e técnicos para distribuição gratuita, tais como: Material Didático; Medicamentos e Material Farmacêutico; Prêmios e Condecorações; Material destinado à Assistência Social; Merenda Escolar e outros materiais que possam ser distribuídos gratuitamente.

META

É a especificação e a quantificação física dos objetivos estabelecidos para um determinado período.

MUNICIPALIZAÇÃO

Despesas realizadas pelos Municípios decorrentes da municipalização do ensino e da saúde.

OBRAS E INSTALAÇÕES

Despesas com estudos e projetos; Construções de edifícios, estradas de rodagem e de ferro, de portos, de aeroportos e outros trabalhos envolvendo o emprego da mão-de-obra, materiais, utilização de terrenos, equipamentos e instalações, sendo a

despesa com estes últimos apropriada por seu valor direto (tempo de utilização ou outro critério adotado); Instalações que sejam incorporáveis ou inerentes ao imóvel, tais como: elevadores, aparelhagem para ar condicionado central, etc.; Despesas com obras e instalações que não sejam caracterizadas como prédios públicos, mas incorporáveis ao patrimônio do Estado, como por exemplo: barracões, caixas d'água, silos e similares.

OBRIGAÇÕES PATRONAIS

Despesas com encargos que a administração deverá atender pela sua condição de empregadora e resultantes de pagamento de pessoal, tais como: despesas com o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço; de contribuições para Institutos de Previdência, inclusive juros e multas de mora; de Salário Família de Pessoal Temporário e Pessoal Comissionado sem vínculo com o Estado. Despesas com outras obrigações patronais.

ORÇAMENTO PÚBLICO

Lei de iniciativa do Poder Executivo que estima a receita e fixa a despesa da Administração Pública para vigorar no exercício seguinte, após aprovação pelo Poder Legislativo.

ÓRGÃO

Denominação dada às Secretarias de Estado, Ministério Público, Entidades Supervisionadas, Tribunais do Poder Judiciário e do Poder Legislativo.

OUTRAS DESPESAS CORRENTES

Despesas com aquisição de material de consumo, diárias e ressarcimento de despesas com alimentação e pousada, pagamento de pessoa física sem vínculo empregatício ou pessoa jurídica independente da forma contratual, e outras da categoria econômica "Despesas Correntes" não classificáveis nos dois grupos acima.

OUTRAS DESPESAS DE CAPITAL

Despesas de capital não classificáveis como "Investimentos", "Inversões Financeiras" ou "Amortização da Dívida".

OUTRAS DESPESAS VARIÁVEIS - PESSOAL CIVIL

Despesas com vantagens pagas em circunstâncias específicas e cuja temporalidade de pagamento é eventual e de forma não contínua.

OUTRAS DESPESAS VARIÁVEIS - PESSOAL MILITAR

Despesas relacionadas com o serviço ou cargo, cujo pagamento se efetua em circunstâncias específicas, de acordo com a legislação em vigor, não enquadradas nos elementos anteriores.

OUTRAS RECEITAS CORRENTES

Fonte de receita que compreende as receitas correntes não classificáveis nos itens anteriores, tais como, multas, juros de mora, indenizações, restituições, receitas da dívida ativa e receitas diversas.

OUTROS ENCARGOS SOBRE A DÍVIDA MOBILIÁRIA

Despesas com outros encargos da dívida mobiliária, tais como: comissão, corretagem, seguro, etc.

OUTROS ENCARGOS SOBRE A DÍVIDA POR CONTRATO

Despesas com outros encargos da dívida pública contratada (interna e externa), tais como: correção monetária, taxas, comissões bancárias, prêmios, imposto de renda, comissões por apólices resgatadas e por cupons de juros pagos, registros de títulos nas bolsas de valores, impressão e autenticação de apólices, despesas de remessas e outros encargos da dívida.

PENSÕES

Despesas com pensionistas civis e militares e com pensões especiais dispendidas pelo Poder Público, na forma da lei. As pensões especiais devem ser classificadas no grupo de despesa Outras Despesas Correntes.

PRECATÓRIO

Despesas decorrentes de sentenças judiciais, de pagamento obrigatório, desde que regularmente no prazo de até 01 de julho.

PRESTAÇÃO DE CONTAS

Processo organizado pelo agente responsável pela contabilização dos Órgãos/Entidades, referente aos atos de gestão praticados pelos respectivos dirigentes em um determinado período.

PRINCIPAL DA DÍVIDA MOBILIÁRIA

Despesas com o resgate de títulos emitidos pelo Tesouro Estadual. Despesas com correção sobre títulos de emissão do Tesouro.

PRINCIPAL DA DÍVIDA POR CONTRATO

Despesas com a amortização da dívida pública interna e externa efetivamente contratada e parcelamento de dívidas reconhecidas junto a órgãos federais.

PROGRAMA

Instrumento destinado a cumprir as funções do Estado nos objetivos e metas qualificáveis ou não.

PROGRAMA DE GOVERNO

Corresponde a idéias e propostas mencionadas no Plano de Governo.

PROGRAMAÇÃO FINANCEIRA

Quantificação do conjunto de ações desenvolvidas com o objetivo de estabelecer o fluxo de caixa, para determinado período, tendo como parâmetros a previsão da receita, os limites orçamentários, as demandas para despesas e a tendência de resultado (déficit, equilíbrio ou superávit) considerada na política macroeconômica para o mesmo período.

PROJETO

Conjunto de operações limitadas no tempo, das quais, normalmente, resultam produtos quantificáveis física e financeiramente, que concorrem para a expansão ou para o aperfeiçoamento da ação governamental.

REALIZAÇÃO

Ato de apropriação ou liquidação de receitas e despesas de responsabilidade de um Órgão/Entidade.

RECEITA AGROPECUÁRIA

Fonte de receita que corresponde à atividade ou exploração de origem vegetal ou animal.

RECEITA CORRENTE LÍQUIDA

É um conceito que diz respeito às finanças públicas do Governo, sendo que o objetivo está na obtenção de referência uniforme para o País, em todas as instâncias de governo, para o cálculo de limites de gastos, a partir do somatório da arrecadação de tributos, de contribuições econômicas e sociais, da exploração do patrimônio, receitas industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes recebidas e outras receitas correntes, deduzindo-se:

- a) As transferências efetuadas aos Municípios em razão de preceito constitucional;
- b) contribuição do Plano de Seguridade Social do Servidor;
- c) valores de Compensação Financeira entre regimes de Previdência, de que trata a Lei Federal nº 9796 de 05.05.1999;
- d) dedução para o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério – FUNDEF, criado pela Lei Federal nº 9424 de 24/12/96;

O período de apuração deve ser a soma do valor no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades. (Base legal: Inciso IV do Artigo 2º da Lei Complementar 101/2000 de 04/05/2000 e Portaria STN nº 470 de 20/09/2000).

RECEITA DE SERVIÇOS

Fonte de receita que corresponde às atividades caracterizadas pela prestação de serviços tais como de transporte, saúde, comunicação, portuários, armazenagem, de inspeção e fiscalização, judiciários, de processamento de dados, entre outros.

RECEITA INDUSTRIAL

Fonte de receita que corresponde às atividades industriais, entre as quais estão a extrativa mineral, de transformação, editorial, gráfica, produção de energia elétrica e serviços de saneamento.

RECEITA PATRIMONIAL

Corresponde ao resultado financeiro decorrente da fruição de bens mobiliários, imobiliários ou de participações societárias. Incluem-se, aqui, os aluguéis, arrendamentos, juros e correção monetária de títulos de renda e investimentos financeiros, dividendos e outras receitas resultantes da participação no capital de empresas, bem como ágios na colocação de títulos.

RECEITA PREVISTA, ESTIMADA OU ORÇADA

Volume de recursos, previamente estabelecido, a ser arrecadado em um determinado exercício financeiro, de forma a melhor fixar a execução da despesa. É

essencial o acompanhamento da legislação específica de cada receita onde são determinados os elementos indispensáveis à formulação de modelos de projeção, com base de cálculo, as alíquotas e os prazos de arrecadação.

RECEITAS CORRENTES

Conceito mais amplo de receita. Compreendem as receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, agropecuárias, industriais, de serviços, as transferências correntes e outras.

RECEITAS DE CAPITAL

Compreendem as receitas provenientes da realização de recursos financeiros oriundos do superávit do Orçamento Corrente e de operações de crédito internas e externas, venda de ações e títulos mobiliários, bem como da alienação de bens móveis e imóveis.

RECEITAS TRIBUTÁRIAS

Correspondem à arrecadação de tributos, abrangendo os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

RECURSOS VINCULADOS

Valores relativos a depósitos e cauções, depósitos judiciais e outros depósitos prestados pelo Estado, Entidade ou Instituições, exigidas em vinculações de contrato ou convenções para garantias de operações especiais.

RESERVA DE CONTINGÊNCIA

Dotação prevista pelo Decreto-Lei nº 200, de 25.02.67, e alterada pelo Decreto-Lei nº 1.763, de 16.01.80, destinada à cobertura de créditos adicionais, ou seja, autorização de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na lei de orçamento.

RESTOS A PAGAR

Representam as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas. Entende-se por processadas e não processadas, respectivamente, as despesas liquidadas e as não liquidadas. (art. 67, Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986).

RESULTADO NOMINAL

É o resultado que expressa o valor da variação da dívida fiscal líquida de um determinado setor público em um período de tempo. Entende-se como dívida líquida, os saldos da dívida consolidada apurada contabilmente, deduzindo-se as Disponibilidade de Caixa, Aplicações Financeiras e Demais Ativos Financeiros.

Base legal: Portaria STN nº 470 de 20/09/2000.

RESULTADO PRIMÁRIO

É o resultado que expressa a situação das contas de um determinado setor público em um período de tempo, através da apuração da diferença entre um conjunto de Receitas e um conjunto de Despesas não Financeiras. Seu objetivo é avaliar como as contas públicas estão sendo organizadas, do ponto de vista do montante das disponibilidades financeiras antes da repercussão dos encargos financeiros, decorrentes dos compromissos assumidos pelo Governo.

O Resultado primário pode apontar déficit ou superávit. Base legal: Portaria STN nº 470 de 20/09/2000.

SALÁRIO-FAMÍLIA

Despesas com o pagamento desta vantagem ao servidor público estatutário, civil ou militar, ativo ou inativo, pela manutenção de dependentes, na forma da lei.

SALDO DEVEDOR INICIAL

É o saldo devedor do principal, na data inicial, considerando que todas as parcelas de amortização, vencidas até a referida data tenham sido pagas. Saldos com essas características são considerados como "teóricos" ou "virtuais".

SUBVENÇÕES ECONÔMICAS

Transferências destinadas a cobrir despesas de empresas governamentais de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril e financeira, visando dar cobertura aos seus déficits de manutenção (despesas realizadas segundo o Art. 18 da Lei nº 4.320/64: "Art. 18 - a cobertura dos déficits de manutenção das empresas públicas, de natureza autárquica ou não, far-se-á mediante subvenções econômicas, expressamente incluídas nas despesas correntes do Orçamento da União, do Estado, do Município ou do Distrito Federal"). Transferências destinadas a cobrir despesas de custeio de instituições privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril e financeira, visando dar cobertura aos déficits de manutenção.

SUBVENÇÕES SOCIAIS

Dotações destinadas a cobrir despesas de instituições privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa, conforme o Art. 16, parágrafo único, e o Art. 17 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

SUFICIÊNCIA FINANCEIRA

Quando o ativo financeiro se apresenta maior do que o passivo financeiro.

SUPERÁVIT FINANCEIRO

Diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas. (art. 43, § 2, Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964).

SUPERÁVIT ORÇAMENTÁRIO

Representa o valor da Receita Executada, que excede a Despesa Executada.

TRANSFERÊNCIAS CORRENTES

Fonte de receita que compreende os recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, tais como transferências intragovernamentais, dos Estados e da União Federal, do Fundo de Participação dos Estados, entre outros.

TRANSFERÊNCIA DE CAPITAL

Dotação para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei Orçamentária ou de lei especial anterior, bem

como as dotações para amortização da dívida pública. (art. 12, § 6, Lei nº4.320, de 17 de março de 1967).

TRANSFERÊNCIA INTERGOVERNAMENTAL

Transferências feitas de um nível de governo a outro, ou entre Estados ou entre Municípios (Port. SOF nº08, de 04 de fevereiro de 1985).

TRIBUTO

Receita derivada, instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades. (art. 9, Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964).

UNIDADE ORÇAMENTÁRIA

Unidade da Administração Direta a que o Orçamento do Estado consigna dotações específicas para a realização de seus programas de trabalho e sobre os quais exerce o poder de disposição.

VENCIMENTOS E VANTAGENS FIXAS - PESSOAL CIVIL

Despesas com vencimentos do servidor público civil com subsídios e com vantagens, cuja temporalidade de pagamento tenha caráter permanente enquanto durar a situação do cargo, função, local e tempo de serviço, inclusive as despesas com abono de férias, 13º salário e as pagas por decisão judicial. (Subsídios, vencimentos e vantagens dos cargos de provimento efetivo e em comissão, gratificação natalina e outros vencimentos e vantagens fixas do pessoal civil).

VENCIMENTOS E VANTAGENS FIXAS - PESSOAL MILITAR

Despesas resultantes diretamente da prestação, de modo contínuo e sistemático, dos serviços de militares ou a eles assemelhados, tais como: Soldo, Gratificação Adicional por Tempo de Serviço, Gratificação de Função Militar, Substituições de Pessoal Militar, Abono de Férias, 13º Salário e outras determinadas por lei.

REFERÊNCIAS

ABDEL-KADER, Magdy; LUTHER, Robert. An empirical investigation of the evolution of management accounting practices. **EIASM conference on New Directions in Management Accounting: Innovations in Practice and Research**, December 2002, Brussels, Belgium p. 1-31. Disponível em: <http://www.eiasm.org/frontoffice/eventlogin.asp?item=DOWevent>, acesso em 31 jul 2007.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. São Paulo: Atlas, 2002

ANGELICO, João. **Contabilidade Pública**. São Paulo: Atlas, 1995.

ANTHONY, Robert N. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 1979.

_____.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial**. Trad. Adalberto F. das Neves. São Paulo: Atlas, 2002.

ASKARANY, Davood. **The evolution of management accounting innovations and the level of satisfaction with traditional accounting techniques**. University of South Australia, September, 2004, p. 1-26.

ATKINSON, Anthony A.; et al. **Contabilidade Gerencial**. Tradução de André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. Revisão técnica de Rubens Famá. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. Strategic performance measurement and incentive compensation. **European Management Journal**. v. 16, n. 5, 1998. p. 552 – 561.

_____. BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert, S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. Tradução de André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. Revisão técnica de Rubens Fama. 2ª ed São Paulo: Atlas, 2000.

BARROS, Vaine de Magalhães. O novo e velho enfoque da informação contábil. **Revista de Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 38, p. 102-112, Maio/Ago. 2005.

BJORNENAK, T. **Understanding cost differences in the public sector – a cost drivers approach**. Academic Press, 2000. Disponível em: <http://www.ingentaconnect.com/search/expand>. Acesso em: 29 mai. 2007.

BRASIL. **Código Civil**. Senado Federal, Lei nº 10.406 de 10/01/2002. Disponível em: www.senado.gov.br acesso em 12/02/2007; 14/05/2007; 21/07/2007.

BRASIL, Constituição (1988). **Coleção Saraiva de Legislação**. . 31ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101**. Lei de Responsabilidade Fiscal de 04/05/2000. Disponível em: www.senado.gov.br. Acesso em 07/01/2006.

BRASIL. Lei Federal nº 4320. **A Lei 4320 comentada**. 31ª ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2003.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº447. Define normas para contabilização das receitas arrecadadas e ainda não repassadas aos entes. Brasília, 2002.

CERVO, Arnaldo Luiz, BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica**. 4ª ed. São Paulo: Makron Books, 1996.

CLARKE, Peter; LAPSLEY, Irvine. **Management accounting in the new public sector**. Copyright, 2004. Disponível em: http://www.sciencedirect.com/science?_obArticleURL&udi=B6WMY-4DO4SGS
Acesso em 14 mai. 2007.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em Administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. 2ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COSTA, José Andrade; FILHO, Carlos Ramos de Miranda. Apropriação de custos públicos – metodologia e projeto. Outubro/2002 disponível em: <http://ciberconta.unizar.es/LECION/acp/ACP%20%>
Acesso em 23/05/2007

FRANCIA, Arthur J.; et al. **Managerial accounting**. 9ª ed. Houston: Dame, 1992.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. **Contabilidade Gerencial**. 9^a. ed. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2001.

GRZESZEZESZYN, Gilberto. Contabilidade Gerencial Estratégica: conceito e caracterização. **Revista Capital Científico**. Guarapuava, Jan.–Dez./2005, v. 3, n. 1. P. 09 – 28.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. Introdução à contabilidade de custos e à gestão de custos. In: _____, _____. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. Tradução Robert Brian Taylor, revisão técnica Elias Pereira. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001, p.27-52.

HAWKES, L.C.; FOWLER, M.; TAN, L.M. **Management accounting education: is there a gap between academia and practitioner perceptions?** New Zealand: School of Accountancy, 2003.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 1985.

_____. Perspectiva: registro, direção da atenção e solução de problemas. In: _____, _____. **Introdução à contabilidade gerencial**. Tradução José Ricardo Brandão Azevedo. 5 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000, p.2-19.

_____. **Contabilidade de custos: um enfoque administrativo**. Tradução de Danilo A. Nogueira. São Paulo: Atlas, 1986.

_____.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. Fundamentos de contabilidade de custos. In: _____, _____. **Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial**. Tradução Robert Brian Taylor; revisão técnica Arthur Ridolfo Neto, Antonieta E. Magalhães Oliveira, Fábio Gallo Garcia. V.1, 11 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004, p.1-24.

_____.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. **Contabilidade Gerencial**. Trad. Elias Pereira. 12^a ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004. 560 p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de.; MARION, José Carlos; PEREIRA, Elias. **Dicionário de Termos de Contabilidade**. 2^a. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 7^a. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Contabilidade Gerencial**. 6^a ed. São Paulo: Atlas, 1998. 332 p.

JIAMBALVO, James. **Contabilidade Gerencial**. Trad. Tatiana C.Quirico. São Paulo: LTC, 2002.

KOHAMA, Heilio; **Contabilidade Pública** - Teoria e prática. 6^a ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LAPSLEY, Irvine; WRIGHT, Elisa. The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. Copyright, 2004. Disponível em: http://www.sciencedirect.com/science?_obArticleURL&_udi=B6WMY-4CXTWFX-1& Acesso em 14 mai. 2007 e 22 mai.2007.

LI, David H. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 1977.

LIMA, Diana Vaz; CASTRO, Robison Gonçalves. **Contabilidade Pública**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 5^a ed. São Paulo: Atlas, 1995.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 26^a ed. São Paulo: Malheiros editores, 2001.

MOSCOVE, Stephen A.; SIMKIN, Mark G.; BAGRANOFF, Nancy A. **Sistemas de informações contábeis**. Trad. Geni G.Goldschmidt. São Paulo: Atlas, 2002.

NASCIMENTO, Leonardo Silveira. **Campo de aplicabilidade da contabilidade pública**. Disponível em: <http://www.vemconcursos.com.br> acesso em 03 jun 2007.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 3^a ed. São Paulo: Atlas, 2000. 430 p.

_____. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 3^a ed. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação.** São Paulo: Thompson Learning, 2003. 483 p.

_____. **Controladoria avançada.** São Paulo: Thompson Learning, 2005. 326 p.

_____. O papel da contabilidade gerencial no processo empresarial de criação de valor. **Caderno de Estudos.** São Paulo: FIPECAFI. Nº 21. Mai-Ago/1999. 16 p.

_____.; BENEDICTO, Gideon Carvalho. A controladoria como ciência e unidade administrativa. **Revista de Contabilidade do CRC-SP.** São Paulo, ano I, nº 5, Julho 1998.

PEIXE, Blênio César S. **Finanças públicas.** Curitiba: Juruá, 2005.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser; SPINK, Peter. **Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial.** 4ª ed. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 2001.

PIZZOLATO, Nélio Domingues. **Introdução à Contabilidade Gerencial.** 2ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Makron Books, 2000. P. 193 - 209.

RICARDINO, Álvaro. **Contabilidade gerencial e societária: origens e desenvolvimento.** São Paulo: Saraiva, 2005.

RICHARDSON, Roberto Jarry; et al. **Pesquisa social: métodos e técnicas.** São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, Ademilson Rodrigues et al. Um novo conceito para a Contabilidade Gerencial? In: XIII Congresso Brasileiro de Custos. **Anais eletrônicos...** Belo Horizonte, 2005, 1 CD-ROM.

SCHMIDT, Paulo. **História do Pensamento Contábil.** Porto Alegre: Bookman, 2000.

SILVA, Ernesto José. **O ensino da contabilidade governamental numa abordagem construtivista da aplicação dos recursos públicos.** Dissertação de Mestrado UNICAMP, 1998.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade Governamental.** 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

THE 22nd ANNUAL CONGRESS OF THE EUROPEAN ACCOUNTING ASSOCIATION BORDEAUX. CINQUINI, Lino et al. A survey on cost accounting practices in Italian large and medium size manufacturing firms. France 5-7 May 1999, p. 1-21.

THILBERT, R. B. **Contabilidade gerencial**. Tradução de Nivaldo Maranhão Faria. Rio de Janeiro: Livro Técnico, 1974.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANA. Instrução Técnica nº38/2002

VALADARES, Eduardo Monteiro. O novo papel da contabilidade governamental no gerenciamento dos recursos públicos. **Revista de Contabilidade do CRC-RS**. Porto Alegre, outubro 2005.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade Gerencial**. Trad. André O. D. Castro. São Paulo: Thomson Learning, 2003.

WIJEWARDENA, Hema; DE ZOYSA, Anura. A comparative analysis of management accounting practices in australia and japan: an empirical investigation. **The International Journal of Accounting**, Sidney, v. 34, n. 1, p. 49-70.

ZAN, Luca. Writing accounting and management history. Insights from unorthodox music historiography.(Interfaces). **Accounting Historians Journal**. Dec. 2004. v. 31, p. 171.