

Lázaro Borges Peres

**A CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL EM FACE DA LEI
DE RESPONSABILIDADE FISCAL: O CASO DO ESTADO DE
GOIÁS**

Dissertação apresentada ao
Programa de Pós-Graduação em
Engenharia de Produção da
Universidade Federal de Santa
Catarina como requisito parcial
para obtenção do grau de Mestre
em Engenharia de Produção

Orientador: Prof. Antônio Alves Filho, Dr.

FLORIANÓPOLIS

2003

P 437c Peres, Lázaro Borges

A contabilidade governamental em face da Lei de Responsabilidade Fiscal: o caso do Estado de Goiás / Lázaro Borges
Peres – Florianópolis, 2003.

181 p.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Santa Catarina, 2003.

1. Contabilidade. 2. Responsabilidade Fiscal – Goiás. 3. Gestão governamental. I. Título.

CDU 657 (817.3)

Lázaro Borges Peres

**A CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL EM FACE DA LEI DE
RESPONSABILIDADE FISCAL: O CASO DO ESTADO DE GOIÁS**

Esta dissertação foi julgada adequada para obtenção do título de **Mestre em Engenharia de Produção** no **Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina.**

Florianópolis, 26 de março de 2003

Prof. Edson Pacheco Paladini, Dr.
Coordenador do Curso

BANCA EXAMINADORA

Prof. Antônio Alves Filho, Dr.
Orientador

Prof. Antônio César Bornia, Dr.

Prof. Índio Jorge Zavarizi, Dr.

Aos meus familiares:
Rosina, minha esposa, e
nossos filhos, Gustavo e Guilherme.

AGRADECIMENTOS

A Deus, o Supremo Criador de todas as coisas, pela minha existência.

Aos meus genitores pelos ensinamentos cristãos e pela vida digna que me proporcionaram para tornar-me um cidadão para o mundo.

À Direção Superior da Universidade Católica de Goiás por nos ter proporcionado a oportunidade de concretizar este empreendimento intelectual.

Ao Prof. Nazareno Rocha Júnior, Diretor do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Católica de Goiás, pelo seu empenho na realização do Curso de Mestrado; ao Prof. Brasilino José F. Neto pela dedicação na coordenação do curso; e também ao Prof. Orismar Parreira Costa pela orientação na formatação do trabalho.

A Irene Lima Toscano, Diretora da Biblioteca Central Dom Fernando Gomes dos Santos da Universidade Católica de Goiás, pela elaboração da ficha catalográfica da presente dissertação.

Ao quadro docente da Universidade Federal de Santa Catarina, que ministrou o Curso de Mestrado, transmitindo-nos novos conhecimentos.

Aos monitores da Universidade Federal de Santa Catarina, que mantiveram os mestrandos informados sobre a vida acadêmica, e também à Equipe Oriente, que nos proporcionou a estratégia de trabalho.

Ao Professor Antônio Alves Filho, Dr. que, com muita dedicação, conduziu-me para a concretização deste trabalho.

Aos funcionários da Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás, Susel de Oliveira Petini e Ducivaldo Eugênio da Silva, pelas informações prestadas sobre o sistema contábil estadual

Ao funcionário Cleusmar Teixeira de Araújo, do Gabinete Civil da Governadoria do Estado Goiás, pela ajuda na busca da legislação pesquisada.

Aos analistas de negócios Antônio Henrique Pereira, Márcio Meira e Silva e Mário Basílio de Oliveira pelas informações prestadas sobre o sistema contábil estadual e suas adaptações para atender à LRF.

Aos assessores Sebastião Silveira e Ivo César Vilela, do Gabinete de Controle Interno da Governadoria do Estado, e aos contadores Liliane Maria C. Siqueira Peu e Luiz Carlos Fonseca, do Tribunal de Contas do Estado, pelas informações sobre a elaboração e a publicação dos relatórios da gestão fiscal do Estado de Goiás.

Ao engenheiro civil Adriano de Oliveira Rodrigues, ex-diretor de Previdência do Instituto de Previdência e Assistência do Estado de Goiás (IPASGO), pelo apoio recebido.

A Suzana Oellers pela revisão e normatização do texto desta dissertação.

Aos colegas do curso de mestrado (UCG - 3) pela convivência harmoniosa e solidária durante a sua realização.

RESUMO

PERES, Lázaro Borges. **A contabilidade governamental em face da Lei de Responsabilidade Fiscal:** o caso do Estado de Goiás, Brasil. Florianópolis, 2003. 180 p. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina.

O presente trabalho teve por objetivo avaliar o processo de adaptação da contabilidade do Governo do Estado de Goiás às exigências da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, e também disponibilizar aos gestores públicos em geral subsídios para a adequação de seus sistemas contábeis à referida norma. O trabalho está embasado na pesquisa do tipo exploratório e aplicado, tendo como estratégia o estudo de caso. A revisão bibliográfica, abordando o estudo evolutivo da contabilidade desde os seus primórdios até o seu reconhecimento como profissão, juntamente com a legislação que regulamenta a contabilidade pública brasileira, constituiu a fundamentação teórica para o estudo de caso do Governo do Estado de Goiás, o qual apresenta como cenário os setores integrantes da estrutura da Secretaria da Fazenda, do Gabinete de Controle Interno e do Tribunal de Contas do Estado encarregados, respectivamente, das atribuições de contabilidade, controle e fiscalização dos atos da gestão governamental. Os dados foram coletados por meio de entrevistas semi-estruturadas a partir de pautas previamente acertadas com os técnicos responsáveis pelas informações de natureza orçamentário-financeira-contábil, patrimonial e operacional em nível estadual e de relatórios periódicos fornecidos por eles. Com base nesses dados conclui-se que os sistemas de contabilidade e de controle gerencial do Estado de Goiás vêm atendendo satisfatoriamente às exigências da LRF quanto às informações contábeis de prestação de contas e, com certas dificuldades e algumas limitações técnicas, à elaboração dos relatórios exigidos por ela. Para sanar as últimas, diversas mudanças foram desenvolvidas nos referidos sistemas, as quais foram implantadas a partir de 2003, estando em pleno funcionamento, com o processamento on-line de todas as operações de gestão desse ente da Federação. Deste modo o Governo do Estado de Goiás está apto a fornecer, com mais desenvoltura, todas as informações contábeis relacionadas à prestação de contas e à produção dos relatórios de gestão exigidos pela LRF.

Palavras-chave: Contabilidade; gestão governamental; responsabilidade fiscal.

ABSTRACT

PERES, Lázaro Borges. **The governmental accounting due to the Fiscal Responsibility Law:** the case of the State of Goiás, Brazil. Florianópolis, 2003. 180 p. Dissertation (Master's Degree in Production Engineering). Post-Graduation Program in Production Engineering, Universidade Federal de Santa Catarina.

The goal of the present research was to evaluate the process of adaptation of the accounting of the State of Goiás Government to the requirements of the Complementary Law n. 101, of May 4, 2000, the Fiscal Responsibility Law (FRL), and also provide public managers in general with information to suit their accounting system to the referred law. This work is based on the exploratory and applied research, having as strategy the case study. The bibliographic research approaching the evolution of the accounting since its embryonic phase until its recognition as a profession, as well as the laws that regulate the Brazilian public accounting, constituted the theoretical foundation for the case study of the State of Goiás Government, which presents as its scenery the sectors of the government in charge of the accounting attributions, control, and inspection of the governmental acts. The data were collected through semi-structured interviews based on a list previously agreed by the technicians responsible for the budgetary, financial, accounting, patrimonial and operational information for the State and on the periodical reports provided by them. Based on these data it was possible to conclude that the accounting and managerial control systems have been satisfactorily achieving the requirements of the FRL as to the budgetary information, and with a certain difficulty and some technical limitations as to the reports demanded by it. In order to solve the latter, several modifications in the referred systems were implanted in 2003, which are fully working, with the on-line processing of all management operations of this State. Therefore, the State of Goiás is now able to provide the budgetary information and the management reports required by the FRL in a more dynamic way.

Key words: Accounting, governmental administration; fiscal responsibility.

LISTA DE QUADROS

	página
Quadro 1. Comparação das normas de gestão financeira da administração pública brasileira.	112

LISTA DE FIGURAS

	página
Figura 1. Estrutura contábil do Estado de Goiás.	120

LISTA DE ANEXOS

	página
Anexo 1. Relatório resumido da execução orçamentária do Estado de Goiás, no primeiro e segundo bimestres do exercício de 2002, em milhares de reais (artigo 52, incisos I e II, alíneas “a” e “b” da LRF – BRASIL, 2000e).	145
Anexo 2. Relatório resumido da execução orçamentária do Estado de Goiás, no segundo bimestre do exercício de 2002, em milhares de reais (artigo 52, incisos I e II, alíneas “a” e “b” da LRF – BRASIL, 2000e).	147
Anexo 3. Relatório resumido da execução orçamentária por poder ou órgão do Estado de Goiás, no segundo bimestre do exercício de 2002, em milhares de reais (artigo 52, incisos I e II, alíneas “a” e “b” da LRF – BRASIL, 2000e).	149
Anexo 4. Relatório resumido da execução orçamentária do Estado de Goiás, incluindo administração direta, indireta e fundos especiais, no primeiro e segundo bimestres do exercício de 2002, em milhares de reais (artigo 52, incisos I e II, alínea “c” da LRF – BRASIL, 2000e).	153
Anexo 5. Relatório resumido da execução orçamentária do Estado de Goiás, incluindo administração direta, indireta e fundos especiais, no segundo bimestre do exercício de 2002, em milhares de reais (artigo 52, incisos I e II, alínea “c” da LRF – BRASIL, 2000e).	160
Anexo 6. Relatório resumido da execução orçamentária do Estado de Goiás (CNPJ 01.409.580/0001-38), com demonstrativo da RCL dos orçamentos fiscal e da seguridade social, em milhares de reais (artigo 53, inciso I da LRF – BRASIL, 2000e).	167

Anexo 7.	Demonstrativo das receitas e despesas previdenciárias do fundo de previdência estadual do Estado de Goiás, no segundo bimestre do exercício de 2002, em milhares de reais (artigo 53, inciso II da LRF – BRASIL, 2000e).	169
Anexo 8.	Relatório resumido da execução orçamentária do Estado de Goiás (CNPJ 01.409.580/0001-38), com demonstrativo do resultado primário dos orçamentos fiscal e da seguridade social, no segundo bimestre do exercício de 2002, em milhares de reais (artigo 53, inciso III da LRF – BRASIL, 2000e).	171
Anexo 9.	Relatório resumido da execução orçamentária do Estado de Goiás (CNPJ 01.409.580/0001-38), com demonstrativo do resultado nominal dos orçamentos fiscal e da seguridade social, no segundo bimestre do exercício de 2002, em milhares de reais (artigo 53, inciso III da LRF – BRASIL, 2000e).	174
Anexo 10.	Demonstrativo dos restos a pagar do Estado de Goiás, no segundo bimestre do exercício de 2002, em milhares de reais (artigo 53, inciso IV da LRF – BRASIL, 2000e).	175
Anexo 11.	Relatório da gestão fiscal do Estado de Goiás, no Poder Executivo, no primeiro quadrimestre do exercício de 2002, em milhares de reais (artigos 54 e 55 da LRF – BRASIL, 2000e)....	178
Anexo 12.	Demonstrativo das despesas com pessoal e previdenciária do Estado de Goiás, no Poder Executivo, no primeiro bimestre do exercício de 2002, em milhares de reais (artigo 22, inciso IV e artigo 59, § 2º da LRF – BRASIL, 2000e; e artigo 2º, §§ 1º e 2º da Lei nº 9.717 – BRASIL,1998b).	179
Anexo 13.	Relatório da gestão fiscal do Estado de Goiás, no primeiro quadrimestre do exercício de 2002, em milhares de reais (artigos 54 e 55 da LRF – BRASIL, 2000e).	180

LISTA DE ABREVIATURAS

AGANP – Agência Goiana de Administração e Negócios Públicos do Estado

ARO – Antecipação de Receita Orçamentária

CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas

CODEG – Companhia de Desenvolvimento do Estado de Goiás

CPF – Cadastro de Pessoas Físicas

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

DETRAN – Departamento Estadual de Trânsito de Goiás

FE – Fundo Especial

FEMA - Fundo Estadual do Meio Ambiente

FGTS – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

FIES – Programa de Financiamento Estudantil

FNDE – Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação

FOMENTAR – Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás

FPE – Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal

FPM – Fundo de Participação dos Municípios

FRL – Fiscal Responsibility Law (Lei de Responsabilidade Fiscal)

FUMINER – Fundo de Fomento à Mineração

FUNAJ – Fundo de Assistência Judiciária

FUNASOL – Fundo de Assistência e Social

FUNCASERPUB – Fundo de Capacitação do Servidor Público

FUNDAD – Fundo Estadual dos Direitos da Criança e do Adolescente

FUNDEF – Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental

FUNDER – Fundo Especial de Desenvolvimento Rural

FUNDES – Fundo de Fomento ao Desenvolvimento Econômico e Social

FUNDESP – Fundo Especial de Segurança Pública

FUNDESTE – Fundo Estadual de Desenvolvimento do Nordeste

FUNDISTRITO – Fundo de Administração e Controle de Direitos e Áreas Industriais de Goiás

FUNDOAVAL – Fundo de Aval do Estado de Goiás

FUNEJ – Fundo Especial dos Juizados do Poder Judiciário

FUNESA – Fundo Especial de Saúde

FUNESP – Fundo Estadual de Segurança Pública

FUNGER – Fundo Especial de Geração de Emprego e Renda

FUNITEC – Fundo Estadual de Ciência e Tecnologia

FUNPREV – Fundo de Previdência Estadual

FUNPROCON – Fundo Estadual de Proteção e Defesa do Consumidor

FUNPRODUZIR – Fundo de Desenvolvimento de Atividades Industriais

FUNPROEGE – Fundo de Manutenção e Reparelhamento da Procuradoria Geral do Estado

FUNVALETRANSP – Fundo Especial do Vale Transporte

IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IGF – Inspetoria Geral de Finanças

IPASGO – Instituto de Previdência e Assistência dos Servidores do Estado de Goiás

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores

ITCD – Imposto Sobre a Transmissão “causa mortis” e Doações de Bens e Direitos

JUCEG – Junta Comercial do Estado de Goiás

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LC – Lei Complementar

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIS – Programa de Integração Social

PPA – Plano Plurianual

RCL – Receita Corrente Líquida

RCP – Regulamento de Contabilidade Pública

SCP – Sistema de Contabilidade Pública

SGF – Superintendência Geral de Finanças

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

SIOFI – Sistema de Orçamento e Finanças

TCE – Tribunal de Contas do Estado

TCM – Tribunal de Contas do Município

SUMÁRIO

	página
RESUMO	5
ABSTRACT	6
LISTA DE QUADROS	7
LISTA DE FIGURAS	8
LISTA DE ANEXOS	9
LISTA DE ABREVIATURAS	11
1. INTRODUÇÃO	16
1.1. Apresentação do tema e do problema	16
1.2. Objetivo geral	25
1.3. Objetivos específicos	25
1.4. Definição de termos	25
1.5. Relevância da pesquisa	27
1.6. Procedimentos metodológicos	28
1.6.1. Delineamento da pesquisa	29
1.6.2. Limitações da pesquisa	31
1.7. Estrutura do trabalho	32
2. REVISÃO DA LITERATURA	34
2.1. Contabilidade	34
2.1.1. Elementos básicos da contabilidade	37
2.1.2. O patrimônio do ponto de vista conceitual	37
2.1.3. O patrimônio do ponto de vista contábil	38
2.1.3.1. O patrimônio empresarial	40
2.1.3.2. O patrimônio público ou estatal	46
2.1.3.3. O patrimônio das instituições do terceiro setor	59
2.2. Gestão governamental	60
2.2.1. Gestão orçamentária	65
2.2.1.1. Receita orçamentária	65
2.2.1.2. Despesa orçamentária	71
2.2.2. Gestão extra-orçamentária	80
2.2.2.1. Receita extra-orçamentária	80
2.2.2.2. Despesa extra-orçamentária	81

2.2.3. Exercício financeiro	81
2.2.3.1. Operações orçamentárias	82
2.2.3.2. Anulação de operações orçamentárias	83
2.2.3.3. Regimes contábeis da gestão pública	83
2.3. Escrituração contábil	85
2.3.1. Plano de contas	88
2.3.1.1. Ato constitutivo	89
2.3.1.2. Elenco de contas	89
2.3.1.3. Função e funcionamento das contas	91
2.3.2. Informações contábeis	91
3. EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA BRASILEIRA	93
3.1. Origem e evolução do Estado brasileiro	93
3.2. Os primeiros passos das finanças e da contabilidade pública brasileiras	94
3.3. A oficialização da contabilidade pública brasileira	96
3.4. O orçamento-programa e a modernidade contábil	98
3.5. A contabilidade pública no Estado de Goiás	99
4. ESTUDO COMPARATIVO DAS NORMAS DE GESTÃO FINANCEIRA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA	101
4.1. Constituição Federal	102
4.2. Lei nº 4.320/64	103
4.3. Lei Complementar nº 101/00	105
5. ADAPTAÇÃO DA CONTABILIDADE DO ESTADO DE GOIÁS À LRF	113
5.1. O sistema de contabilidade do Estado de Goiás	113
5.2. O funcionamento do sistema de contabilidade estadual antes da LRF	116
5.3. O que foi realizado em 2002 para adaptação à LRF	121
5.4. Principais informações exigidas pela LRF	124
6. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	131
6.1. As deficiências da Lei nº 4.320/64	131
6.2. As principais inovações introduzidas pela Lei Complementar nº 101/00	132
6.3. Conclusões	134

6.4. Recomendações	136
REFERÊNCIAS	137
ANEXOS	144

1. INTRODUÇÃO

1.1. Apresentação do tema e do problema

A contabilidade, como um sistema de controle do patrimônio das pessoas e das organizações, teve seu início ainda nos primórdios do homem na terra, quando as populações nômades foram se fixando em determinada região e começaram a cultivar a terra para produzir alimentos e domesticar os primeiros animais. Com esse comportamento do homem primitivo foram surgindo os primeiros vestígios da economia, ou seja, as coisas da natureza, aos poucos, foram se transformando em bens, requerendo alguma forma de registro ou de controle.

Segundo Peres e Gomes (2000), as inscrições e os desenhos encontrados em vários pontos do planeta mostram que as comunidades primitivas habitavam as cavernas e se alimentavam de produtos vindos da natureza, como a caça, a pesca e a coleta de frutos silvestres, migrando para outras regiões mais produtivas quando esses recursos tornavam-se escassos. Com o passar do tempo, a população foi aumentando e as pessoas foram tornando-se sedentárias, criando raízes em determinada localidade e dedicando-se ao cultivo da terra para dela retirar o próprio sustento.

Com a posse dos recursos naturais por alguns indivíduos ou grupos em detrimento de outros e a valoração das coisas naturais, iniciou-se a idéia da propriedade privada e os rudimentos da atividade econômica, que motivaram o surgimento das várias formas de violência contra a pessoa humana, tais como furtos, assassinatos e outras mazelas, também estimulando os passos iniciais da organização estatal, com a instituição das primeiras normas de conduta para as pessoas, transmitidas inicialmente por tradição de geração para geração.

Ainda de acordo com os mesmos autores, com o surgimento de novos conhecimentos, como a pólvora, a medicina, a arquitetura, o uso de metais – ferro, bronze, prata, ouro e tantos outros – incorporados à vida cotidiana daqueles povos, as normas de conduta e outros ensinamentos passaram a ser comunicados às gerações futuras por meio da escrita e da pintura. A partir de todos esses elementos, associados aos aglomerados humanos cada vez mais complexos e exigindo mais

controle, deu-se o início da gestação da organização de um estado de direito com estrutura consuetudinária ou com rudimentos de normas catalogadas, com destaque para o Código de Hamurabi, que vigorou na Babilônia por volta de 2.200 a.C. e que já enfocava os princípios básicos da ordem social; o Livro dos Mortos dos antigos egípcios; as Leis Indianas de Manu; e as Leis Romanas das XII Tábuas. Com a dinâmica evolutiva do homem, ao longo do tempo foram surgindo outros elementos na organização estatal, até chegar ao Estado Contemporâneo dos dias atuais.

Com o surgimento da atividade econômica e da organização estatal, a contabilidade passou a ter importância fundamental na vida das pessoas, como instrumento para registrar os seus bens patrimoniais e as transações entre elas, tais como o surgimento e a extinção dos haveres e das obrigações financeiras, e também para a organização estatal, como ferramenta para efetuar o cálculo e a cobrança dos impostos que o Estado exigia das pessoas para custear suas atividades.

Os primeiros vestígios de registros contábeis remontam à Era da Pedra Polida e foram utilizados para proceder às anotações dos bens patrimoniais e dos fatos econômicos, como recebimentos e pagamentos de bens ou serviços, lançamento e recebimento de impostos, ainda de forma rudimentar, com a utilização de placas de madeira ou de tabletas de barro cozido. Nesses materiais eram impressos os desenhos das caras dos animais para designar a espécie e, com picotes, eram estabelecidas as suas quantidades. Para o pagamento dos impostos relativos a essas operações era também inserida nesses materiais a quantidade de cada espécie dos bens entregues à autoridade coletora. O coletor tributário colocava no material de anotações o seu desenho, o qual era exibido pelos moradores nos batentes de suas residências para comprovar o cumprimento de suas obrigações. Para o registro das trocas de bens entre as pessoas eram adotadas as mesmas ferramentas e metodologia, apresentando certa semelhança com o sistema das partidas dobradas desenvolvido milhares de anos mais tarde.

Ainda na Antigüidade, a contabilidade utilizada pelas civilizações do Extremo Oriente e do Egito e pelos comerciantes do Mediterrâneo, como os fenícios, adotava o sistema de partidas simples, ou seja, eles anotavam o que entrava na organização sem haver preocupação com a origem do dinheiro recebido, o mesmo acontecendo

com os registros das saídas de caixa, não importando se eram para pagar uma despesa, para resgatar um compromisso ou para comprar um bem.

À medida que os negócios foram se avolumando, com o desenvolvimento do comércio na Idade Média, com o emprego cada vez mais generalizado de dinheiro multiplicando as relações com intermediários e com os negócios também sendo realizados a crédito, tornou-se necessária a adoção de um sistema de contabilidade mais aperfeiçoado em que fossem registradas as duas partidas, ou seja, as entradas de caixa, com a informação da origem do dinheiro recebido, e a informação do destino ou do emprego do numerário para as saídas, o que foi denominado sistema de partidas dobradas.

A primeira notícia do uso das partidas dobradas data de 1279, e foi obtida por meio de um documento encontrado nos arquivos do Vaticano, o qual registrava as receitas e as despesas do Papa Nicolau III. Também na cidade de Gênova, em 1340, já se empregavam as partidas dobradas para registrar as operações comerciais com os povos do Oriente (NOVA ENCICLOPÉDIA BARSA, 1998, v. 4).

Na literatura contábil, porém, o crédito da difusão dessa metodologia, com a denominação “sistema de partidas dobradas”, foi atribuído ao frade e matemático italiano Luca Pacioli, de Veneza, que em 1494 codificou e divulgou os seus princípios fundamentais. A repercussão dessa técnica foi tamanha que até hoje ela é adotada em todo o mundo pelas organizações empresariais, estatais e do terceiro setor e talvez continue sendo empregada por muito mais tempo, pois já se passaram mais de 500 anos de sua divulgação para o mundo e ainda não foi encontrada outra forma mais adequada para substituí-la no processamento das operações contábeis.

Relatam Hendriksen e Breda (1999) que os três séculos seguintes – XVI, XVII e XVIII – ficaram conhecidos como a era da estagnação da contabilidade, porque neste longo período aconteceram outros fatos que chamaram mais a atenção do mundo, como os descobrimentos de novas terras, tais como os da América e do Brasil, e a ocupação e a colonização das terras do Novo Mundo. Somente no final desse período, com o advento da Revolução Industrial na Inglaterra, que surgiram os mais notáveis progressos no setor.

No final do século XVIII, com a incrementação dos negócios motivados pela Revolução Industrial, a contabilidade começou a ser vista como profissão relevante

para o controle das atividades econômicas, já com o surgimento dos primeiros especialistas neste ramo do conhecimento humano.

O caminho para esse prestígio foi aberto na cidade escocesa de Edimburgo, cujo anuário municipal de 1773 indicava a existência de sete contadores atuando no município. No início do século XIX havia menos de 50 contadores públicos registrados nas listas das principais cidades da Inglaterra e da Escócia. Esse número cresceu rapidamente com a aprovação, em 1844, da Lei das Companhias, que passou a exigir das empresas a apresentação de balanços aprovados por auditores. Outra lei conhecida como “amiga dos contadores” exigia o uso desses profissionais em casos de falência, os quais representava a maior parte de seus trabalhos iniciais. Na cidade de Edimburgo, em 1854, com base em uma autorização real, foi constituída uma sociedade de contadores, o que lhes permitia apresentar-se como contadores autorizados.

A contabilidade, como atividade profissional reconhecida oficialmente, teve seu início no final do século XIX, com a fundação, em 1880, do Instituto de Contadores Registrados na Inglaterra e no País de Gales e do Instituto Americano de Contadores, em 1887.

No Brasil, até meados do século XX o registro dos fatos econômicos era executado por guarda-livros, pessoas que conseguiam assimilar as técnicas de registrar tais ocorrências, mas sem nenhum controle. Em 27 de maio de 1946 foi expedido o Decreto-Lei Federal nº 9.295 (BRASIL,1946), a Lei de Regência da Profissão Contábil, que estabeleceu as condições necessárias para as pessoas se habilitarem como contabilistas, denominação genérica para os profissionais autorizados para o desempenho das atividades contábeis. A mesma norma também estruturou o sistema de autarquias federais especiais, com gestão administrativo-financeira e patrimônio próprios: o Conselho Federal de Contabilidade, com sede na Capital Federal e jurisdição em todo o território nacional, com a atribuição fundamental de normatizar e regulamentar o exercício e a ética da profissão; e os Conselhos Regionais de Contabilidade, sediados nas capitais de seus respectivos Estados, com as atribuições fundamentais de conduzir os processos de habilitação dos profissionais e a fiscalização do exercício dessas pessoas no âmbito de suas bases territoriais e, como atividades complementares, o aprimoramento profissional,

pela realização de eventos culturais e cursos de reciclagem, conhecido no meio contábil como programa de educação continuada.

Nos últimos 56 anos, desde a regulamentação da profissão até os dias atuais, a contabilidade brasileira vem se aprimorando, tanto no aspecto normativo, com a atualização constante da legislação e dos demais regulamentos, como no cultural, com a constante realização de diversos eventos temáticos em nível regional, nacional e internacional.

Sob o aspecto técnico-instrumental, a contabilidade vem se aprimorando ao longo do tempo com o surgimento de elementos novos, os quais muito contribuíram para os seus avanços, com destaque para: a instituição da moeda, para a valoração dos bens patrimoniais e das operações de gestão; a invenção do papel, para registrar as ocorrências que até então eram efetuadas com a utilização de tabletes de argila cozida ou de madeira; a invenção das máquinas de escrever, de calcular e depois a máquina de contabilidade, que passou a fazer, simultaneamente, os cálculos dos lançamentos e seus respectivos registros. Na realidade, esta última foi uma conjugação da máquina de calcular, para efetuar os cálculos e acumular os valores dos lançamentos, com a máquina de datilografia, que fazia os registros dos valores calculados pelo equipamento anterior.

A partir da segunda metade do século XX, as atividades humanas passaram a contar com a mais moderna e revolucionária ferramenta a serviço do homem, que é a informática (NOVA ENCICLOPÉDIA BARSA, 1998).

A partir dos anos 70, a informática passou a ser utilizada na gestão pública pelo Governo Federal e por algumas Unidades da Federação, com a implantação de sistemas específicos para os controles relativos ao pessoal, com destaque para a frequência de funcionários e a elaboração da folha de pagamento; depois vieram os controles da movimentação dos recursos materiais e financeiros.

Nos anos 80 foi a vez da integração dos procedimentos oriundos desses sistemas com os de outros setores da administração, tais como a execução orçamentária conjugada com a contabilização dos fatos dela decorrentes. Em 1987, a União implantou o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), e em 1988, o Estado de Goiás implantou o complexo sistêmico

denominado Sistema de Orçamento e Finanças (SIOFI) e Sistema de Contabilidade Pública (SCP).

Com a integração desses controles deu-se vida a um grande sistema de gestão pública, que possibilitava prestar as informações solicitadas, ou seja, as gerenciais e também aquelas exigidas por lei, os demonstrativos contábeis, com mais precisão e em menos tempo.

Além das atividades de elaboração e execução orçamentária e seus reflexos na contabilidade, outro setor de grande importância para a administração pública que vem sendo bastante beneficiado pela informática é o da gestão da receita tributária. Este conta com cadastro de contribuintes, lançamento, arrecadação, recolhimento e fiscalização, com destaque para a declaração do imposto de renda, que nos últimos exercícios vem sendo efetuada com os recursos da informática e sua entrega processada pela Internet.

No aspecto normativo, todas as leis e regulamentos específicos para as finanças públicas e, por extensão, à contabilidade, são da alçada da União e com aplicação obrigatória nas outras esferas administrativas do setor público. Segue-se um breve comentário de cada uma, de acordo com a ordem cronológica.

Aloe (1976) apresenta uma síntese da contabilidade pública no Brasil com a menção do Alvará de D. João VI, datado de 28 de junho de 1808, que criou o Erário Régio, estabelecendo normas de escrituração por partidas dobradas das operações financeiras e a relação dos livros contábeis a serem utilizados pelas contadorias gerais e demais repartições da sua Real Fazenda. Estas normas só foram aplicadas no período de 1832 a 1849, sendo depois abandonadas até 1914. O autor afirma que na opinião do Professor Francisco D'Áuria este abandono se deu por falta de técnicos com capacidade para executar estas atividades.

Angélico (1995) menciona o Decreto Legislativo nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922, que instituiu o Código de Contabilidade Pública, o qual foi regulamentado pelo Decreto Federal nº 15.783, de 8 de novembro do mesmo ano, com alguns artigos ainda em vigor. Estes atos e outros acontecimentos, comentados com mais detalhes no terceiro capítulo do presente trabalho, formaram a base para os avanços que o setor governamental experimentou nas últimas décadas.

A modernidade da contabilidade pública brasileira veio com a sanção da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 (BRASIL, 1964), que estatuiu normas gerais de direito financeiro para elaboração de controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal e também instituiu o orçamento-programa para os três níveis de governo.

O Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 (BRASIL, 1967b), instituiu a reforma administrativa federal e regulamentou alguns aspectos do orçamento-programa, também disciplinando os procedimentos licitatórios para as três esferas governamentais.

O Decreto nº 71.353, de 9 de novembro de 1967 (BRASIL, 1967a), instituiu o Sistema de Planejamento Federal, consolidando, assim, a adoção do orçamento-programa na esfera federal, o que de certa forma serviu de modelo para os demais entes da Federação.

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (BRASIL, 2000e), estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal para os três níveis de governo, por meio da limitação de gastos, segundo o seu principal instrumento de controle, que é a Receita Corrente Líquida (RCL).

Como já comentado, o setor de finanças e contabilidade pública é regulamentado pelo Governo Federal, ficando muito pouco espaço para os governos estaduais e municipais legislarem sobre a matéria. As normas existentes nestas esferas administrativas não passam de regulamentos relacionados à codificação institucional de órgãos e de suas unidades orçamentárias para a distribuição preliminar dos recursos orçamentários e desdobramentos das tabelas de receita e despesa, elaboradas pelo Governo Federal para a utilização em seus orçamentos, com a inserção de itens de interesse local e do plano de contas contábil.

Em 1988 foram implantados dois sistemas integrados no Estado-membro de Goiás, desenvolvidos na empresa de processamento de dados do Governo Estadual por técnicos goianos: o Sistema de Orçamento e Finanças (SIOFI), gerenciado pelo órgão central de orçamento do Estado para a elaboração e a execução orçamentária e para a movimentação de recursos financeiros extra-orçamentários; e o Sistema de Contabilidade Pública (SCP), gerenciado pelo órgão central de contabilidade do Estado, alimentado preferencialmente pelas informações originárias do SIOFI para

as operações de desembolsos e de ingresso das receitas provenientes de operações de crédito, transferências constitucionais, alienação de bens e outras rubricas não recebidas pela rede bancária; para receita tributária e seus acessórios, cujo recebimento é operacionalizado pelos agentes arrecadadores autorizados – repartições fiscais e bancos – a contabilidade recebe os dados diretamente do Sistema de Arrecadação Estadual em meio magnético. É por intermédio do SCP que se extraem todos os relatórios contábeis exigidos pelas normas federais que regulamentam a matéria, especialmente a Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964) e a Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000e).

O acontecimento de maior relevância no século XX para o setor governamental foi, sem dúvida, a sanção da Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000e), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, com aplicação nos três níveis de governo, conhecida também como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a qual ensejou a escolha do tema do presente trabalho, que tem por fundamento a relevância que o assunto apresenta no momento para a gestão da coisa pública, tanto por parte dos agentes políticos, na condição de planejadores e/ou executores das ações públicas, e dos técnicos que atuam na execução e no controle das metas orçamentárias, quanto, e principalmente, por parte dos órgãos estatais encarregados da fiscalização dos atos dos gestores, o controle externo, por intermédio da seguinte indagação:

De que modo o Governo do Estado de Goiás vem adaptando o seu sistema contábil às exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal?

A título de exemplo da complexidade das informações exigidas dos entes públicos pode-se citar que os Municípios, para o fiel cumprimento da LRF, terão de encaminhar, todos os meses, os demonstrativos da execução orçamentária e os balancetes financeiros à Câmara de Vereadores, a vários conselhos municipais, a órgãos de outras esferas de governo, estadual e federal, e também disponibilizar o resumo dessas operações na Internet; nos Estados-membros, os seus gestores também terão de prestar essas mesmas informações no âmbito interno, principalmente ao Tribunal de Contas do Estado (TCE) e à Assembléia Legislativa, a órgãos federais, eventualmente a organismos internacionais, como os agentes financiadores da dívida externa, e disponibilizar os resumos das principais operações na Internet.

Além dessas informações, outras são exigidas em períodos mais elásticos – bimestral, trimestral ou semestralmente; o demonstrativo da RCL mensal, calculada com base nas realizações da receita orçamentária dos últimos 12 meses, é o parâmetro básico para várias outras informações e limitações de gastos, como por exemplo as despesas com pessoal e seus respectivos encargos, as despesas previdenciárias e os encargos da dívida pública.

Essas informações são todas extraídas dos registros contábeis, os quais, até o final da década de 1970, eram escriturados de forma bastante arcaica em muitos entes estatais, com a utilização de equipamentos obsoletos, sendo que muitas operações eram efetuadas manualmente.

Com a utilização definitiva da informática na gestão estatal a partir da década de 1980, quando a execução orçamentária passou a ser processada de forma ágil e integrada à escrituração contábil, foi possível a organização de uma contabilidade mais analítica, apresentando todos os desdobramentos orçamentários da receita e da despesa, com informações mais detalhadas e com melhor compreensão em nível de prestação de contas.

Na corrida da informatização da administração pública, o Governo Federal saiu na frente com a automação das operações orçamentário-financeiras, conjugadas com os registros contábeis, desenvolvendo o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), implantando-o em 1987. Isto possibilitou às repartições federais a contabilização instantânea dos fatos contábeis, de tal forma que a contabilidade, no âmbito do Governo Central, passou a produzir seus relatórios em tempo real.

O Estado de Goiás, como já mencionado, em 1988 implantou o SIOFI e o SCP, os quais vêm atendendo a contento às necessidades estaduais no tocante às exigências da Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964). Para atingir este objetivo, resultando na transparência da gestão pública, foram propostas e já estão implementadas as modificações necessárias no sistema contábil do Estado para dotá-lo de uma estrutura mais adequada ao novo ordenamento legal para o controle das finanças públicas do País.

1.2. Objetivo geral

O presente trabalho tem como objetivo geral:

- **Avaliar o processo de adaptação da contabilidade do Governo do Estado de Goiás às exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal.**

1.3. Objetivos específicos

Os objetivos específicos desta pesquisa são:

- Descrever a evolução da contabilidade pública no Brasil desde a sua fase embrionária até o advento da LRF;
- Fazer um estudo comparativo das principais normas de gestão financeira da administração pública brasileira: a Constituição Federal, a Lei nº 4.320/64 e a Lei Complementar nº 101/00;
- Avaliar o processo de adaptação da contabilidade do Governo do Estado de Goiás às exigências da referida lei.

1.4. Definição de termos

Para facilitar a compreensão do presente trabalho segue-se a relação dos principais e mais importantes termos nele usados segundo a conceituação de Peres e Gomes (2000):

- **Estado:** instituição política abstrata, constituída dos elementos básicos – nação, território delimitado e governo soberano, encarregada da prestação de serviços básicos relacionados ao ordenamento jurídico, econômico-monetário, à segurança e à promoção da cidadania ou bem-estar social das pessoas;
- **Entes estatais, públicos ou governamentais:** também denominados de entes da Federação pela LRF, são as instituições ligadas ao poder público em geral, como por exemplo o gabinete do governante, os ministérios, as secretarias, o Ministério Público, o Parlamento, os tribunais e outros, personalizados ou não, integrantes da estrutura do Estado;
- **Gestão estatal, pública ou governamental:** conjunto das operações realizadas em uma instituição estatal, relacionadas principalmente à movimentação

de recursos financeiros, orçamentários ou não, em um determinado período, coordenadas por uma pessoa ou autoridade, que pode ser agente político ou público, competente para praticar atos em nome do ente estatal – o gestor público ou o ordenador de despesas – como é mais utilizado no meio governamental;

- **Contabilidade estatal, pública ou governamental:** é o ramo da contabilidade que cuida dos registros das ocorrências verificadas nos entes estatais decorrentes da gestão orçamentário-financeira e também de outras naturezas;

- **Controle interno:** controle prévio, concomitante e subsequente, exercido pelo Poder Executivo e por entes próprios dos demais poderes, com vistas à observância dos limites máximos de comprometimento de gastos orçamentários e avaliação das metas alcançadas, ao registro dos fatos contábeis provenientes das operações da execução orçamentária e também das operações de natureza extra-orçamentária, visando a elaboração dos relatórios integrantes da prestação de contas, base para o controle externo;

- **Controle externo:** controle exercido pelo Parlamento, com auxílio das cortes de contas, que consiste, basicamente, na análise *a posteriori* dos atos praticados pelos agentes políticos e/ou públicos relacionados à gestão, objetivando a verificação de sua legalidade e a probidade administrativa dos gestores por meio das verificações de rotina ou de auditorias específicas;

- **Lei de Responsabilidade Fiscal:** Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000e), ou LRF, é a norma que regulamenta a responsabilidade dos gestores públicos no sentido de manter o equilíbrio das contas públicas e a transparência dos procedimentos administrativos pela instituição de parâmetros para as limitações e/ou proibições de determinados gastos públicos;

- **Lei de Diretrizes Orçamentárias:** também conhecida como LDO (BRASIL, 2000a), é uma norma precedente à elaboração da proposta orçamentária, já que deve ser sancionada até o final do primeiro semestre de cada ano, a qual estabelece os parâmetros básicos para a elaboração deste documento no segundo semestre do ano que antecede a vigência do orçamento (artigo 4º e seus complementos da LRF);

NOTA: neste trabalho os termos “governamental”, “público(a)” e “estatal”, quando associados às palavras “contabilidade”, “ente”, “gestão”, “gestor”, “orçamento” e “patrimônio”, serão utilizados como sinônimos.

1.5. Relevância da pesquisa

De acordo com Gil (1999, p. 42), “a pesquisa é um processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico. O objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos”. É também o principal caminho para explorar o desconhecido ou para aprimorar os conhecimentos adquiridos em experiências anteriores e sua relevância deve ser avaliada em função não da satisfação do ego de seu autor, mas sim, pela aplicação do seu resultado para a sociedade como um todo ou por uma parcela significativa dela.

A abordagem proposta neste trabalho, a contabilidade governamental em face da Lei de Responsabilidade Fiscal, é do interesse de toda a população brasileira, financiadora da gestão pública. A relevância da pesquisa decorre de ser este um assunto ainda pouco estudado, já que a sanção da LRF aconteceu em 4 de maio de 2000, portanto, há pouco mais de dois anos, e do fato de esta lei ainda estar em sua fase de implantação, com as adequações nos planos de contas dos entes públicos e se adaptando para suprir os agentes políticos com informações para as tomadas de decisões mais acertadas, bem como para suprir os órgãos fiscalizadores com instrumentos mais eficientes para o desempenho de suas atribuições.

Para o fiel cumprimento da LRF, que se baseia no equilíbrio financeiro da gestão por meio de limitações e proibições, o gestor necessita de um sistema contábil ágil e eficiente que possa dar transparência à sua gestão e oferecer as informações com muita regularidade, já que os relatórios por ela exigidos são de frequência mensal, bimestral, quadrimestral, semestral e anual, com prazos pré-estabelecidos para a divulgação, efetivados por audiência pública, por intermédio da imprensa oficial e também da Internet.

Estes relatórios têm como base de sustentação a execução orçamentária, como por exemplo a RCL, os gastos totais com pessoal e com encargos sociais, a amortização da dívida e o próprio endividamento. A contabilidade pública brasileira, regida pela Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964), trata da gestão basicamente das questões de natureza técnico-operacional, como a elaboração do orçamento e sua execução, as técnicas de contabilização dos fatos e a elaboração dos relatórios e demonstrativos da prestação de contas anual. Estes dois fatores estimulam o

desenvolvimento de estudos pormenorizados no sentido de promover sua adequação à nova realidade gerencial trazida pela LRF.

Para atender a essas necessidades, a pesquisa proposta neste trabalho visa estudar o sistema contábil do Estado-membro de Goiás em uso até o advento da LRF, verificando as suas limitações para o pleno atendimento às exigências deste diploma legal e as providências que foram e/ou estão sendo implementadas no cenário orçamentário-contábil estadual, principalmente no tocante à execução orçamentária, que constitui a base fundamental da alimentação de dados para os registros contábeis e a elaboração dos relatórios periódicos e demais instrumentos de prestação de contas e de aferição da gestão fiscal.

O resultado da pesquisa aqui proposta tem como beneficiários diretos os órgãos públicos integrantes do Estado-membro de Goiás em geral, os quais poderão contar com melhores informações de cunho gerencial para a tomada de decisões internas e subsidiar os Municípios, especialmente aqueles que são mais carentes de recursos técnicos. Por extensão, melhorará o nível das informações que esses entes estatais estão obrigados a prestar aos organismos federais, como os Ministérios da Fazenda, do Trabalho e Previdência Social, o Banco Central, o Banco do Brasil e a Caixa Econômica Federal, na condição de organizações que exercem grande influência nos outros entes da Federação, os Estados-membros e os Municípios, como regulamentadores dos seus processos de endividamento, gestão previdenciária ou mesmo como os principais agentes financiadores de suas dívidas, como a mobiliária (títulos públicos colocados no mercado) e a consolidada (compromissos decorrentes de contratos de financiamento de obras públicas ou para outras finalidades) e, ainda, as pessoas físicas ou jurídicas que, direta ou indiretamente, utilizam-se das informações contidas no balanço geral do Estado para os mais variados fins, como por exemplo escolas, estudantes, professores e institutos de pesquisa.

1.6. Procedimentos metodológicos

A metodologia utilizada em uma dissertação deve estar em consonância com o objeto de estudo, com a sua natureza, com a sua abrangência e com as metas a serem alcançadas. Desta forma, quem desenvolve uma dissertação deve se fixar no tema de seu interesse e daí formular o problema a ser estudado, procurando a

ferramenta mais adequada que, neste caso, pode ser a pesquisa. Segundo Gil (1999), a pesquisa é um processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico, que permite obter novos conhecimentos no campo da realidade social.

A natureza do problema de pesquisa deste trabalho ainda é pouco explorada, ou até quase inexplorada, devido ao fato de que a LRF está em vigor há pouco mais de dois anos e, neste período, as raras publicações lançadas no mercado a seu respeito referem-se a comentários sobre o seu conteúdo, sem, todavia, tratar com profundidade os seus efeitos na gestão pública em comparação com o que era até então praticado. De acordo com Gil (1999), a presente pesquisa é do tipo exploratório, porque seu desenvolvimento está estruturado no levantamento bibliográfico e documental e em um estudo de caso no Estado de Goiás, especialmente na Secretaria da Fazenda, onde está localizado o setor contábil, no Gabinete de Controle Interno, setor encarregado de preparar os relatórios da gestão fiscal no âmbito do Poder Executivo e no Tribunal de Contas do Estado (TCE), órgão encarregado da fiscalização dos atos de gestão estadual como um todo e da consolidação de algumas informações da gestão fiscal para divulgação, inclusive pela Internet. Por isso, ainda conforme afirmação desse autor, é também uma pesquisa aplicada, que tem como característica básica o interesse por sua aplicação, utilização e conseqüências práticas dos conhecimentos.

1.6.1. Delineamento da pesquisa

O delineamento de uma pesquisa consiste em estabelecer o plano geral das ações para o confronto da visão teórica do problema com os dados da realidade, que de acordo com Gil (1999, p. 64) “refere-se ao planejamento da pesquisa em sua dimensão mais ampla, envolvendo tanto a sua diagramação quanto a previsão de análise e interpretação dos dados”. O autor acrescenta que o delineamento deve considerar também o ambiente, os procedimentos de coleta de dados e as formas de controle das variáveis envolvidas.

A pesquisa bibliográfica, que segundo Gil (1999) é desenvolvida a partir de material já elaborado, para a presente dissertação foi realizada com base na

literatura disponível no mercado sobre a contabilidade em geral e, em especial, a contabilidade pública e a legislação pertinente.

A pesquisa documental, que para Gil (1999) vale-se de materiais que ainda não receberam tratamento analítico, tais como documentos oficiais, filmes, fotografias, entre outros, foi realizada com base em relatórios contábeis periódicos e balanços fornecidos pelos órgãos estaduais encarregados da execução dos trabalhos contábeis, do controle da gestão e da fiscalização dos atos governamentais, os quais são responsáveis pelas várias etapas do ciclo da gestão estatal.

Assim, procedeu-se a um estudo do sistema contábil do Estado de Goiás para avaliar suas limitações para o pleno atendimento das exigências da LRF quanto à elaboração dos relatórios periódicos da gestão e as modificações que foram e estão sendo implementadas para eliminar os pontos falhos detectados e otimizá-lo de modo a que possa atender às suas finalidades com mais desenvoltura. Deste modo, o presente trabalho enquadra-se como um estudo de caso que, segundo Gil (1999), é o delineamento caracterizado pelo estudo profundo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado. Yin (2001) afirma ser esta uma estratégia de pesquisa utilizada, dentre outras situações, em administração pública.

Dentro da modalidade de pesquisa exploratória, já definida nesta seção, o levantamento bibliográfico estabeleceu a base conceitual ou teórica deste trabalho. Como tem seu foco em um fenômeno contemporâneo e pouco explorado, inserido no contexto da vida real, ou seja, a própria LRF, e ainda se encaixa no ambiente da administração pública, o estudo de caso, com base nos documentos colhidos na Secretaria da Fazenda e no Gabinete de Controle Interno da Governadoria do Estado, órgãos integrantes da estrutura do Poder Executivo, e no TCE, apresenta como estratégia mais indicada para o seu desenvolvimento e também para a confirmação do objetivo geral deste trabalho: **verificar até que ponto a contabilidade interfere no processo de gestão governamental ante a Lei de Responsabilidade Fiscal.**

Os dados desta pesquisa foram coletados nos órgãos envolvidos, de forma direta ou indireta, no controle do ciclo gerencial dos negócios públicos no Estado de Goiás, Secretaria da Fazenda, Gabinete de Controle Interno da Governadoria do Estado e Tribunal de Contas do Estado de duas maneiras:

a. Entrevista, inicialmente em nível informal no primeiro contato com as pessoas entrevistadas e, posteriormente, mediante a organização de uma pauta com as indagações obedecendo a uma seqüência lógica das ocorrências dos fatos contábeis e da metodologia de registro dos mesmos, com a Contadora chefe do Departamento de Contabilidade Geral, responsável técnica pela contabilidade do Estado de Goiás; com relação à elaboração dos relatórios periódicos da gestão e daqueles exigidos pela LRF, a entrevista ocorreu de forma semelhante, com contato inicial informal, sendo que para os encontros posteriores foi elaborada um pauta seguindo a seqüência lógica dos trabalhos desenvolvidos no Gabinete de Controle Interno; no Tribunal de Contas do Estado o contato por telefone; as respostas dos quesitos apresentados nos órgãos do Poder Executivo foram anotadas de forma resumida, com destaque para os dados de maior relevância; as informações oriundas do TCE foram recebidas por e-mail.

b. Após essas entrevistas foi realizada uma coleta de modelos de relatórios exigidos pela LRF, regulamentados por resoluções normativas do TCE, em meio magnético, ou seja, em disquete, relativos ao segundo bimestre do exercício de 2002, elaborados pelo Gabinete de Controle Interno com base nas informações recebidas dos sistemas SCP e SIOFI, com transcrição no quinto capítulo deste trabalho.

As informações obtidas com as pessoas encarregadas da preparação dos relatórios nos órgãos do Poder Executivo e nos modelos propostos pelo TCE foram confrontadas com as exigências da LRF e com os documentos coletados nas próprias repartições. Por intermédio desta verificação foi possível fazer a avaliação que está sendo apresentada na parte conclusiva deste trabalho.

O desenvolvimento da pesquisa como um todo se espelhou nas técnicas oferecidas na literatura consultada sobre trabalhos científicos, seguindo as etapas propostas nos objetivos – geral e específicos – com os detalhes programados no tópico da estrutura, os quais integram esta parte introdutória, e ainda pelas constantes recomendações do Professor Orientador desta dissertação.

1.6.2. Limitações da pesquisa

A temática escolhida para o presente trabalho, a contabilidade governamental em face da LRF, é de grande complexidade e representa apenas uma parte dos seus

mandamentos. Como a pesquisa foi realizada no âmbito estadual, abrangendo a contabilidade no aspecto de preparação de relatórios de prestação de contas e da gestão fiscal no Estado de Goiás, outros assuntos de relevante importância para a gestão pública, também exigidos pela referida norma, deixaram de ser abordados, com destaque para:

a. Sistema de custos dos serviços públicos prestados à comunidade para alimentar as estatísticas oficiais, praticamente inexistentes, mas de grande importância para a transparência da gestão;

b. Sistemas de informações gerenciais para subsidiar tomadas de decisões mais acertadas por parte dos gestores públicos, visando melhor aplicar os recursos públicos e evitar ao máximo os desperdícios causados por desinformação dos gestores públicos honestos e também as mazelas praticadas pelos maus administradores;

c. Estudo semelhante voltado para as peculiaridades da gestão municipal.

1.7. Estrutura do trabalho

Este trabalho está estruturado em seis capítulos objetivamente comentados a seguir.

O primeiro capítulo, que se apresenta com caráter introdutório, oferece uma visão geral do conteúdo do trabalho, mostrando uma abordagem histórica da origem da atividade econômica do homem primitivo habitando a terra e dos primeiros vestígios dos registros contábeis. Também situa temporal e historicamente a contabilidade brasileira e os seus avanços, destacando especialmente sua aplicação na gestão governamental. Além disso, define os procedimentos metodológicos e a estrutura da presente dissertação.

O segundo capítulo é destinado à revisão da literatura que envolve o estudo da contabilidade, apresentando conceituações, evolução histórica e do patrimônio das pessoas jurídicas, mostrando as suas peculiaridades na gestão empresarial, estatal e das organizações do terceiro setor e técnicas de escrituração dos fatos contábeis em geral, com destaque para as particularidades do setor governamental.

O terceiro capítulo apresenta um breve relato da Contabilidade Pública no Brasil, desde a criação do Erário Régio em 1808 até o advento da LRF em 2000.

O quarto capítulo é destinado ao estudo comparativo das normas de gestão financeira da administração pública brasileira em vigor, incluindo a Constituição Federal, a Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964) e a Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000e), evidenciando seus principais fundamentos para a gestão pública e a contabilidade governamental também como elemento de controle e de informações gerenciais.

O quinto capítulo é reservado a um estudo de caso relacionado ao sistema de contabilidade e a outros afins adotados na gestão governamental do Estado de Goiás até o advento da sanção da LRF e as adaptações que já foram e ainda estão sendo implementadas nesses sistemas para a melhoria das informações contábeis e para o pleno atendimento das exigências da referida norma neste ente da Federação.

O sexto capítulo apresenta as conclusões da pesquisa e as recomendações dela decorrentes.

2. REVISÃO DA LITERATURA

Este capítulo é destinado ao estudo da contabilidade com uma abordagem generalizada sobre sua própria conceituação e também de seus elementos básicos: o patrimônio e seus componentes, as metodologias ou técnicas de escrituração dos fatos contábeis nas organizações em geral e as peculiaridades de sua aplicação no controle da gestão das instituições públicas ou governamentais.

2.1. Contabilidade

A atividade contábil foi incorporada como elemento de controle da gestão dos negócios empresariais na Europa com o surgimento das primeiras corporações comerciais italianas do Mar Mediterrâneo e depois pelos mercadores do Atlântico, especialmente ingleses e holandeses. Estes organizaram as primeiras companhias de comércio exterior com a subscrição de quotas de capital por várias pessoas e também realizando operações a crédito. Daí, perceberam a necessidade de melhorar o controle de suas operações, o que foi feito pela contabilidade, que passou a desempenhar bem esta função e teve seu ponto mais alto naquela época, com a divulgação do sistema de partidas dobradas por Luca Pacioli, em 1494, permanecendo estagnada até o advento da Revolução Industrial (NOVA ENCICLOPÉDIA BARSA, 1998; PERES, 2001).

Como já mencionado no primeiro capítulo, os serviços contábeis foram regulamentados como profissão na Inglaterra e nos Estados Unidos da América no século XIX e seus contadores seguiam algumas orientações distintas, as quais ficaram conhecidas como escolas de contabilidade européia e americana.

No Brasil, a regulamentação desta profissão aconteceu em 1946. Os profissionais que se preocuparam com os primeiros estudos contábeis, mesmo antes desta regulamentação, dividiam-se entre os simpatizantes por uma ou outra escola mencionada, apresentando suas formas de conceituação da ciência que estava nascendo.

Segundo Ribeiro (1997, p. 33), no I Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado na cidade do Rio de Janeiro, no período de 17 a 27 de agosto de 1924, foi formulado o conceito oficial para a Contabilidade que “é a ciência que estuda e

pratica as funções de orientação, de controle e de registro relativas à administração econômica”.

Ainda de acordo com Ribeiro (1997, p. 33), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), por intermédio da deliberação CVM nº 29/86, aprovou o conceito de contabilidade proposto pelo Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON), atualmente Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, que estabeleceu que “a contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação a entidades objeto de contabilização”.

Além do conceito oficial de contabilidade apresentado no I Congresso de Contabilidade e daquele proferido pelo IBRACON, diversos brasileiros, estudiosos das Ciências Contábeis, vêm formulando seus conceitos objetivando acrescentar algum elemento novo ou reordenando as palavras com o intuito de explicar melhor o significado da contabilidade nos dias atuais. Desta forma, Franco (1995, p. 21) afirma que:

Contabilidade é a ciência (ou técnica, segundo alguns) que estuda, controla e interpreta os fatos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a demonstração expositiva e a interpretação dos fatos, com o fim de oferecer informações sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.

Para Neves e Viceconti (1997), o objeto da contabilidade é o patrimônio da entidade, que é representado pelo complexo de obrigações, bens materiais e direitos, avaliados em valores monetários ou suscetíveis de apreciação econômica, considerado juntamente com a *pessoa natural ou jurídica* que sobre ele tem poderes de administração e disponibilidade, e o seu campo de aplicação está nas aziendas – entidades econômico-administrativas que, para atingir o seu objetivo, seja ele econômico ou social – utilizam os bens patrimoniais e necessitam de um órgão administrativo que pratica atos de natureza econômica necessários a seus fins.

Segundo Calderelli (1967, p. 168), a contabilidade “é o conjunto das leis, normas e princípios com a finalidade de estudar e registrar todos os atos e fatos ligados a uma empresa administrada”.

A Nova Enciclopédia Barsa (1998, v. 4, p. 379) formula o conceito de contabilidade voltado para a empresa ao se referir a transações, produção e renda,

afirmando que “contabilidade é o sistema de contas e lançamentos que fornece aferição patrimonial e do fluxo de transações, produção e renda de uma organização”.

Mosimann e Fisch (1999, p. 103), analisando a contabilidade do ponto de vista da controladoria empresarial, afirmam que:

É o ramo do conhecimento que estuda conceitos de identificação e acompanhamento, no tempo, do patrimônio da entidade expresso monetariamente e ocupa-se com fatos relacionados com a atividade econômica do homem, limitada ao âmbito das entidades. Incumbe-lhe estudar o comportamento dos eventos que interferem na riqueza da empresa, em face das ações humanas ou de sua ausência.

Peres e Gomes (2000, p. 15) entendem que, por suas peculiaridades, a contabilidade não tem a identidade de uma ciência propriamente dita, já que seus princípios fundamentais e suas convenções estão embasados em diversas áreas do conhecimento humano ou de várias ciências, tais como a matemática, a estatística, o direito, o padrão monetário e o idioma pátrios, além de ter a delimitação do tempo. Daí, esses autores propõem que a contabilidade “é o conjunto das ciências aplicadas no estudo e controle dos elementos patrimoniais, bem como da interpretação e registro das variações nele ocorridas num determinado período – o exercício financeiro”.

De acordo com a Novíssima Delta Larousse (1985, v. 3, p. 525), assim como ocorre com outras atividades humanas, a contabilidade também apresenta as suas peculiaridades conforme os objetivos das organizações; para os entes públicos, é denominada contabilidade pública, definida como “o conjunto de normas especiais aplicáveis à gestão dos dinheiros públicos”.

Já para Andrade (1981, p. 35), a contabilidade pública é “o ramo da contabilidade que estuda o patrimônio à disposição das aziendas públicas, fornecendo os elementos para as tomadas de contas dos responsáveis por bens e valores e para a organização dos balanços parciais e gerais de cada exercício”.

Aloe (1976, p. 11), referindo-se à contabilidade pública, faz o seguinte comentário:

Se a contabilidade é imprescindível nas empresas em geral (aziendas de produção), isto é, nas atividades em que o rédito positivo é o seu principal objetivo, nas aziendas de distribuição ou de consumo (entidades de fins ideais) a sua ação fiscalizadora e moralizadora também é da mais alta relevância.

O mesmo autor, na seqüência do seu comentário sobre a contabilidade, faz uma referência a um dos grandes expoentes da contabilidade brasileira, o Professor Paulo Lyra, que se referiu à contabilidade como se estivesse recitando um poema:

A fiel companheira dos negócios; registra o patrimônio social; ausculta-lhe o movimento; descreve-lhe o giro; grava-lhe a transformação e evidencia-lhe os resultados; previne riscos; acautela prejuízos; estimula a expansão; evita a imprudência; impede a imprevisão; penetra recônditos; revela confiança; pune o ilícito; exalta a lisura; denuncia a ganância; aconselha no presente e orienta o futuro. Nos livros, em contas em que se reflete, a confiança inspira e, nos balanços, em que fala, a verdade aponta.

2.1.1. Elementos básicos da contabilidade

Analisando-se as várias definições e/ou conceitos de contabilidade formulados no Brasil, desde o inicial, oficializado em 1924 na cidade do Rio de Janeiro durante a realização do I Congresso Brasileiro de Contabilidade, passando pelo IBRACON e a CVM, em 1986, e outros oferecidos pelos diversos autores brasileiros aqui citados, os quais atuam nas mais variadas especialidades do ramo contábil, percebe-se que a contabilidade, ao longo do tempo, vem cumprindo seu papel nas organizações brasileiras, independentemente da área de atuação, seja ela empresarial, estatal ou do terceiro setor, em função de três elementos básicos: o patrimônio, a gestão e a informação, que serão analisados a seguir com mais detalhes.

2.1.2. O patrimônio do ponto de vista conceitual

O termo patrimônio é usado na contabilidade para designar o conjunto de bens, direitos e obrigações pertencentes a uma pessoa, física ou jurídica, sendo que o da pessoa jurídica é o que apresenta importância contábil, por constituir os meios pelos quais as entidades econômicas ou sociais desenvolvem suas finalidades. De acordo com o objetivo institucional da organização, este conceito genérico de patrimônio poderá ser enunciado de forma a evidenciar a destinação de seus componentes.

Nas empresas, os componentes patrimoniais constituem os meios de produção, ou seja, são destinados à geração de novas riquezas, como afirma Franco (1992, p. 30), “o patrimônio é uma grandeza constituída pelos bens, direitos e obrigações de uma pessoa ou de uma entidade, ou um conjunto de bens econômicos com fim

específico. O patrimônio de uma empresa comercial é o conjunto de bens, direitos e obrigações envolvidos na atividade comercial”.

Nos entes públicos, os componentes patrimoniais constituem os meios pelos quais o Estado desenvolve as suas atividades fundamentais relacionadas à soberania, à justiça e à segurança territorial e das pessoas, e também aquelas relacionadas à cidadania, tais como prestação de serviços meritórios e não remunerados à população. Pires (2001, p. 187) apresenta as peculiaridades de seus componentes básicos:

O patrimônio público é composto pelos bens públicos (bens imóveis, bens móveis, participações societárias, etc.), pelos direitos representados por empréstimos concedidos ou compulsórios, pela dívida ativa, pelas obrigações representadas pela dívida flutuante (restos a pagar, depósitos e serviços da dívida a pagar) e pela dívida fundada (operações de crédito internas e externas).

2.1.3. O patrimônio do ponto de vista contábil

Este tópico visa um estudo mais detalhado do patrimônio das pessoas jurídicas do ponto de vista contábil, segundo os seus objetivos institucionais, dependendo se são empresas, entes públicos, ou ainda, se organizações do terceiro setor ou não governamentais.

Calderelli (1967, p. 631), afirma que “estudando-se o patrimônio sob o prisma contábil, pode-se defini-lo como sendo um conjunto de bens e direitos, de um lado, contrapondo-se, do outro, às obrigações”. Ele conclui afirmando que o patrimônio é também o conjunto de riquezas, como bens, valores, direitos e obrigações, colocados à disposição de um empresário com a finalidade de obter resultado econômico.

Os conceitos de patrimônio até aqui relatados evidenciam-no, basicamente, sob o aspecto qualitativo, ou seja, analisam o conjunto dos componentes patrimoniais, como bens, direitos e obrigações, porém, sem considerar o valor monetário aplicado, respectivamente, na obtenção dos materiais para uso e/ou consumo ou no surgimento dos créditos a receber de terceiros, geralmente decorrentes das operações, e do montante dos recursos conseguidos por meio dos agentes financiadores. Pode-se, ainda, analisar as ocorrências que motivam alterações nos

componentes ativos e passivos, com variações permutativas ou modificativas na estrutura patrimonial e também de acordo com os objetivos da organização.

Sob o aspecto quantitativo, o patrimônio é visto como um fundo de valores representado pela equação:

$$\text{Patrimônio Líquido} = \text{Ativo} - \text{Passivo}$$

Nessa equação os elementos ativos, ou seja, a parte positiva da equação, representam as aplicações dos recursos colocados à disposição do empreendimento, que são os bens e os direitos; e os componentes passivos, ou seja, a parte negativa da equação, representam as obrigações assumidas perante terceiros em virtude das atividades operacionais ou como fontes alternativas e suplementares de financiamento da gestão.

Hendriksen e Breda (1999) apresentam algumas peculiaridades que eles denominaram de características essenciais dos elementos patrimoniais ativos e passivos, segundo o Conselho de Padrões de Contabilidade Financeira. De acordo com esses autores, para se considerar um componente patrimonial como ativo é necessário que ele apresente as três características a seguir:

a. Incorporar um benefício futuro provável que envolve a capacidade, isoladamente ou em combinação com outros ativos, de contribuir direta ou indiretamente para a geração de futuras entradas líquidas de caixa;

b. Avaliar se uma dada entidade pode conseguir o benefício e controlar o acesso de outras entidades a esse benefício;

c. Verificar se a transação ou evento originando o direito da entidade ao benefício, ou seu controle sobre o mesmo, já teria ocorrido.

De acordo com os mesmos autores, para se considerar um componente patrimonial como passivo é necessário que ele apresente as três características a seguir:

a. Apresentar uma obrigação ou responsabilidade com uma ou mais entidades, prevendo liquidação pela transferência futura provável ou pelo uso de ativos em uma data específica ou determinável, na ocorrência de um evento pré-determinado, ou assim que seja solicitada;

b. Avaliar se a obrigação ou responsabilidade compromete uma dada entidade, permitindo-lhe pouca ou nenhuma liberdade para evitar o sacrifício futuro;

c. Verificar se a transação ou outro evento que obriga a entidade já ocorreu.

Se apenas uma dessas características estiver ausente em um componente ativo ou passivo, contabilmente, não pode ser reconhecida a sua existência.

Pela destinação ou peculiaridade de seus componentes nas organizações, o patrimônio deve ser estudado segundo o ambiente institucional: empresarial, estatal ou do terceiro setor.

2.1.3.1. O patrimônio empresarial

Na empresa, o patrimônio é destinado à geração de novas riquezas e seus componentes são estudados segundo as suas finalidades dentro da organização. É oportuno ressaltar que, nas conceituações que se seguem, são comuns as expressões “após o encerramento do exercício seguinte” ou “encerramento do próximo exercício” para definir a classificação de alguns elementos patrimoniais ativos e passivos; estes parâmetros estão relacionados à data de encerramento do exercício em curso, quando será apurado o resultado econômico e elaborado o próximo balanço do exercício social da empresa.

Gouveia (1993) apresenta os seguintes itens como fatores de classificação dos elementos patrimoniais, que se enquadram perfeitamente para qualquer ramo empresarial: o tempo, definido como prazo de vencimento para receber os direitos ou para pagar as obrigações; a intenção, que é a destinação dos bens para venda ou para uso da empresa; e a liquidez, que é a possibilidade de converter elementos ativos em numerário por meio da venda de um determinado bem ou do recebimento de um crédito.

Combinando os fatores de classificação indicados por Gouveia (1993) com a estrutura definida na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (BRASIL, 1976), baseada na liquidez, segue-se um estudo mais detalhado dos componentes básicos da equação patrimonial: Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido.

A. Ativo: como já visto, é representado pelos bens e direitos e corresponde à aplicação dos recursos colocados à disposição do empreendimento, sendo também

a parte positiva da equação patrimonial. De conformidade com o parâmetro liquidez, este componente patrimonial é detalhado em: Ativo Circulante, Ativo Realizável a Longo Prazo e Ativo Permanente.

a. Ativo Circulante: é representado pelos recursos aplicados diretamente na atividade operacional ou produtiva, como por exemplo os estoques de insumos para transformação, produtos em processo de fabricação, produtos acabados ou mercadorias para venda e revenda, materiais para consumo e créditos concedidos a clientes com vencimentos previstos para até o final do próximo exercício financeiro, além das disponibilidades para os pagamentos de gastos imediatos advindos da gestão do negócio.

Gouveia (1993) afirma que o termo Ativo Circulante diz respeito ao processo de transformar dinheiro em mais dinheiro, pela sua aplicação no negócio da empresa, dentro de seu ciclo operacional.

Orrú (1990) apresenta o detalhamento dos componentes desse título em: disponibilidades, ativo realizável a curto prazo, estoque e despesas do exercício seguinte.

Já Assaf Neto (2000) apresenta as características básicas do Ativo Circulante, que ele também denomina Capital de Giro, ou ainda Capital Circulante, afirmando que este grupo é constituído dos elementos de maior liquidez no ativo da empresa, afetando e sendo afetado, significativamente, por suas atividades operacionais.

b. Ativo Realizável a Longo Prazo: representa os créditos ou os direitos que a empresa tem a receber de terceiros cujo vencimento extrapola o final do próximo exercício social.

Orrú (1990) diz, de forma objetiva, que o Ativo Realizável a Longo Prazo representa os direitos a receber após o encerramento do exercício seguinte.

Gouveia (1993), fazendo as devidas considerações sobre o surgimento do Ativo Realizável a Longo Prazo, define seus componentes como: direitos derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas, diretores, acionistas ou participantes no lucro da empresa, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da organização.

c. Ativo Permanente: genericamente, neste grupo estão os bens não destinados à venda no momento e alguns valores que não se enquadram nos grupos anteriores.

Para Gouveia (1993), o termo Ativo Permanente está relacionado, exatamente, com a inexistência de intenção da empresa de converter em dinheiro alguns dos seus ativos, pelo menos dentro de um tempo previsível; já que nenhum bem tem vida eterna, não havendo intenção de vendê-lo dentro de um período razoável, ele é considerado permanente.

Segundo Assaf Neto (2000), o Ativo Permanente é o grupo de menor liquidez do Ativo, constituído por todos os elementos de natureza fixa que não se enquadram no Ativo Circulante e no Ativo Realizável a Longo Prazo.

Iudícibus e Marion (2000) afirmam que o Ativo Permanente é constituído de bens e direitos não destinados à transformação em meios de pagamento e cuja perspectiva de permanência na entidade ultrapasse um exercício.

O Ativo Permanente é composto dos subgrupos: Imobilizado, Investimentos e Diferido.

c₁. Imobilizado: é constituído pelos recursos utilizados para formar a base de apoio do sistema produtivo e não destinados à venda no momento, como imóveis, mobiliários, utensílios, maquinários, equipamentos, animais destinados a serviço, produção ou reprodução, entre outros.

A equipe de professores da USP coordenada por Iudícibus (1998) classifica os componentes do Ativo Imobilizado em: tangíveis sujeitos à depreciação, como máquinas, ferramentas e edifícios; tangíveis não sujeitos à depreciação, tais como terrenos e obras de arte; tangíveis sujeitos à exaustão, como jazidas minerais e florestas; tangíveis não sujeitos à exaustão, tais como terrenos para uso imobiliário; intangíveis normalmente sujeitos à amortização, como patentes e direitos autorais, considerados direitos de duração limitada; intangíveis normalmente não sujeitos à amortização, como marcas de indústria e de comércio quando há direitos de vida econômica e legal ilimitados.

Para Iudícibus e Marion (2000), o Imobilizado é constituído de bens e direitos, tangíveis e intangíveis, utilizados na consecução dos objetivos da entidade.

Orrú (1990) define este subgrupo como bens destinados à manutenção das atividades da empresa.

De acordo com Reis (1982), o Imobilizado é representado pelas aplicações permanentes em bens e direitos necessários à manutenção das atividades da organização, ou seja, aqueles valores cuja venda prejudicaria ou mesmo paralisaria as atividades empresariais.

Assaf Neto (2000, p. 132), chama a atenção para os cuidados na definição do volume de recursos financeiros a serem aplicados no Imobilizado, que deve guardar certa sintonia com os negócios da empresa, e cita as conclusões de Myer, o qual afirma que: “uma empresa pode tornar-se ineficiente se não providenciar equipamento moderno, mas, por outro lado, pode tornar-se insolvente se uma expansão não for justificada pelo aumento posterior do volume de negócios”.

c₂. Investimentos: este grupo representa as aplicações de recursos em negócios estranhos aos objetivos da empresa.

Orrú (1990) define os Investimentos como participações em caráter permanente, não classificáveis como circulante e também não destinados à manutenção das atividades da empresa.

Para Reis (1982), os Investimentos são aplicações permanentes em outras empresas e em bens destinados a produzir renda, inclusive as participações decorrentes de incentivos fiscais.

c₃. Diferido: este agrupamento representa as aplicações financeiras que serão amortizadas ou transformadas em despesa ao longo do tempo, como por exemplo os gastos pré-operacionais, os melhoramentos em propriedades de terceiros e os gastos com reestruturação da empresa.

Para Ludícibus e Marion (2000), são as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social.

B. Passivo: como já visto, representa o conjunto das obrigações da empresa para com terceiros e é também a parte negativa da equação patrimonial; de conformidade com o parâmetro liquidez, este componente patrimonial é detalhado em: Passivo Circulante, Passivo Exigível a Longo Prazo e Resultado de Exercícios Futuros.

a. Passivo Circulante: compreende as obrigações assumidas em decorrência das próprias atividades operacionais da gestão com vencimento até o final do próximo exercício financeiro, tais como fornecedores, obrigações trabalhistas, obrigações tributárias, descontos de duplicatas e empréstimos bancários.

Para Ludícibus e Marion (2000), este agrupamento é constituído pelas obrigações conhecidas e os encargos estimados cujos prazos estabelecidos ou esperados situem-se no curso do exercício subsequente à data do balanço patrimonial.

Gouveia (1993) afirma que o termo Passivo Circulante guarda integral relação com o Ativo Circulante porque, via de regra, representa dívidas e compromissos assumidos pela empresa dentro do processo de transformar dinheiro em mais dinheiro. É, também, a base para a definição do Capital Circulante da empresa, que representa o excesso do Ativo Circulante sobre o Passivo Circulante.

b. Passivo Exigível a Longo Prazo: são as obrigações oriundas de financiamento de componentes do Ativo Imobilizado na fase inicial do negócio ou para a ampliação das atividades empresariais, os quais devem gerar, futuramente, os recursos necessários para o custeio dos juros e de outros encargos financeiros deles decorrentes, para a amortização do principal e, naturalmente, contribuir para o melhoramento da performance econômica do negócio ou a lucratividade do empreendimento.

Reis (1982) define este subgrupo do Passivo como as dívidas não relacionadas no Passivo Circulante vencíveis em prazo superior a um ano, mais os créditos de sócios e diretores de empresas coligadas e dos depósitos para o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) dos empregados não optantes do relacionamento trabalhista por ele definido.

c. Resultado de Exercícios Futuros: este grupo é representado pelas receitas recebidas antecipadamente por conta de vendas ou de serviços futuros diminuídas dos custos respectivos, de acordo com Reis (1982).

C. Patrimônio Líquido: é a parte da equação patrimonial representativa da riqueza do(s) proprietário(s) do empreendimento, a qual é medida pela diferença entre os componentes ativos, ou seja, as aplicações de recursos financeiros na produção, com abrangência dos meios básicos integrantes do Ativo Realizável a Longo Prazo e do Ativo Permanente mais os meios circulantes, e os componentes

passivos, que são os recursos de terceiros alocados para financiar parte da gestão do negócio.

Gouveia (1993) define o Patrimônio Líquido como o registro do valor que os proprietários de uma empresa têm aplicado no negócio.

Para Reis (1982), o Patrimônio Líquido é o conjunto dos recursos próprios da empresa não exigíveis por terceiros.

Fávero et al. (1997) definem o Patrimônio Líquido como a diferença entre o Ativo e o Passivo de uma entidade, ou o valor contábil pertencente aos acionistas ou sócios que, em princípio, poderiam retirá-lo em caso de extinção da sociedade, ou ainda como capital próprio da entidade, ou seja, capital mais reservas.

O artigo 182 da Lei nº 6.404 (BRASIL, 1976) apresenta a configuração básica para este componente patrimonial: Capital Social, Lucros ou Prejuízos Acumulados e Reservas.

a. Capital Social: é o investimento inicial dos sócios mais as incorporações posteriores ao longo da existência do empreendimento; ou, ainda, é a dotação inicial que os proprietários destacam de suas riquezas pessoais e colocam à disposição do empreendimento, em dinheiro ou em outros bens, especificada no ato constitutivo da empresa e seus acréscimos no decorrer de sua existência.

Para Iudícibus e Marion (2000), o capital é representado pelos valores aportados pelos proprietários mais os decorrentes de incorporação de reservas e lucros.

b. Lucros ou Prejuízos Acumulados: representam a medida do desempenho econômico do exercício financeiro corrente conjugada com períodos maiores.

Para Fávero et al. (1997), os Lucros ou Prejuízos Acumulados representam os resultados obtidos pela entidade ainda sem destinação, quando positivos, ou que estejam à espera de absorção futura, quando negativos.

Iudícibus e Marion (2000), por sua vez, afirmam ser os lucros retidos ou ainda não distribuídos e os prejuízos ainda não compensados; estes são apresentados como parcela redutora do Patrimônio Líquido.

Os resultados do exercício corrente podem ainda se destacar daqueles advindos de períodos anteriores. Embora seja usual colocar o termo “prejuízo” no título da conta, a empresa deve procurar sempre operar com lucro, ou seja, só obter

resultados positivos na movimentação do negócio, embora possa ser tolerável a ocorrência de algum prejuízo sazonal e de pequena monta sem causar danos irreparáveis ao empreendimento; porém, prejuízos vultosos, contínuos ou mesmo intercalados e por longos períodos podem levar a empresa ao encerramento de suas atividades, ou seja, à falência.

c. Reservas: são as retenções de lucros previstas na legislação vigente e/ou no ato constitutivo da empresa, com destinações específicas ou mesmo recursos provenientes de outras fontes, também com suas destinações definidas.

Para Ludícibus e Marion (2000), são os valores decorrentes de retenções de lucros, de reavaliação de Ativos e de outras circunstâncias.

Depois do estudo dos componentes patrimoniais pode-se ainda formular outros conceitos de fundamental importância para a gestão dos negócios empresariais, com destaque para: Capital de Giro e Sistema de Produção.

a. Capital de Giro: é o conjunto formado pelo Ativo Circulante, ou seja, as aplicações de recursos nas atividades operacionais da empresa, e o Passivo Circulante, que são as fontes financiadoras alternativas das operações empresariais. Em outras palavras, o Capital de Giro da empresa são os recursos movimentados pelos seus gestores na operacionalização do negócio empresarial para gerar novas riquezas ou obter lucros;

b. Sistema de Produção: é formado pelo conjunto constituído pelo Ativo Imobilizado, ou meios de produção, e o Passível Exigível a Longo Prazo, ou as fontes financiadoras alternativas desses meios, ou seja, valores não realizáveis e/ou exigíveis no momento ou a curto prazo. Serve para avaliar a estabilidade do negócio, pois quanto menor forem as dívidas e maior for o prazo de suas exigibilidades, mais estável a empresa se encontra e maior será a folga para expandir suas atividades com novos financiamentos ou para implementar ainda mais os níveis produtivos atuais, ou seja, mais Capital de Giro.

2.1.3.2. O patrimônio público ou estatal

No Estado, os componentes patrimoniais não são utilizados para geração de novas riquezas como nas empresas, mas para a distribuição de parte da renda

advinda da tributação da atividade econômica das pessoas físicas ou jurídicas, na forma de impostos indiretos, e também do patrimônio e da renda destas pessoas, na forma de impostos diretos. Esta distribuição é efetivada pela prestação de serviços não remunerados para atender aos anseios da comunidade em geral.

Segundo Castro (1997), os bens econômicos dividem-se em: privados, que são aqueles divisíveis, de consumo individual mediante o pagamento de um preço estipulado, dotados do princípio da exclusão e da regra alocativa de um voto para cada unidade monetária; e públicos, que representam os serviços prestados pelo Estado à coletividade sem receber em troca qualquer tipo de remuneração. Os últimos ainda podem ser divididos em bens públicos puros e bens meritórios, semipúblicos ou quase públicos.

a. Bens públicos puros: são aqueles caracterizados pela indivisibilidade, de uso ou consumo coletivo, financiados pela comunidade por intermédio da instituição e do recebimento de tributos, dotados do princípio da não exclusão e da regra alocativa de um voto para cada indivíduo, como por exemplo a segurança pública, a defesa territorial e a distribuição da justiça;

b. Bens meritórios, semipúblicos ou quase públicos: são serviços (bens) que apresentam certas características de bens privados, ou seja, a iniciativa privada pode vendê-los no mercado por um preço unitário (divisível), como por exemplo os relacionados a educação, saúde, cultura, nutrição, mas que apresentam, também, a característica de ser de interesse coletivo, tal como a vacinação em massa, a qual poderá conter uma epidemia não só para as pessoas que recebem a dose de vacina, podendo também evitar a contaminação de outras pessoas; a educação e a nutrição infantil, por sua vez, certamente irão contribuir para a formação de pessoas mais produtivas e justas amanhã, com a diminuição da violência, ou seja, o investimento na educação hoje fará com que não seja necessária a construção de cárceres no futuro.

O Estado pode executar diretamente alguns desses serviços, por intermédio de rede própria, como nas áreas de saúde e educação, ou com a formação de parcerias com organizações não governamentais, por meio de subvenções, patrocínio de peças teatrais, bolsas de estudo a estudantes carentes, assistência à saúde pelo credenciamento de instituições privadas, entre tantos outros tipos.

Peres e Gomes (2000) abordam o assunto considerando dois tipos de atividades desenvolvidas pelo Estado: atividades-meio, que são aquelas que dão suporte à prestação de serviços sociais à coletividade; e as atividades-fim, que são aquelas relacionadas à prestação de serviços diretamente à população. De acordo com as características ou peculiaridades desses serviços, as atividades-fim podem ser divididas em: serviços essenciais, serviços opcionais ou meritórios, serviços de infraestrutura e serviços terceirizáveis.

a. Serviços essenciais: são funções fundamentais e exclusivas do Estado, relacionadas à sua própria existência soberana e não delegáveis a terceiros, tais como a segurança territorial e das pessoas; a função legiferante, que inclui aprovar, alterar e revogar leis; a distribuição da justiça; a diplomacia, ou seja, a manutenção de relações amistosas com outros povos; e a organização dos sistemas monetário e tributário nacionais.

b. Serviços opcionais ou meritórios: são aqueles de interesse coletivo, assumidos e regulamentados pelo Estado no decorrer do tempo pelas conquistas sociais, mas que, por suas peculiaridades, podem ser executados ou operacionalizados tanto pela rede própria de atendimento quanto por parcerias com entidades do terceiro setor ou até mesmo por empresas. São exemplos deste tipo de serviço: creches, escolas, hospitais, postos de saúde, entre outros.

As formas de parcerias mais usadas com as organizações do terceiro setor são estabelecidas por intermédio de instrumentos reconhecidos e aceitos pela legislação pertinente, como por exemplo as isenções tributárias e a concessão de auxílios e/ou subvenções por meio de convênios para o suprimento de recursos financeiros, de tal modo que essas instituições operacionalizem serviços específicos de interesse coletivo a pessoas carentes, como educação, assistência à saúde, assistência social, cultura e construção de moradias populares.

A parceria com as empresas é efetivada por intermédio da contratação de seus serviços, tal como para atendimento médico, hospitalar e laboratorial pelo Sistema Único de Saúde e concessão de bolsas de estudo para alunos carentes de instituições de ensino particular.

c. Serviços de infra-estrutura: são relacionados ao suporte da atividade econômica ou produtiva, como telecomunicações, saneamento básico, energia e

transporte que, por requererem grandes somas de recursos financeiros, na maioria das vezes são desenvolvidos por meio de parcerias com a iniciativa privada mediante a instituição de empresas de capital estatal e privado ou de economia mista.

d. Serviços terceirizáveis: são aqueles de interesse público, integrantes tanto do grupo dos meritórios como dos de infra-estrutura. O governo cuida de sua regulamentação e fiscalização utilizando agências especializadas para cada setor, transferindo a sua operacionalização para as empresas estatais ou privadas. Estas ficam com a incumbência de realizar os investimentos necessários à implantação e/ou à recuperação física da rede de serviços para exploração econômica, tendo como remuneração a cobrança de tarifas de seus usuários, sem prejuízo para a comunidade em termos de qualidade e segurança. Esses serviços são delegados às empresas por meio de três mecanismos: concessão, autorização e permissão. Esses mecanismos são assim definidos:

d₁. Concessão: serviços delegados a empresas, inclusive estatais, geralmente por processo licitatório e mediante contrato. Como exemplos podem ser citados a geração, transmissão e distribuição de energia elétrica, o saneamento básico, as telecomunicações, o transporte coletivo de pessoas, as rodovias, os portos e os aeroportos;

d₂. Autorização: serviços delegados por ato unilateral do poder público, mediante processo licitatório ou não. São exemplos os serviços funerários, de saúde e educacionais;

d₃. Permissão: são serviços não contemplados pelas prerrogativas de atividade pública, mas que por suas características devam ter o controle da autoridade estatal, tais como segurança pessoal e patrimonial, transporte individual de pessoas e de valores, despachante, entre outros.

Silva (2002) apresenta uma descrição para os componentes patrimoniais dos entes públicos, com os ativos, que são bens, créditos e valores, constituindo a substância patrimonial do Estado, independentemente das diferentes formas em que eles se apresentam, os quais são distribuídos em dois grupos distintos: financeiro e permanente.

O grupo financeiro é caracterizado por sua extrema mobilidade, já que por ele transitam todas as entradas e as saídas financeiras, tais como bens numerários e créditos de tesouraria.

O grupo permanente é caracterizado pelos meios ou instrumentos que o Estado utiliza para desenvolver suas finalidades, tais como bens de uso, bens de consumo, bens de renda, créditos de funcionamento e créditos de financiamento.

O autor define os componentes ativos, ou bens públicos, como o conjunto de coisas corpóreas, ou seja, imóveis, móveis e semoventes, ou incorpóreas, que são créditos, direitos e ações sobre as quais o Estado exerce o direito de soberania em favor da coletividade ou o direito de propriedade privada, quer eles pertençam às entidades estatais, autárquicas ou paraestatais, podendo ser classificados segundo os critérios jurídico e contábil.

Segundo o critério jurídico, os bens podem ser classificados como:

a. Bens de uso comum do povo: são todos aqueles destinados ao uso comum da comunidade, ainda apresentando as características de serem sempre imóveis e inalienáveis; são subdivididos em naturais (mares, rios, praias, lagos, etc.) ou artificiais, quando construídos pela intervenção do homem (ruas, praças, etc.);

b. Bens de uso especial: são aqueles destinados à execução dos serviços públicos, tais como os terrenos e edifícios utilizados pelas repartições ou estabelecimentos públicos, bem como os móveis e os materiais indispensáveis ao seu funcionamento, podendo ser alienáveis ou não; constituem o patrimônio de caráter permanente da instituição;

c. Bens dominicais: são aqueles que integram o patrimônio disponível, ou seja, são bens que podem ser utilizados para qualquer fim ou mesmo alienados, se a administração julgar conveniente.

De acordo com as suas características, podem ainda ser classificados como:

a. Bens móveis: são aqueles que, por sua natureza, são suscetíveis de movimento próprio ou de remoção por força alheia;

b. Bens imóveis: são aqueles constituídos dos terrenos, dos prédios e dos direitos reais a eles relativos.

Segundo o critério contábil, os bens são enquadrados no plano de contas de acordo com a sua destinação ou finalidade na repartição como:

a. Bens imóveis: são os terrenos e prédios destinados ao funcionamento das repartições civis, como palácios governamentais, ministérios, tribunais e embaixadas;

b. Bens de defesa nacional: representados por quartéis, navios de guerra, arsenais, hospitais militares, depósitos de materiais bélicos, entre outros;

c. Bens científicos e artísticos: são aqueles relacionados a bibliotecas, museus, laboratórios, observatórios, zoológicos, e assim por diante;

d. Bens de natureza agrícola: são aqueles voltados para o fomento da atividade rural, como escolas de agricultura, de agronomia, fazendas experimentais, animais destinados à produção e reprodução;

e. Bens semoventes: são os animais destinados ao trabalho de tração de veículos, desde que não enquadrados na categoria industrial;

f. Bens de natureza industrial: são os edifícios destinados a estabelecimentos industriais, como Casa da Moeda, Imprensa Nacional, escolas industriais, entre outros;

g. Valores: são as ações de empresas estatais, títulos de crédito e jóias;

h. Créditos: representados por dívida ativa, empréstimos concedidos, entre outros.

Ainda descrevendo o patrimônio estatal, Silva (2002) denomina os componentes passivos, que são as obrigações em geral, de contra-substância patrimonial da Fazenda Pública, também formada pelos grupos financeiro e permanente.

O grupo financeiro é o conjunto de obrigações formadoras da dívida flutuante, definida pelo artigo 92 da Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964), oriundas de operações diversas realizadas apenas no território nacional, que devam ser pagas independentemente de autorização legislativa ou da existência de dotação orçamentária específica, tais como restos a pagar, crédito de terceiros, depósitos e débitos de tesouraria.

O grupo permanente é formado pelas obrigações constitutivas da dívida fundada resultantes da captação de recursos do público por intermédio da colocação de títulos da dívida pública de livre circulação em bolsas de valores do País e do exterior, chamada de dívida consolidada, ou por meio de contratos de financiamentos com instituições financeiras nacionais e internacionais, denominada dívida não consolidada. Outra característica fundamental da dívida fundada é a dependência de autorização legislativa ou de dotação orçamentária própria para pagamento de seus encargos e respectiva amortização.

Resumindo as explanações do autor, a substância patrimonial representa o ativo real, que é a parte positiva do patrimônio, e a contra-substância patrimonial, o passivo real, que são as exigibilidades líquidas e certas de curto, médio e longo prazos.

A estrutura patrimonial no setor público é definida pela Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964), que no artigo 105 e seus §§ estabelece que o balanço patrimonial demonstrará:

- I – o Ativo Financeiro;
- II – o Ativo Permanente;
- III – o Passivo Financeiro;
- IV – o Passivo Permanente;
- V – o Saldo Patrimonial;
- VI – as Contas de Compensação.

§ 1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente da autorização orçamentária e dos valores numerários.

§ 2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores cuja mobilização ou alienação dependa da autorização legislativa.

§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá os compromissos exigíveis cujo pagamento independa de autorização orçamentária.

§ 4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

§ 5º Nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e que, direta ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio.

Peres e Gomes (2000) analisam a estrutura acima salientando algumas peculiaridades dos bens públicos, de acordo com as suas finalidades na administração, acrescentando ao rol da dívida pública, a dívida reconhecida e também aquelas em processo de apuração, com a descrição dos componentes patrimoniais ativos e passivos por eles propostos.

O Ativo, que representa a aplicação dos recursos públicos, é desmembrado em: Ativo Financeiro, Ativo Permanente, Ativo Transitório e Ativo Comunitário.

A. Ativo Financeiro: é o conjunto dos recursos aplicados diretamente na atividade de prestação de serviços à população. É representado, principalmente, pelas disponibilidades para os pagamentos de gastos gerais advindos do cumprimento do plano de metas da gestão e também para a execução de programas especiais de interesse público, geralmente financiados com os recursos destinados pela Constituição ou advindos de outros entes públicos mediante termos de convênios, ou ainda de organizações particulares nacionais e internacionais e, eventualmente, de alguns créditos realizáveis ou apropriáveis à despesa. A inscrição e o recebimento dos créditos realizáveis são operações de natureza extra-orçamentária.

B. Ativo Permanente: é constituído pelos bens de uso especial, inclusive os dominicais, e pelos valores e créditos não financeiros, ou seja, aqueles cujas operações de aquisição e/ou alienação geralmente são de natureza orçamentária, desdobrando-se em bens de uso especial, créditos e valores.

a. Bens de uso especial: são os recursos utilizados para a constituição dos meios necessários à execução de atividades fundamentais do Estado e aqueles destinados à prestação de serviços à população em geral. Como exemplos podem ser citados: edifícios públicos, tais como sede administrativa de órgãos, escolas, museus, teatros hospitais, delegacias de polícia, presídios e quartéis; mobiliários e utensílios de uso em geral; veículos, aeronaves, embarcações e armamentos; outros equipamentos de uso geral, semoventes, ou até mesmo em caráter especial, destinados à produção de outros bens, como instalações com fins industriais, fazendas e animais destinados à reprodução ou trabalho; ainda os dominicais, tais como bens com as mesmas características dos bens de uso especial, geralmente recebidos em dação em pagamento de dívidas, porém não necessários ao serviço público, os quais serão destinados à alienação para a conversão em bens numerários;

b. Créditos: neste agrupamento são registrados os direitos do Estado perante terceiros, como por exemplo os empréstimos concedidos a pessoas físicas, tal como o Programa de Financiamento Estudantil (FIES), e os incentivos fiscais concedidos a empresas pelos governos Federal, Estaduais e Municipais como estímulo para o desenvolvimento de determinadas regiões brasileiras;

c. Valores: são constituídos pelos estoques de materiais para consumo, transformação e, eventualmente, para venda ou revenda; ações e outras formas de

participação no capital de empresas estatais; fundos especiais, geralmente, relacionados ao desenvolvimento setorial ou regional, como por exemplo o FGTS, o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) e o Fundo Constitucional do Centro-Oeste; fundos rotativos, como recursos destinados à agilização da administração pública ou ao pagamento de despesas de pequeno vulto no âmbito de um órgão ou unidade gestora.

C. Ativo Transitório: é constituído por bens de uso especial e materiais de consumo autorizados por empenhos inscritos em restos a pagar, e ainda não entregues pelos fornecedores até o final do exercício, e pela dívida ativa, que representa um crédito de realização incerta, oriundo de resíduos da receita lançada e não recebida até o final do exercício. Os lançamentos contábeis neste agrupamento ativo são constituídos de registros provisórios e suas baixas caracterizam-se por operações de natureza extra-orçamentária, ou seja, insubsistências ativas. No caso dos materiais, se forem recebidos, são apropriados na conta própria do Ativo Permanente; o recebimento da dívida ativa é escriturado como receita orçamentária (receita por mutações).

D. Ativo Comunitário: é constituído por bens imóveis e inalienáveis que o Estado se encarrega de manter em perfeitas condições de funcionamento para uso da comunidade em geral, sem, contudo, constituir garantias reais para os credores do Estado, pois são bens de uso comum. Eles podem ser naturais, como praias, quedas d'água, ilhas marítimas ou fluviais, parques ecológicos, jazidas minerais, entre outros, ou construídos com recursos públicos, tais como vias públicas urbanas (ruas, praças e ciclovias), rodovias, pontes, entre outros.

Alguns desses bens podem, temporariamente, ser cedidos a pessoas físicas ou jurídicas para exploração por meio do instrumento de concessão, geralmente precedido de processo licitatório, como por exemplo a utilização de quedas d'água para a geração de energia elétrica, a exploração de fontes de água mineral para engarrafamento e distribuição de água potável, a exploração de jazidas para extração e/ou beneficiamento de produtos de origem mineral, a gestão de rodovias pedagiadas, sem, contudo, transferir-lhes a propriedade, já que essas concessões são feitas por tempo determinado.

O Passivo representa as obrigações do Estado para com terceiros. Peres e Gomes (2000) analisam este componente patrimonial de conformidade com a

natureza ou a origem do compromisso em: Passivo Financeiro, Passivo Permanente e Passivo Transitório.

A. Passivo Financeiro: é o conjunto de obrigações, com a denominação genérica de dívida fluante, que de acordo com o artigo 92 da Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964), compreende:

- I – os restos a pagar, excluídos os serviços da dívida;
- II – os serviços da dívida a pagar;
- III – os depósitos;
- IV – os débitos da tesouraria.

Parágrafo único. O registro dos restos a pagar far-se-á por exercício e por credor, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas.

Os restos a pagar e os serviços da dívida a pagar representam os resíduos da despesa; os depósitos são importâncias recebidas de terceiros, geralmente para garantias, como caução e recursos; os débitos da tesouraria são representados principalmente pelas operações de empréstimos por Antecipação de Receita Orçamentária (ARO), que deverão ser quitadas no exercício de sua realização, e outras eventuais e de menor freqüência nas repartições.

O parâmetro básico para a classificação da dívida fluante não é o prazo de vencimento da obrigação, mas as operações de natureza extra-orçamentária para a sua inscrição, que é denominada receita, e o seu pagamento, que é chamado de despesa.

B. Passivo Permanente: representa o conjunto das dívidas públicas que exigem programação orçamentária própria para o seu pagamento ou amortização, inclusive para o custeio dos encargos financeiros decorrentes. O prazo de vencimento dos compromissos, como na dívida fluante, não é parâmetro para o enquadramento neste grupo, pois, continuam sendo Passivo Permanente, as parcelas a vencer no próximo exercício, as exigíveis nos próximos anos e nas próximas décadas e também os compromissos já vencidos, como por exemplo os precatórios. De acordo com a sua origem pode ser denominada: dívida consolidada ou fundada, dívida mobiliária e dívida reconhecida.

a. Dívida consolidada ou fundada: de acordo com o inciso I do artigo 29 da Lei nº 101 (BRASIL 2000e), a dívida pública consolidada ou fundada é constituída do 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. Representa o conjunto das obrigações assumidas com a captação de recursos financeiros, através das operações de créditos realizadas com a contratação de financiamentos com organismos financeiros nacionais (internos) ou internacionais (externos); o produto de sua realização é aplicado em programas ou projetos específicos relacionados ao aprimoramento da máquina estatal, que visam a melhoria do atendimento à população;

b. Dívida mobiliária: de acordo com o inciso II do artigo 29 da Lei nº 101 (BRASIL 2000e), a dívida mobiliária é representada por títulos emitidos pela União, inclusive os do Banco Central do Brasil, Estados e Municípios. Esta modalidade de dívida pública permite ao ente federado emissor dos títulos captar recursos com certa mobilidade através da colocação deles ou de sua venda no mercado financeiro;

c. Dívida reconhecida: este grupo de obrigação foi incluído na legislação brasileira pelo § 1º, do artigo 29, da Lei nº 101 (BRASIL 2000e), que estabelece que se equipara a operação de crédito a assunção, o reconhecimento ou a confissão de dívidas pelo ente da Federação, sem prejuízo do cumprimento das exigências dos artigos 15 e 16 da referida norma. Neste grupo de dívida estão os precatórios e os acordos de parcelamentos de dívidas de um ente da Federação com outro, como por exemplo o FGTS, a Previdência Social e o PIS-PASEP (Programa de Integração Social-Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público).

C. Passivo Transitório: este grupo de obrigações ainda não foi descrito pela legislação vigente. Porém, pelo princípio contábil da prudência, o ente devedor deve promover o registro provisório do valor por ele encontrado e aguardar até que se chegue ao valor consensual ou aceitável para ambas as partes para firmar o acordo definitivo de reconhecimento da obrigação e o seu parcelamento, se for o caso. Quando isto acontecer, procede-se à baixa neste grupo passivo, já que ele passará a integrar a dívida reconhecida (Passivo Permanente). Como exemplo deste grupo de compromissos pode-se mencionar os casos em que um ente estatal tem débitos com outro, mas ainda não houve o consenso entre as partes em termos do valor do débito e dos vencimentos das parcelas para o reconhecimento definitivo da obrigação e celebração de contrato com este objetivo.

O Saldo Patrimonial demonstra a situação líquida patrimonial do ente público, de forma genérica, representada pela diferença entre os somatórios dos elementos ativos e passivos, tanto do ponto de vista quantitativo como qualitativo.

Do ponto de vista quantitativo ou aritmético, o patrimônio público ou estatal pode ser demonstrado pela equação genérica:

$$\text{Saldo Patrimonial} = \text{Ativo} - \text{Passivo}$$

Sendo:

Ativo = a parte positiva do patrimônio;

Passivo = a parte negativa do patrimônio.

Desse modo, ele pode apresentar-se nulo, ativo real líquido (positivo) ou passivo real descoberto (negativo):

- a. Nulo: Ativo = Passivo, ou seja, patrimônio = 0;
- b. Ativo Real Líquido: Ativo > Passivo, ou seja, patrimônio > 0;
- c. Passivo Real Descoberto: Ativo < Passivo, ou seja, patrimônio < 0.

O patrimônio nulo é muito raro, por ser uma posição teórica que indica que se o ente público é possuidor de bens e direitos, tem a mesma importância em dívidas para pagar.

O patrimônio positivo é uma situação confortável para o administrador, porque ele está gerindo um ente cujo somatório dos bens e direitos suplanta o somatório das obrigações para com terceiros. Se os componentes financeiros ativos forem maiores que as obrigações da dívida flutuante, esta situação fica ainda melhor, pois ocorre superávit financeiro, ou seja, uma poupança que pode ser utilizada como fonte alternativa de recursos para financiar gastos insuficientemente dotados ou não programados no orçamento em execução.

O patrimônio negativo representa uma posição que merece cautela por parte do gestor e um estudo mais minucioso de sua composição para se saber a real situação financeira da repartição, bem como o grau de comprometimento dos compromissos de caráter permanente com relação ao orçamento como um todo, especialmente com as atividades sociais, podendo apresentar combinações mais ou menos favoráveis para o ente, com destaque para as que se seguem:

A. Com superávit financeiro: esta é uma situação mais amena, porque embora o patrimônio total esteja negativo, oferece condições financeiras favoráveis para saldar os compromissos imediatos;

B. Com déficit financeiro: neste caso, o montante dos compromissos da dívida flutuante é superior ao somatório dos componentes financeiros ativos. A repartição terá grandes dificuldades para saldar seus compromissos imediatos e também pode haver comprometimento dos programas sociais do orçamento em execução por falta de recursos, pois parte daqueles provenientes da receita executada pode estar comprometida com o pagamento dos resíduos de exercícios anteriores, os quais, por representarem contas já vencidas, terão prioridade de pagamento;

C. Patrimônio negativo representado basicamente por compromissos permanentes: se a maior parcela dos compromissos for de caráter permanente, a situação financeira momentânea oferece certo conforto, conforme já analisado; mas para prazos maiores deve ser feita uma análise mais pormenorizada para se conhecer o grau de comprometimento dos seus encargos para o momento, a médio e a longo prazos. Assim, podem ocorrer dois casos:

a. As parcelas vincendas no exercício corrente e nos próximos exercícios poderão exigir maior quota de recursos orçamentários nesses períodos para o pagamento de encargos e amortização e/ou resgate do principal, o que poderá sacrificar ou até mesmo comprometer significativamente as ações governamentais na área social;

b. Se esses compromissos tiverem parcelas com vencimentos mais dilatados, o comprometimento financeiro imediato e a médio prazo tende a ser mais ameno, pois seus efeitos sobre a gestão orçamentária também ficarão postergados.

Do ponto de vista qualitativo ou específico, o Saldo Patrimonial demonstra a situação líquida não apenas sob o aspecto aritmético, mas também considera os componentes qualitativos do patrimônio:

A. Patrimônio Ordinário: demonstra a posição líquida do patrimônio de domínio do Estado, que representa garantias ou ônus reais. Pode ser subdividido em: Patrimônio Financeiro e Patrimônio Permanente.

a. Patrimônio Financeiro: é representado pela diferença entre o somatório do Ativo Financeiro e o total do Passivo Financeiro e também demonstra o grau de

liquidez para os compromissos imediatos, pois quando é positivo ele oferece bom índice de liquidez ou tranqüilidade para pagar as dívidas financeiras, e quando negativo, representa dificuldades para honrar estes compromissos ou maiores ônus de natureza financeira;

b. Patrimônio Permanente: é definido pela diferença entre o total do Ativo Permanente e o somatório do Passivo Permanente, também representando o índice de liquidez de longo prazo ou grau de estabilidade patrimonial da entidade. Quando é positivo ele oferece garantias reais, e quando é negativo, merece um estudo mais pormenorizado, já que para as dívidas de longo prazo a exigência de recursos orçamentários para o pagamento de seus encargos e a amortização do principal acompanha o cronograma das parcelas a vencer.

B. Patrimônio Extraordinário: demonstra a posição líquida patrimonial instável e/ou de domínio público, não representando, portanto, garantias nem ônus reais. Pode ser subdividido em: Patrimônio Transitório e Patrimônio Comunitário.

a. Patrimônio Transitório: representa uma posição instável e temporária, constituído pela diferença entre o total do Ativo Transitório (os bens a receber, que quando forem entregues serão apropriados ao Ativo Permanente mais a dívida ativa, que é um crédito de recebimento duvidoso, o qual, quando realizado, será transformado em Ativo Financeiro) e o somatório do Passivo Transitório (expectativas de dívidas, as quais, se forem de fato reconhecidas, passam a integrar o Passivo Permanente);

b. Patrimônio Comunitário: é constituído dos componentes do Ativo Comunitário.

2.1.3.3. O patrimônio das instituições do terceiro setor

Nas organizações do terceiro setor, denominação genérica dada às instituições não governamentais de cunho social e sem fins lucrativos, os seus componentes patrimoniais também não são destinados à geração de riquezas, mas sim, à distribuição de parte da riqueza de um grupo de pessoas, na forma de contribuições estatutárias ou voluntárias de seus associados, por meio da prestação de serviços a um grupo restrito de usuários (associados e seus dependentes), os quais, além do financiamento das atividades sociais, também se responsabilizam por sua gestão. Como exemplos podem ser citados uma entidade sindical, que representa os

interesses de uma categoria profissional ou empresarial, ou um clube recreativo, que oferece lazer aos seus usuários estatutários.

As entidades filantrópicas constituem um tipo especial de instituição do terceiro setor, pois as pessoas associadas também as financiam e cuidam de sua gestão organizacional, porém não em benefício próprio, como nas exemplificadas no parágrafo anterior. Essas são instituições criadas para oferecer assistência gratuita a um determinado segmento social que necessite de cuidados especiais, como por exemplo um asilo ou hospital para cuidar de pessoas carentes, idosas ou portadoras de deficiências, ou uma creche para cuidar de crianças carentes de determinado bairro da cidade.

Essas entidades talvez sejam as mais representativas instituições do terceiro setor, porque prestam serviços sociais relevantes à comunidade carente em áreas de atuação estatal, como saúde, educação e assistência social, geralmente em parceria direta com o poder público. Esta parceria pode ser de várias maneiras, sendo a mais utilizada aquela de ordem financeira efetivada na forma de isenções tributárias e de contribuições previdenciárias patronais, além de auxílios e/ou subvenções. Em virtude desta peculiaridade, estas instituições constituem de fato “organizações públicas não oficiais”.

O agrupamento dos elementos patrimoniais nestas instituições não obedece a um padrão próprio regulamentado, como os já descritos para as empresas (Lei nº 6.404 - BRASIL, 1976), ou para a organização estatal (Lei nº 4.320 - BRASIL, 1964). No entanto, pelas semelhanças que apresentam com a organização estatal, em termos de objetivos institucionais e de fontes financiadoras das suas operações, já que estas organizações também utilizam o orçamento como peça basilar de gestão, a descrição já apresentada para este último segmento, com algumas adaptações, pode ser perfeitamente aplicável com sucesso ao terceiro setor, razão pela qual não será apresentada uma descrição da estrutura patrimonial específica para este tipo de instituição.

2.2. Gestão governamental

O termo gestão, segundo Mosimann e Fisch (1999), deriva do latim *gestione*, que quer dizer ato de gerir, gerência, administração. Portanto, os vocábulos gestão e administração são sinônimos.

A gestão organizacional, segundo Cruz (*apud* CATELLI, 1999, p. 57), é entendida como “um conjunto de normas, princípios e conceitos que têm por finalidade orientar o processo administrativo de uma organização, para que esta cumpra a missão para a qual foi constituída”.

Sá (1983, p. 202) define gestão administrativa como “ato de gerir um patrimônio”.

Benedetti (*apud* ANDRADE, 1981, p. 67) afirma que “as funções de gestão são aquelas dirigidas para a previsão, conservação e emprego dos meios necessários”.

Segundo Aloe (1976, p. 26), “as operações de gestão resultam da ação coordenada dos órgãos pessoais da azienda e se consubstanciam em trocas, produção e consumo de bens, que imprimem ao patrimônio administrado contínuas mutações qualitativas e variações quantitativas, alterando-lhe a estrutura e o fundo de valores respectivos”.

Com base nas colocações dos diversos autores aqui citados, pode-se afirmar, também, que a gestão é caracterizada por um conjunto de operações desenvolvidas no âmbito de uma entidade, coordenadas por uma pessoa credenciada para a função de gerir ou administrar, com a utilização do seu patrimônio na busca de seus objetivos institucionais, que podem ser de natureza econômica, ou seja, produzir bens ou serviços para vender a terceiros, ou de cunho social, como a prestação de serviços não remunerados a um grupo de pessoas ou à comunidade em geral.

No presente trabalho, o tratamento é exclusivamente da gestão pública, a qual representa o conjunto das operações realizadas para gerir o patrimônio de uma instituição estatal sob a coordenação de uma pessoa com autoridade ou competência para praticar atos em nome da repartição, o gestor público ou ordenador de despesas, principalmente para a movimentação de recursos financeiros decorrentes da execução orçamentária, ou seja, o recebimento dos recursos estimados, a realização dos gastos programados e autorizados na lei orçamentária anual e também das operações de natureza extra-orçamentária.

Até aqui foi enfatizado na presente pesquisa que a administração pública está embasada no orçamento, porém sem fornecer maiores detalhes. Portanto, é oportuno que antes de prosseguir no estudo da gestão pública sejam feitas algumas considerações sobre esse instrumento de gestão.

D'Áuria (1959, p. 19) define que “o orçamento é a fixação das despesas a serem pagas em dado exercício, as quais são contrabalançadas com a previsão da receita necessária”. Embora já tenham se passado mais de quatro décadas desde o anúncio deste conceito, seus fundamentos continuam e continuarão sendo válidos, porque o orçamento público é sempre representado pela equação:

$$\text{Fixação da Despesa} = \text{Previsão da Receita}$$

Ou seja, fixar os gastos para o ente público de conformidade com as suas possibilidades de pagamento.

Com a Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964), um elemento novo foi agregado à fixação das despesas: o planejamento de metas na fase da proposta orçamentária. Desde então, o orçamento no Brasil passou a ser denominado orçamento-programa, a modalidade a ser considerada na presente pesquisa a partir de agora.

Segundo Peres e Gomes (2000), as primeiras experiências de sistema de planejamento ligado ao orçamento ocorreram nos Estados Unidos da América, de forma isolada, ainda no início do século XX; mas foi após a Segunda Guerra Mundial, em 1951, que o governo federal americano aproveitou as experiências anteriores na formulação do orçamento atrelado ao planejamento. Inicialmente foi denominado “orçamento por realizações”; depois vieram as denominações “orçamento de execução”, “orçamento funcional” e, finalmente, “orçamento por programas” ou simplesmente “orçamento-programa”.

Ainda de acordo com Peres e Gomes (2000, p. 94), a Organização das Nações Unidas entendeu que a nova técnica era uma metodologia orçamentária revolucionária e interessante, especialmente para os estados ainda em vias de desenvolvimento. Esses eram justamente aqueles que mais sofreram as agruras do recém-encerrado conflito bélico. Deste modo, a ONU, no cumprimento de um de seus objetivos estatutários, que é a cooperação técnica a seus membros, durante a década de 1950 desenvolveu um trabalho de divulgação dessa técnica orçamentária mundo afora, com o seguinte enunciado:

Orçamento-programa é aquele que apresenta os propósitos, objetivos e metas para os quais a administração solicita os fundos necessários, identifica os custos dos programas propostos para alcançar tais objetivos e os dados quantitativos que medem as realizações e o trabalho elaborado dentro de cada programa.

No Brasil, ele foi introduzido legalmente pela Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964), para uso da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, com aplicação nos órgãos da administração direta, inclusive fundos especiais e seus entes personalizados, as autarquias, as empresas estatais e as fundações.

Dentre as inúmeras inovações que o referido diploma legal inseriu na gestão pública, o orçamento-programa merece um destaque especial, porque trouxe a integração com o planejamento governamental, que já estava em sua fase embrionária; como principal mudança, com reflexo direto para a administração pública, introduziu a classificação funcional-programática da despesa, pois até a fase de elaboração da proposta orçamentária eram abordados apenas os aspectos institucional e econômico.

O orçamento-programa passou a demonstrar a despesa em três níveis de classificação na proposta orçamentária, na seguinte ordem lógica: institucional, funcional-programática e econômica.

A. Institucional: é a primeira etapa do rateio dos recursos orçamentários, sendo definida por cada ente da Federação por meio de lei ordinária própria e de acordo com seu organograma.

Peres e Gomes (2000) apresentam a seguinte classificação nos três níveis mais usados:

a. Órgão: representa o maior nível de agregação de serviços ou atribuições dos Poderes Constituídos, Ministério Público e Cortes de Contas;

b. Unidade orçamentária: corresponde ao nível intermediário ou mesmo final de agregação de serviços a cargo de cada órgão;

c. Unidade administrativa ou executora: é uma divisão da unidade orçamentária quando esta agrega serviços de relativa complexidade.

Esta classificação em três níveis é usada pela União, especialmente para alguns ministérios, tais como da Educação, Saúde, Previdência Social, Defesa e Fazenda, que mantêm serviços operacionais em todas as unidades federadas. Isso pode dar mais agilidade aos procedimentos mais rotineiros, como por exemplo para um quartel do Exército Brasileiro localizado na selva amazônica, o qual deve ter condições de efetuar, além de outras operações, compras de alimentos e

combustíveis e pagamentos de tarifas públicas na região, o mesmo acontecendo com o pagamento de seu pessoal.

B. Funcional-programática: é a segunda fase do detalhamento da despesa, estando integrada ao planejamento das ações governamentais, ou seja, já na fase de elaboração da proposta orçamentária são definidos os objetivos a serem atingidos em sua execução pelos diversos órgãos e suas unidades menores, as quais integram a estrutura do ente público.

Pela Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999, do Ministério do Orçamento e Gestão (BRASIL, 1999), esta classificação foi desmembrada em duas: a funcional, de competência da União; e a programática, de atribuição de cada esfera de governo. Peres e Gomes (2000) apresentam a seguinte definição:

a. Funcional: define as metas mais genéricas da atuação governamental na forma de funções, ou seja, os objetivos nacionais ou diretrizes de maior agregação e de longo prazo, como educação, justiça, saúde e segurança pública; e na forma de subfunções, que são os objetivos intermediários ou parciais da função a serem alcançados a médio prazo, como por exemplo ensino fundamental, ensino superior, assistência hospitalar e ambulatorial, vigilância epidemiológica, policiamento e defesa civil;

b. Programática: visa a definição concreta das ações governamentais mais especificadas para cada ente da Federação por intermédio de programas, que são instrumentos de definição, organização e concretização de metas intermediárias, estabelecidas pela subfunção e inseridas no plano plurianual de governo, tais como formação profissional e pós-graduação *stricto sensu*; e por meio de planos de ação, que são o conjunto dos fatores que concorrem para a materialização dos objetivos definidos pelo programa, como por exemplo Implantação do Laboratório de Ensino à Distância (projeto) ou Manutenção da Rede Hospitalar Pública (atividade).

C. Econômica: esta classificação visa indicar os meios ou a natureza dos gastos públicos necessários à consecução dos objetivos definidos no plano de ação, projeto ou atividade. Apresenta uma estrutura básica definida, inicialmente, pelo artigo 12 da Lei nº 4.320/64 e modificada posteriormente pelo Governo Federal pela Portaria SOF nº 35, de 1 de agosto de 1989 (BRASIL, 1989). É dividida em dois grandes grupos ou categorias de gasto: despesas correntes e despesas de capital.

Kohama (2000), referindo-se à classificação econômica da despesa e aos gastos que se enquadram em cada categoria, faz o seguinte comentário:

a. Despesas correntes: são gastos de natureza operacional realizados pela administração pública para a manutenção e o funcionamento dos seus órgãos. A esta conceituação pode-se acrescentar também a característica de enquadrar os gastos de natureza efetiva;

b. Despesas de capital: são gastos realizados pela administração pública cujo propósito é o de criar novos bens de capital ou mesmo de adquirir bens de capital já em utilização e que constituirão incorporações patrimoniais de forma efetiva ou por mutação patrimonial. A esta conceituação deve-se acrescentar os gastos com a amortização da dívida fundada, que também configuram uma despesa de mutação patrimonial.

Essas alterações oferecem mais subsídios aos parlamentares para a apreciação da proposta orçamentária transformando-a em lei orçamentária para o ano seguinte, porque eles não estarão apenas aprovando um plano financeiro, mas um plano de metas com alocação de recursos financeiros para o seu alcance; além disso, também estarão apresentando instrumentos mais eficazes para o acompanhamento e a aferição dos resultados alcançados, decorrentes da execução orçamentária, em comparação com os objetivos propostos pelo governante e por eles aprovados.

2.2.1. Gestão orçamentária

A gestão orçamentária, que consiste na execução financeira das previsões orçamentárias, deve ser estudada em dois momentos, relacionados aos procedimentos de movimentação de numerário nos cofres públicos – os ingressos e os desembolsos – com a observância das diversas fases ou etapas da realização da receita e da despesa e também das respectivas classificações e seus reflexos nas contas patrimoniais ativas e passivas.

2.2.1.1. Receita orçamentária

Segundo Pires (2001), a receita orçamentária corresponde a todas as entradas de recursos, exceto depósitos de terceiros e empréstimos por antecipação de receita

orçamentária, e é classificada em dois grandes grupos: receitas correntes e receitas de capital.

Peres e Gomes (2000) referem-se à receita orçamentária como o conjunto dos ingressos que o Estado recebe e dos quais pode dispor como propriedade sua para aplicar na manutenção da máquina administrativa e/ou na satisfação das necessidades coletivas, previsíveis nos orçamentos públicos, classificados como receitas correntes e receitas de capital.

Quaisquer que sejam os termos usados ou as formas de conceituar, a receita orçamentária representa o suporte financeiro que o Estado dispõe para financiar os gastos públicos em geral, ou seja, para a manutenção das ações relacionadas à própria soberania, para a prestação de serviços de interesse coletivo e também para promover a infra-estrutura do desenvolvimento econômico-social.

As origens dos ingressos financeiros resultantes da receita orçamentária podem causar reflexos ao patrimônio de duas maneiras: aumentando a substância patrimonial, com aumento do ativo; ou apenas pela transformação de valores de caráter permanente em recursos financeiros.

Segundo Pires (2001), sob este aspecto, a receita orçamentária constitui-se de dois grandes grupos: receitas efetivas e receitas não-efetivas ou por mutações.

a. Receitas efetivas: são aquelas arrecadadas que integram o patrimônio na qualidade de elemento novo, provocando-lhe aumento, sem, contudo, gerar obrigações, reservas ou reivindicações de terceiros. Pode-se dizer também que é mais freqüente entre as receitas correntes. Como exemplos podem ser citados tributos, restituições, aluguéis, dividendos, multas e transferências;

b. Receitas não-efetivas ou por mutações: são aquelas arrecadadas em decorrência de trocas de elementos patrimoniais permanentes por recursos financeiros. São ingressos que nada acrescentam ao patrimônio, ou seja, representam apenas uma permutação, mutação ou mudança de valores nos componentes patrimoniais ativos e passivos sem nenhum aumento patrimonial, ocorrendo com maior freqüência entre as receitas de capital. Como exemplos podem ser citados a permutação entre elementos ativos, como alienação de bens, venda de ações de empresas estatais e recebimentos de empréstimos concedidos, com a baixa do Ativo Permanente, ou a permutação entre elementos ativos e passivos,

como as operações de crédito realizadas com geração de obrigações futuras no Passivo Permanente.

Peres e Gomes (2000) esclarecem que no grupo das receitas efetivas estão as receitas correntes, à exceção do recebimento da dívida ativa; no grupo das não-efetivas ou por mutações estão as receitas de capital, como alienação de bens, recebimento de empréstimos concedidos a terceiros, venda de ações de empresas estatais, operações de crédito realizadas e também recebimento da dívida ativa.

A realização da receita orçamentária tem a função de constituir um fundo de recursos financeiros para o ente público efetuar os pagamentos decorrentes dos atos da gestão, percorrendo algumas etapas ou fases do ciclo orçamentário.

Referindo-se ao assunto fases da receita orçamentária, Angélico (1995) afirma que ainda estão em vigor alguns artigos do antigo Regulamento de Contabilidade Pública (RCP), instituído pelo Decreto Federal nº 15.783, de 8 de novembro de 1922, e destaca que o seu artigo 139 dispunha que a receita pública percorria três estágios: a fixação, a arrecadação e o recolhimento aos cofres públicos; também comenta que o artigo 140 da referida norma definia a fixação da receita como a organização das estimativas e os lançamentos dos impostos diretos, taxas e contribuições individuais depois de votado o orçamento, na seguinte ordem lógica: proposta orçamentária, lei orçamentária e lançamento.

O Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172 (BRASIL, 1966), dedica o seu CAPÍTULO II à constituição do crédito tributário. Por se tratar de um assunto de grande complexidade, segue-se a transcrição dos artigos que tratam da conceituação de lançamento da receita e de suas modalidades:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Art. 143. Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I – impugnação do sujeito passivo;

II – recurso de ofício;

III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I – quando a lei assim o determine;

II – quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando a extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Angélico (1995) continuando seu comentário sobre o assunto fases da receita, afirma que não se deve mais admitir a inclusão de atividades próprias do período de estimação da receita entre as operações típicas de realização, e apresenta os três estágios de realização da receita por ele defendidos: Lançamento, Arrecadação e Recolhimento.

a. Lançamento: é a individualização e o relacionamento dos contribuintes, discriminando a espécie, o valor e o vencimento do imposto de cada um. É o imposto nominal. Além dos impostos diretos, os quais incidem sobre o patrimônio e a renda, outras receitas passam pelo estágio do lançamento, como aluguéis, arrendamentos ou outra prestação relativa a bens do Estado e outras rendas que decorram de direitos pré-existentes do mesmo contra terceiros ou que possam originar-se de direito novo prescrito em leis, regulamentos ou contratos aprovados ou concluídos no decurso do exercício financeiro;

b. Arrecadação: é o momento em que os contribuintes comparecem perante os agentes arrecadadores para quitar suas obrigações para com o Estado. Para as receitas que já passaram pela etapa do lançamento, representa o segundo estágio; nos demais casos, é o primeiro. A arrecadação é realizada pelos agentes públicos, tais como as repartições estruturadas para este fim (exatorias, coletorias e postos fiscais) ou por agentes privados, como os bancos autorizados a receber receita pública. Além destes, podem ser citados os depositários de retenção de contribuições previdenciárias e de impostos (imposto de renda retido na fonte sobre pagamento de funcionários e imposto sobre produtos industrializados recebido do comprador de produtos) para oportunamente efetuar o pagamento aos agentes autorizados;

c. Recolhimento: é a entrega ou o repasse do produto arrecadado pelos agentes ao Tesouro Público. Só após a concretização desta fase é que o numerário estará disponível para efetuar pagamentos.

Para Kohama (2000), nos dias atuais, em face das técnicas utilizadas, a receita deverá percorrer três estágios:

a. Previsão: é representada pelos valores consignados na lei orçamentária, pois são estimativas de receitas que se originam de estudos de previsão antes de comporem o projeto de lei orçamentária;

b. Lançamento: é o ato administrativo que o Poder Executivo utiliza visando identificar e individualizar o contribuinte ou o devedor e os respectivos valores, espécies e vencimentos; no caso de algumas receitas é de fundamental importância para a etapa seguinte, que é a arrecadação, especialmente para os tributos, mas

pode-se também aplicar a casos em que o Governo tenha direito líquido e certo, em virtude de leis, regulamentos ou contratos;

c. Arrecadação e recolhimento: para o autor, essas duas fases se complementam e, com a introdução da informática no processamento da realização da receita, tornou-se difícil a separação entre elas.

Peres e Gomes (2000) apresentam quatro etapas ou estágios para o ciclo da receita orçamentária, que são:

A. Previsão: corresponde à expectativa de realização dos valores estimados para cada rubrica de receita na fase de elaboração do orçamento; trata-se apenas de um parâmetro no qual se baseia a fixação da despesa, sem, contudo, representar limitações, ou seja, poderão ser arrecadados valores superiores às previsões, possibilitando, inclusive, que algumas rubricas de receitas não previstas no orçamento possam ser realizadas. Para a receita tributária, o ciclo de sua realização inicia-se, de fato, com a previsão no orçamento, em função do princípio da legalidade tributária, que estabelece que qualquer tributo só poderá ser cobrado no exercício seguinte ao de sua instituição ou modificação.

B. Lançamento: consiste em procedimentos administrativos para os quais a autoridade gestora competente, ou mesmo o próprio contribuinte, adota parâmetros estabelecidos em leis, decretos, regulamentos ou contratos com a finalidade básica de:

1. Verificar a ocorrência do fato gerador do crédito estatal, determinando se é tributário ou não, e identificar o sujeito passivo ou devedor do mesmo;

2. Calcular o valor do crédito tributário e determinar a época de sua exigibilidade e a forma de pagamento.

Segundo a forma de sua efetivação, o lançamento pode ser classificado em:

a. Direto ou de ofício: quando a autoridade administrativa competente realiza o lançamento dos impostos diretos e notifica o contribuinte, dando-lhe a possibilidade de solicitar retificações dentro de um determinado prazo no caso de não concordar com os dados contidos na notificação;

b. Por declaração ou misto: quando o contribuinte estiver obrigado por lei a prestar informações à autoridade fiscal sobre o fato gerador de determinado crédito tributário; é o caso típico da declaração de ajuste anual do imposto de renda;

c. Por homologação ou auto-lançamento: neste caso, o contribuinte se encarrega de realizar todos os procedimentos em modelos ou formulários específicos, instituídos por regulamentos, expedidos pela repartição fiscal competente para esta função, para posterior homologação da autoridade fiscal em escrituração fiscal dos impostos indiretos.

Nota: os autos de infração e os contratos de locação de bens públicos também constituem lançamento da receita.

C. Arrecadação: é caracterizada pelo recebimento do crédito público, originário ou não de lançamento prévio, diretamente pelos agentes arrecadadores oficiais (repartições públicas) ou autorizados, como bancos credenciados, correios e agências lotéricas, ou ainda podendo ocorrer a arrecadação de forma indireta, como por exemplo as retenções de impostos e contribuições de terceiros pelos agentes pagadores para posterior repasse à repartição destinatária dos mesmos, tais como o imposto de renda retido na fonte e as contribuições previdenciárias; as parcelas da receita lançada e não arrecada no exercício constituem crédito público, denominado dívida ativa, já comentada neste trabalho.

D. Recolhimento: corresponde à transferência ou ao repasse ao Tesouro Público do numerário recebido dos contribuintes pelos agentes arrecadadores, concluindo, assim, o ciclo do processo de realização da receita. Portanto, se o contribuinte pagar seu débito diretamente na conta do tesouro, as fases de arrecadação e recolhimento acontecem simultaneamente. Podem ser citados como exemplos indenizações, restituições e alienação de bens, que no documento de arrecadação, além de informações como nome do recolhedor, valor da operação e classificação orçamentária, devem também constar um histórico mais detalhado e a assinatura do responsável pelas informações contidas no documento originário da receita.

2.2.1.2. Despesa orçamentária

A despesa orçamentária é caracterizada pelo conjunto dos gastos públicos autorizados no orçamento ou em créditos adicionais, realizados segundo as

formalidades previstas para os procedimentos de realização da despesa, que são empenho, liquidação e pagamento.

Segundo Silva (2002, p. 124-127), constituem a despesa pública todos os desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da Constituição, das leis ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos, sob dois aspectos fundamentais:

a. Geral: designa o conjunto dos dispêndios do Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse da população, constituindo o programa anual de governo;

b. Específico: para explicar este aspecto, o autor faz uma citação de Aliomar Baleeiro, o qual afirma que é “a aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro de uma autorização legislativa, para execução de fim a cargo do governo”.

Silva (2002) afirma, ainda, que a despesa do Estado deve obedecer fundamentalmente aos princípios da:

A. Utilidade: a despesa deve atender ao custeio dos gastos necessários ao funcionamento dos organismos do Estado ou da ordem política, bem como dos serviços públicos, objetivando ao atendimento da coletividade e ao bem-estar social;

B. Legitimidade: a despesa deve ser encarada de modo que se enquadre nos limites da legitimidade, que é indicativa das razões de ordem coletiva segundo a qual a despesa revela uma necessidade do Estado, além de atender às condições do consentimento coletivo e da possibilidade contributiva.

a. Consentimento coletivo: manifestado periodicamente pela representação popular. Nesta condição, as despesas públicas estão legitimadas pela discussão da lei orçamentária;

b. Possibilidade contributiva: a regra é que não se pode exigir esforço excessivo dos contribuintes, pois, tal prática traria uma quebra na harmonia que deve haver entre a entidade arrecadadora e os contribuintes;

C. Oportunidade: este princípio decorre diretamente da legitimidade e estabelece que a despesa, para ajustar-se precipuamente à necessidade coletiva, deve ser

oportuna, em função de uma necessidade pública (ação política) e coletiva (ação social); a oportunidade da despesa também é analisada em função da situação econômica do momento, devendo adaptar-se às reais possibilidades financeiras dos contribuintes, que é a capacidade contributiva deles;

D. Legalidade: este princípio estabelece que o administrador público está, durante toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, deles não devendo afastar-se, sob pena de praticar ato inválido e expor-se à responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso. Este princípio da despesa é fundamental, pois na administração pública não há liberdade nem vontade pessoal, ou seja, só é permitido fazer o que a lei autoriza; Meireles (*apud* SILVA, 2002) afirma que a lei para o particular significa “pode fazer assim” e para o administrador público significa “deve fazer assim”.

E. Economicidade: este princípio foi introduzido pela Constituição Federal e significa que as atividades da administração devem ser avaliadas pela relação custo-benefício na aplicação dos recursos públicos. Assim, é preciso que os gestores coloquem entre suas preocupações os aspectos ligados a viabilidade, eficiência e eficácia das operações. No entanto, o autor reconhece que este princípio só será plenamente aplicado quando forem determinados critérios legais para o estabelecimento de parâmetros não financeiros de avaliação das atividades do setor público (resultado social).

Concluindo, o autor afirma que a satisfação simultânea dos cinco princípios deve ser um ideal político-administrativo. Entretanto, a ocorrência desse equilíbrio é muito difícil, especialmente no que se refere a problemas de legalidade e de oportunidade, pois a despesa pode ser legal, ainda que inútil ou inoportuna.

Ao contrário da receita orçamentária já vista, que apresenta uma classificação relativamente simples, a despesa orçamentária exige uma classificação mais complexa. Peres e Gomes (2000) apresentam essa classificação em quatro níveis de desdobramento:

a. Institucional: abrange mais o aspecto político-administrativo, representando a partilha do “bolo orçamentário” entre as várias repartições que ocupam lugares no organograma de cada ente da Federação, por meio de órgãos, unidades orçamentárias e unidades administrativas, se for o caso;

b. Funcional: contempla as metas e diretrizes a serem alcançadas pelos órgãos e suas unidades pela definição de metas de maior agregação ou das diretrizes de longo prazo, denominadas função, e seus objetivos parciais ou intermediários de médio prazo, chamadas de subfunção;

c. Programático: define os objetivos finais a serem atingidos a curto prazo, em termos operacionais, com informações claras, dentre outras, sobre a área e o local de atuação e a clientela a ser atendida pelas ações de governo por meio de projetos e atividades;

d. Econômico: define a natureza dos gastos a serem realizados para concretizar os objetivos propostos na programação e também demonstra os reflexos que os mesmos podem causar no patrimônio; é composto pelas despesas correntes, que são relacionadas, basicamente, com a manutenção de serviços e custeio de encargos de dívidas; e despesas de capital, em grande parte relacionadas à aquisição de bens duráveis, à amortização do principal da dívida pública (mobiliária e consolidada) e à quitação da dívida reconhecida.

Outra forma de classificar as despesas orçamentárias é quanto aos reflexos que elas causam ao patrimônio. Segundo Nascimento (2001), sob esse ângulo podem ser reunidas em dois grupos:

a. Efetivas: são aquelas que repercutem apenas no patrimônio financeiro, provocando redução de seu saldo e, conseqüentemente, diminuição do saldo global do patrimônio, sem movimentar os elementos que compõem o patrimônio permanente;

b. De mutações patrimoniais: são aquelas que afetam tanto o patrimônio financeiro como o permanente, porém deixando inalterado o saldo patrimonial total. O decréscimo do saldo patrimonial financeiro é compensado com o aumento do saldo patrimonial permanente (permutação).

O autor afirma que na Demonstração das Variações Patrimoniais, o anexo nº 15 da Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964), são destacadas as mutações patrimoniais da receita e da despesa. Do ponto de vista escritural, essa classificação é muito importante. As variações quantitativas do patrimônio financeiro e permanente são registradas separadamente, em contas especiais, possibilitando a montagem daquele demonstrativo sem artifícios ou coleta extra de dados.

Nascimento (2001) ainda apresenta outra forma de classificar as despesas públicas:

a. Fixas e variáveis: classificação prevista na Constituição Federal de 1946 e ainda usada nos dias atuais, sendo fixas as despesas de caráter duradouro, em virtude de leis anteriores, como as relativas ao pessoal dos quadros permanentes; as variáveis são aquelas que dependem de avaliação, de acordo com as necessidades dos serviços, tais como as relativas à aquisição de materiais e à prestação de serviços por terceiros;

b. Produtivas e improdutivas: na opinião do autor, considerando as altas finalidades do Estado, essa classificação é improcedente, embora seja defendida por outros. Dentro desta visão, são consideradas produtivas as despesas válidas do ponto de vista da coletividade, como as realizadas em parques e jardins; são improdutivas aquelas feitas, por exemplo, com pequenos trabalhos criados para dar ocupação aos desempregados. Após algumas considerações, o autor conclui que o que se deve verificar é se a despesa é justa e, sob este ângulo, as despesas poderão ser consideradas úteis ou nocivas;

c. Ordinárias e extraordinárias: as ordinárias apresentam as características de serem constantes, permanentes e de necessidade imediata; já as extraordinárias são periódicas e, em linhas gerais, de emergência.

Na seqüência do estudo da despesa orçamentária vêm as fases de seu processamento ou realização, completando o ciclo orçamentário global, que inclui também todas as fases da receita orçamentária já estudadas.

Para Angélico (1995), segundo o artigo 144 e os seguintes do RCP, a despesa percorre três estágios, que são empenho, liquidação e pagamento. Ele acrescenta que, segundo a realidade, em um exame mais cuidadoso, deve-se adicionar aos já mencionados mais três outros estágios de considerável importância, que são programação e licitação, antecedendo o empenho, e suprimento, antecedendo o pagamento. A seguir, é feita uma análise de forma objetiva de cada uma dessas etapas.

a. Programação da despesa: é o primeiro estágio da despesa pública, o qual acontece após a publicação da lei orçamentária, pela fixação de cotas trimestrais,

com a finalidade de estabelecer as prioridades dos gastos em consonância com o comportamento da receita e procurando manter o equilíbrio financeiro;

b. Licitação: é o segundo estágio da despesa, regulamentado atualmente pela Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993 (BRASIL, 1993), consistindo de um procedimento administrativo para escolher entre os fornecedores habilitados aquele que oferecer condições mais vantajosas para a repartição. Ela é exigida, segundo o artigo 244 do RCP, para compra de materiais, contratação de serviços ou de obras;

c. Empenho: é o terceiro estágio da despesa, sendo o ato emanado de autoridade competente que cria para o Poder Público a obrigação de pagamento;

d. Liquidação: é o quarto estágio da despesa, consistindo na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os documentos comprobatórios do respectivo crédito, com a finalidade de apurar a origem e o objeto do que se deve pagar, a importância exata e a quem se deve pagar para extinguir a obrigação;

e. Suprimento: é o quinto estágio da despesa, consistindo na entrega dos meios de pagamento para a quitação dos compromissos financeiros marcados para determinado período, pelo Tesouro Público aos agentes pagadores, que são tesourarias, pagadorias e outros com essas atribuições;

f. Pagamento: é o último estágio da despesa, consistindo na entrega do numerário ao credor mediante a competente quitação.

Segundo Peres e Gomes (2000), o ciclo da despesa orçamentária percorre as seguintes fases: autorização, programação, empenho, liquidação e pagamento.

A. Autorização: consiste na fixação inicial de dotação no orçamento para a realização de determinada despesa; isto significa que para o gestor público, que é o ordenador da despesa, assumir qualquer compromisso de ordem financeira em nome do Estado é necessário que essa despesa tenha sido autorizada preliminarmente pelo Parlamento, por meio da lei orçamentária anual ou da abertura de créditos adicionais no decorrer do exercício, também autorizados pelo Legislativo; esta é a fase preliminar e de fundamental importância no ciclo da despesa, pelo caráter limitativo que ela apresenta, sem a qual as demais não acontecem;

B. Programação: esta etapa da despesa tem por objetivo eleger as prioridades de realização de gastos para períodos menores que o exercício financeiro, dentro

das reais possibilidades de pagamento, com vistas a atender às necessidades do órgão e também manter o equilíbrio das contas públicas;

C. Empenho: de acordo com o artigo 58 da Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964), “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”. Isto significa o comprometimento de parte do orçamento com determinado gasto na dotação apropriada, com a observância da existência de crédito suficiente para a sua realização, e que o mesmo esteja dentro da programação periódica. Do processamento do empenho será gerado um documento denominado nota de empenho que serve de autorização para o fornecimento de bens ou prestação de serviços por parte de terceiros; é também um certificado do destaque da importância compromissada da dotação orçamentária apropriada que garante, oportunamente, o pagamento do objeto empenhado;

D. Liquidação: esta fase consiste basicamente em verificar se a despesa está em condições de ser paga. Esta verificação se processa no setor contábil ou financeiro da repartição, tendo por objetivo constatar se a documentação relacionada à despesa está em ordem, em termos de valor, endereço, inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ), no caso de pessoa jurídica, ou no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF), no caso de pessoa física, e se há o atestado da regularidade da despesa firmado pelo setor competente da repartição; no caso de auxílios ou subvenções a entidades de fins sociais, ou mesmo a pessoas físicas, se há a documentação atualizada da entidade ou da pessoa física beneficiária (ata de eleição e posse da diretoria), documentos pessoais dos diretores ou do beneficiário, no caso de pessoa física, e certificado de regularidade perante o órgão fiscalizador, para as pessoas jurídicas;

E. Pagamento: esta fase encerra o ciclo do processamento da despesa orçamentária, consistindo na entrega do numerário ao credor ou beneficiário mediante termo de recibo ou quitação da conta apresentada, que pode ser efetivada segundo as modalidades descritas a seguir.

a. Cheque nominativo: mediante recibo do beneficiário, já em desuso na maioria das repartições;

b. Ordem bancária: a repartição transfere ao banco a incumbência de finalizar o pagamento ao beneficiário mediante débito da importância paga na conta corrente por ela indicada;

c. Suprimento de fundos: nesta modalidade, a repartição libera determinada importância a um servidor, precedida do respectivo empenho, para realizar despesas com posterior comprovação ou prestação de contas. Esta forma de pagamento é adotada nos casos de difícil atendimento pelo processamento normal, já analisado; neste caso, os procedimentos de liquidação da despesa acontecem após o pagamento.

A licitação é um procedimento administrativo, previsto na atual Constituição Federal, em seu artigo 37, inciso XXI, regulamentado pela Lei nº 8.666 (BRASIL, 1993), alterado pela Lei nº 8.883, de 8 de junho de 1994 (BRASIL, 1994), pela Lei nº 9.032, de 28 de abril de 1995 (BRASIL, 1995a) e pela Lei nº 9.648, de 27 de maio de 1998 (BRASIL, 1998a).

O processo licitatório consiste de um conjunto de procedimentos administrativos, incluindo convocação de licitantes, recebimento e julgamento objetivo das propostas, com a finalidade de procurar e escolher as melhores condições para o Estado se relacionar com terceiros, principalmente nos casos de compra de bens, contratação de obras ou serviços, com a observância rigorosa dos princípios básicos da legalidade, impessoalidade, igualdade, publicidade e probidade administrativa, de forma a proporcionar a universalidade e a livre concorrência entre os licitantes.

A legislação vigente define as modalidades de licitação para a despesa em função da sua natureza, que pode ser aquisição de bens, prestação de serviços e execução de obras e/ou serviços de engenharia e do valor provável da mesma, estipulados por meio de decreto governamental com revisão periódica. Para a descrição sucinta de cada modalidade, a seguir, será considerado o valor crescente da operação segundo a sua natureza.

a. Convite: para as despesas com valor superior àquele em que a licitação é dispensável, mediante endereçamento do ato convocatório a pelo menos três licitantes que operem com o objeto licitado, com antecedência mínima de 5 dias úteis;

b. Tomada de preços: para as despesas com valor superior ao exigido pelo convite e inferior para a concorrência, mediante publicação do ato convocatório na forma de edital no Diário Oficial e em jornais de grande circulação, com antecedência mínima de 15 dias;

c. Concorrência: para as despesas com valor superior ao exigido pela tomada de preços, mediante publicação do ato convocatório na forma de edital no Diário Oficial e em jornais de grande circulação, com antecedência mínima de 30 dias;

d. Concurso: para as despesas que envolvem trabalho intelectual ou criatividade técnica ou artística, geralmente por intermédio da instituição de um prêmio ao trabalho vencedor, o qual será escolhido por uma comissão constituída para este fim, com publicação do ato convocatório na forma de edital no Diário Oficial e em jornais de grande circulação, com antecedência mínima de 45 dias.

Os procedimentos licitatórios também são usados em outras transações do Estado com terceiros, como cessão e/ou alienação de bens públicos, concessão e/ou permissão para exploração de serviços de utilidade pública, exploração e/ou utilização de bens naturais pertencentes ao Estado, como jazidas minerais e quedas d'água. Para essas modalidades de transação podem ser feitos leilão ou pregão.

a. Leilão: para venda ou alienação de bens e valores de propriedade do Estado não mais necessários ao serviço público, mediante publicação de edital de leilão no Diário Oficial e em jornais de grande circulação;

b. Pregão: é a modalidade de licitação introduzida no âmbito da União pela Medida Provisória nº 2.026, de 4 de maio de 2000 (BRASIL, 2000f), que no seu artigo 2º define que o pregão é a modalidade de licitação em que a disputa pelo fornecimento de bens ou serviços comuns é feita em seção pública, por meio de propostas escritas e lances verbais. Foi regulamentada pelo Decreto nº 3.555, de 8 de agosto de 2000 (BRASIL, 2000b), Decreto nº 3693, de 21 de dezembro de 2000 (BRASIL, 2000c) e Decreto nº 3.697, de 21 de dezembro de 2000 (BRASIL, 2000d).

Considerando que o processo licitatório é exigido apenas em certos casos de despesas com a participação de terceiros, e que a legislação brasileira também prevê casos em que a licitação é dispensável e/ou inexigível e, ainda, que é utilizado para outros procedimentos administrativos não relacionados à despesa, pode-se afirmar que a licitação não é, propriamente, uma das fases da despesa, como

defendem certos estudiosos da matéria, inclusive alguns citados neste trabalho, mas uma ocorrência que poderá ou não preceder a fase legal do empenho.

2.2.2. Gestão extra-orçamentária

A gestão extra-orçamentária representa a movimentação de numerário não relacionada aos procedimentos de execução orçamentária já estudados, tanto para a receita como para a despesa, geralmente sem causar reflexos quantitativos no patrimônio, mas constituindo apenas permutação de valores nos componentes patrimoniais ativos e passivos.

Seu estudo, a exemplo da gestão orçamentária, deve ser dividido em dois momentos distintos relacionados aos procedimentos inerentes aos ingressos e aos desembolsos de numerário dos cofres públicos e suas peculiaridades.

2.2.2.1. Receita extra-orçamentária

De acordo com Pires (2001), a receita extra-orçamentária é caracterizada pelos ingressos de recursos financeiros nos cofres públicos, geralmente provenientes e/ou para crédito de terceiros, não relacionados à receita orçamentária, mediante o surgimento, mesmo que temporário, de obrigações financeiras ou de realização de créditos financeiros, com a baixa contábil da responsabilidade do devedor. Em razão destas características, não constitui renda para o Estado nem reflexos no patrimônio permanente, pois decorre de meros fatos permutativos.

Na visão de Peres e Gomes (2000), alguns ingressos de recursos financeiros no Erário Público apresentam origens diferentes daquelas estudadas na receita orçamentária, permutando valores entre contas ativas, como nos recebimentos de créditos, ou permutando valores ativos e passivos e gerando obrigações temporárias, como o recebimento de depósitos para crédito de terceiros, o recebimento de operações de ARO e o recebimento de recursos de convênios para aplicação extra-orçamentária. Outras vezes proporcionam alterações quantitativas, como nos casos de contrapartida da despesa orçamentária, por meio dos processos de apropriação de créditos à despesa, com a baixa do débito dos responsáveis pela sua movimentação, como a comprovação de gastos com suprimento de fundos pelo

tomador, a inscrição de resíduos, com geração de obrigações para pagamentos futuros e também as anulações de despesas realizadas no exercício.

2.2.2.2. Despesa extra-orçamentária

Segundo Angélico (1995), a despesa extra-orçamentária é caracterizada pelos desembolsos de recursos financeiros dos cofres públicos em benefício de terceiros, que não dependem de autorização legislativa; são operações inversas à receita extra-orçamentária.

Para Peres e Gomes (2000), a despesa extra-orçamentária é representada pelos desembolsos financeiros que não exigem as formalidades descritas para a despesa orçamentária. Com exceção das operações relacionadas à receita orçamentária (anulação e/ou registro de resíduos diferidos para exercícios futuros) e a aplicação de recursos de convênios, todos os demais casos constituem apenas fatos permutativos entre os componentes patrimoniais ativos e passivos, sem qualquer alteração quantitativa do Saldo Patrimonial.

São operações inversas às descritas na receita extra-orçamentária: permutação de valores ativos e passivos, como no pagamento de compromissos financeiros temporários; e permutação de valores ativos e ativos, como na inscrição temporária de créditos financeiros. No resgate das operações de ARO, a parte relativa ao principal constitui despesa extra-orçamentária e os encargos, despesa orçamentária.

2.2.3. Exercício financeiro

No Brasil, o exercício financeiro é definido pela Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964), que em seu artigo 34 estabelece que “o exercício financeiro coincidirá com o ano civil”.

O artigo 35 da mesma lei define a forma de apropriar a receita e a despesa orçamentárias no final do exercício, enunciando que “pertencem ao exercício financeiro:

- I. as receitas nele arrecadadas; e
- II. as despesas nele legalmente empenhadas”.

O artigo 36 afirma que “consideram-se restos a pagar as despesas empenhadas e não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas”.

Com base em Peres e Gomes (2000) pode-se afirmar, também, que é o período de vigência do orçamento, findo o qual serão encerradas as operações de execução orçamentária e elaborados os relatórios das realizações da gestão, os demonstrativos contábeis relativos às operações de execução orçamentária e, ainda, as de origem extra-orçamentária, que irão subsidiar a organização da demonstração de resultado econômico da gestão (Demonstração das Variações Patrimoniais), apropriando-o ao Saldo Patrimonial, já existente, para a elaboração do balanço geral do referido período e a organização da prestação de contas do exercício.

2.2.3.1. Operações orçamentárias

Como a gestão governamental é baseada, fundamentalmente, na execução orçamentária, e considerando o que dispõem os artigos 35, incisos I e II e 36, ambos da Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964), segue-se um comentário mais detalhado sobre o tratamento das contas orçamentárias proposto por Peres e Gomes (2000).

A. Receita realizada: durante todo o exercício considera-se a receita efetivamente arrecadada. No seu encerramento, em 31 de dezembro, recomenda-se o registro contábil de determinados tipos de resíduos, comentados a seguir.

a. Recursos a receber: constituídos de parcelas de recursos diferidos cujo recebimento futuro esteja assegurado por instrumentos hábeis, como por exemplo nota de empenho, convênios e/ou contratos; representam os créditos com os quais a repartição poderá contar no próximo exercício para saldar os compromissos oriundos dos resíduos da despesa orçamentária, ou restos a pagar; seu registro contábil é efetuado em contrapartida com a receita orçamentária;

b. Dívida ativa: é constituída pelos resíduos da receita lançada e não arrecadada no exercício. Portanto, representa um ativo do Estado, mas que por sua característica de ser um crédito de difícil realização, só será considerada receita orçamentária no seu recebimento; sua inscrição constitui uma superveniência ativa, ou seja, uma operação extra-orçamentária.

B. Despesa realizada: no decorrer do exercício só a despesa efetivamente paga é considerada realizada. No seu encerramento, em 31 de dezembro, os empenhos emitidos no exercício e ainda não pagos, que não forem anulados, são apropriados à despesa em contrapartida com a conta restos a pagar, já definida, que de acordo com as etapas da despesa já cumpridas, além do empenho, podem ser processados ou não processados.

a. Processados: quando já aconteceu a fase da liquidação;

b. Não processados: quando ainda não ocorreu a liquidação.

No entanto, se a despesa já ocorreu de fato e ainda não foi paga e nem passou pelas fases de empenho e liquidação, trata-se de um resíduo denominado despesas de exercícios anteriores, conforme definição do artigo 37 da Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964).

2.2.3.2. Anulação de operações orçamentárias

No decorrer do exercício financeiro pode ocorrer recebimento indevido de receita, a qual deve ser restituída ao contribuinte, bem como pode ocorrer pagamento indevido de despesa, o qual deve ressarcido pelo beneficiário aos cofres públicos. Peres e Gomes (2000) fazem os comentários a seguir sobre os procedimentos contábeis nesses casos:

a. Anulação de receita: se acontecer no exercício de sua arrecadação, ocorrerá apenas um estorno da parcela restituída; porém, se o fato acontecer após o encerramento do exercício de sua arrecadação, a restituição será processada por intermédio da despesa orçamentária;

b. Anulação de despesa: se ocorrer no exercício de emissão do empenho, será processada por estorno, com o seu valor retornando à dotação orçamentária; porém, se a operação vier a acontecer após o encerramento do referido exercício, o ressarcimento será processado por intermédio da receita orçamentária.

2.2.3.3. Regimes contábeis da gestão pública

No Estado o regime contábil é a forma de promover o encerramento das operações orçamentárias. Pode ser: de caixa, de competência e misto.

A. Regime de caixa: este regime, também chamado de regime de gestão anual, reconhece a receita e a despesa do exercício no momento em que ocorrerem, respectivamente, o recebimento e o pagamento, mesmo que se refiram a operações de exercícios anteriores (ANGÉLICO, 1995). Peres e Gomes (2000) apresentam como exemplos típicos deste regime a receita tributária, as operações de crédito e as multas, que não admitem os registros de resíduos como créditos financeiros para o recebimento futuro.

B. Regime de competência: neste regime, a receita e a despesa não são consideradas no momento de ingresso e desembolso, respectivamente, mas no momento em que o fato ocorreu. Na contabilidade pública, de acordo com Angélico (1995), também é chamado de regime de exercício ou regime jurídico e se aplica no caso da apropriação dos resíduos oriundos da receita lançada, que são os resíduos ativos ou restos a arrecadar, e da despesa empenhada, que são os resíduos passivos ou restos a pagar como se houvessem sido realizadas. Peres e Gomes (2000) acrescentam que para fazer o registro destas operações deve-se considerar a existência de documentos hábeis que assegurem o recebimento futuro dos resíduos ativos ou que comprovem a obrigação de pagamentos futuros para os resíduos passivos. Assim, tem-se os casos descritos abaixo.

a. Inscrição de recursos a receber: para efetivar esta operação de receitas diferidas para exercícios seguintes podem ser considerados como instrumentos hábeis que assegurem o recebimento futuro a nota de empenho, os contratos e os convênios;

b. Inscrição de restos a pagar: para efetivar esta operação de constituição de compromissos financeiros são utilizadas as notas de empenho não pagas até 31 de dezembro e que não foram anuladas.

C. Regime misto: este é o regime contábil característico da contabilidade pública, pois, durante todo o exercício financeiro, considera-se o regime de caixa, já que só se apropriam como realizadas a receita arrecadada e a despesa efetivamente paga. Em 31 de dezembro, as operações de inscrição de recursos a receber e de restos a pagar caracterizam-se como regime de competência de exercício, segundo Peres e Gomes (2000).

2.3. Escrituração contábil

Na parte conceitual, foi visto no presente trabalho que a contabilidade tem como objetivo o registro dos elementos constitutivos do patrimônio, ou seja, bens, direitos, obrigações e patrimônio líquido, e das variações neles ocorridas em um determinado período, decorrentes ou não dos atos da gestão. Para cumprir esta finalidade dentro da organização, a contabilidade utiliza-se de duas ferramentas fundamentais: a primeira delas é o embasamento teórico ou científico do profissional para interpretar com precisão o fato a ser registrado; a segunda é a escrituração, que consiste em registrar os fatos em títulos adequados denominados contas.

Para Calderelli (1967, p. 333), a escrituração ou a escrita contábil é a “designação dada pela técnica contábil para aplicação das normas e princípios da ciência, nos livros adotados”.

Ludícibus e Marion (2000) afirmam que a contabilidade iniciou-se e sobreviveu por milhares de anos na forma de inventários periódicos denominados relatórios contábeis, nos quais se avaliaria a riqueza em determinado momento, bem como a variação dessa riqueza, na comparação do inventário, em momentos distintos. Acrescentam que os registros das operações, ou lançamentos contábeis, para se chegar àqueles relatórios, foram idealizados por volta do século XV e que a escrituração visa, de forma sistêmica, o processamento dos insumos, que são os eventos e as transações dos quais, após os ajustes, sairão as demonstrações contábeis.

Franco (1995), ao tratar do assunto escrituração, afirma que devem ser distinguidas duas partes na contabilidade: uma teórica e outra prática. A primeira é científica e com base em princípios e preceitos analisa e interpreta os fatos, estabelecendo as relações de causa e efeito e de previsão para futuros acontecimentos. A segunda, encarregada da prática de executar o registro dos acontecimentos, é a técnica pela qual a contabilidade atinge seu objetivo, que é estudar e controlar o patrimônio e fornecer as informações sobre seu estado e suas variações.

O instrumental básico da escrituração é a conta, que segundo Calderelli (1967, p. 166) “é a demonstração gráfica encarregada do registro de operações homogêneas,

debitando ou creditando individualmente, interligando-se com todo o conjunto patrimonial”.

Reis (1982, p. 17-18), antes de apresentar o conceito de conta, faz algumas considerações, afirmando que:

Os valores envolvidos nas operações – dinheiro, saldos bancários, carro, casa, empréstimos – divergem sob os mais variados aspectos. Para que esses valores, no curso das operações da empresa, possam ser mais facilmente identificados, e para que se possa também totalizá-los separadamente, faz-se necessário que os mesmos sejam *intitulados*, isto é, recebam uma denominação particular e caracterizadora de sua natureza física, jurídica ou econômico-financeira.

Após estas e outras considerações, Reis (1982, p. 18) conclui que “a cada um desses valores ou a cada grupo de valores homogêneos, devidamente batizado com uma denominação particular e imutável, convencionou-se chamar, em linguagem técnica, **conta**”.

Para Franco (1995, p.75), “conta é o registro de débitos e créditos da mesma natureza, identificados por um título que qualifica um componente do patrimônio ou uma variação patrimonial”.

Além da conta, que identifica os componentes patrimoniais e suas variações, a escrituração utiliza-se de diversos livros contábeis, que servem para receber o registro das ocorrências em cada conta. No livro diário, os registros obedecem à ordem cronológica dos fatos, fazendo a narração da história econômica da entidade. No livro razão efetua-se o registro dos fatos semelhantes, também por ordem cronológica, em contas que identificam um componente ou uma variação patrimonial, fazendo com que os fatos de mesma natureza sejam demonstrados de forma sintética para informações gerenciais e de forma analítica, com a possibilidade de realizar vários níveis de detalhamento para atender às finalidades mais específicas da escrituração, segundo o objetivo institucional.

As contas e os livros contábeis formam um conjunto que, quando bem utilizado, mantém os componentes patrimoniais detalhados de acordo com a conveniência da instituição, com seus valores atualizados e, também, identifica as variações qualitativas e quantitativas nele verificadas, a qualquer momento do exercício financeiro, para, ao final deste, avaliar a riqueza do patrimônio, apurar e demonstrar o resultado econômico da gestão e dar-lhe a sua destinação.

As informações oriundas da escrituração contábil são utilizadas para a avaliação econômica da riqueza e da gestão organizacional, e também, para a destinação dos seus resultados, de conformidade com os objetivos institucionais e as fontes financiadoras da gestão. Com base nesses dois elementos básicos, Peres e Gomes (2000) apresentam a modalidade contábil mais apropriada para gerar as informações e que melhor atende às necessidades de cada tipo de organização.

A. Nas empresas: que são as organizações geradoras de riquezas, para subsidiar as questões de ordem tributária relacionadas à operacionalização dos negócios no decorrer do exercício financeiro e, ao seu final, apurar o resultado econômico da gestão, destinar a parcela do mesmo a ser oferecida à tributação e distribuir o restante de acordo com as normas que regem o assunto. Por isso, sua gestão é financiada por capital de dois tipos, descritos a seguir.

a. Permanente: é a dotação ou riqueza que inicia as atividades do empreendimento e acompanha a organização por toda sua existência;

b. Cumulativo e/ou distributivo: é a parte líquida do resultado econômico, destinada ao(s) proprietário(s), por eles reinvestida no negócio ou revertida, sob a forma de dividendos, como forma de remuneração do capital colocado à disposição do investimento.

B. Nos entes estatais: como sua finalidade fundamental é de prestar serviços gratuitos à comunidade, a gestão é caracterizada pela distribuição ou consumo de riqueza; as questões tributárias, típicas das empresas, não se aplicam aos entes governamentais, que gozam de imunidade tributária constitucional. A Carta Política Federal inclusive atribui competência aos três níveis governamentais para instituir e receber tributos, os quais representam a principal fonte financiadora da gestão pública, baseada na existência de um orçamento, que é a programação dos gastos para cada instituição que compõe a estrutura governamental para o exercício financeiro, e também a indicação das fontes ordinárias e/ou alternativas financiadoras dos gastos, a receita, com suas estimativas prováveis de arrecadação para a cobertura dos gastos programados, a despesa. Por esse motivo, a escrituração contábil nestas instituições é voltada especificamente para a prestação de contas da gestão, que apresenta as conotações descritas abaixo em relação aos recursos colocados à disposição do gestor.

a. Transitórios e consumíveis: as atividades estatais são custeadas com os recursos captados da comunidade em geral, já que o Estado não é propriedade de ninguém e, ao mesmo tempo, é propriedade de todos os cidadãos, os quais também são os responsáveis pelo financiamento e a condução dos seus destinos. Os recursos são recebidos periodicamente, pela tributação dos rendimentos de terceiros, contribuintes do Estado, e não há retorno financeiro ou pagamento pela utilização dos serviços por parte dos seus usuários e financiadores, que são os cidadãos;

b. Renováveis: os recursos financeiros são recebidos dos cidadãos, que são contribuintes e usuários dos serviços, e alocados para custear os gastos públicos com certa frequência, ou seja, as parcelas de recursos anteriormente recebidas são utilizadas no pagamento dos gastos estatais para a colocação dos serviços públicos à disposição da comunidade e repostas por intermédio do recebimento de novas parcelas, e assim sucessivamente.

No Brasil, bem como nos demais países, a escrituração contábil vem sendo realizada pelo sistema de partidas dobradas há muito tempo. Isto significa que em cada registro ou lançamento contábil são utilizadas pelo menos duas contas, sendo que uma delas deve representar um componente patrimonial que está sendo alterado, e a outra, o tipo de alteração que está sendo processada. Esta alteração pode ser uma simples permutação de valores entre elementos patrimoniais, com variação estrutural ou qualitativa, ou com alteração para mais ou para menos nos valores dos componentes ativos ou passivos, denominada variação modificativa ou quantitativa. Para as operações relacionadas à gestão, uma das contas representa a aplicação de recursos e a outra, a sua origem. No caso do registro de ocorrências fortuitas e ocasionais, uma representa o componente patrimonial que está sendo modificado e a outra, o motivo da diminuição verificada, no caso de insubsistência, ou o fato que ocasionou o aumento, no caso de superveniência.

2.3.1. Plano de contas

Para iniciar e dar continuidade a um bom trabalho é necessário que primeiro se faça, também, um bom planejamento. Para organizar um sistema contábil de boa qualidade, primeiro deve-se fazer o ordenamento de todos os títulos gerais e seus

subtítulos ou desdobramentos necessários para atender o momento e mais aqueles que poderão ser usados no futuro. Este conjunto de medidas caracteriza um plano de contas, o qual, segundo Franco (1995), é um elenco de todas as contas que se prevê sejam necessárias aos registros contábeis de uma entidade e com flexibilidade para permitir todas as alterações que se fizerem necessárias a qualquer tempo.

Reis (1982), ao se referir ao plano de contas, recomenda escolher títulos mais adequados e mais intuitivos, de modo que qualquer pessoa, mesmo alheia às lides contábeis, possa visualizar mentalmente a natureza dos valores por elas representados. O autor ainda afirma que as contas devem estar dispostas de maneira a facilitar a consulta e consoante normas técnicas.

O plano de contas tem três componentes de fundamental importância, que são o ato constitutivo, o elenco de contas e a função e funcionamento das contas.

2.3.1.1. Ato constitutivo

É o instrumento normativo reconhecido no âmbito da organização como válido para oficializar o elenco de contas como instrumento básico da atividade contábil. Pode ser estabelecido por meio de uma resolução da diretoria ou de uma ordem de serviço do principal dirigente, no caso das empresas e/ou das organizações de fins sociais não governamentais.

Nos entes estatais, o mais apropriado é o decreto, expedido pelo chefe do Poder Executivo para ser adotado por todas as repartições integrantes do mesmo, com extensão aos demais poderes e órgãos autônomos que compõem sua estrutura orgânica, se for o caso, já que na organização estatal cabe ao Poder Executivo a função de coordenar a elaboração do orçamento e sua execução, além de organizar a prestação de contas da gestão estatal como um todo, devendo ter como base uma escrituração contábil padronizada.

2.3.1.2. Elenco de contas

Como já comentado neste capítulo, o elenco de contas é a relação de todos os títulos representativos do patrimônio e de suas variações, necessários ao bom

desempenho da atividade contábil na organização, e é também, parte integrante do ato constitutivo. O elenco de contas engloba os três grupos básicos do patrimônio, o Ativo, o Passivo e o Patrimônio Líquido ou Saldo Patrimonial, no caso dos entes estatais, mais os grupos representativos das variações patrimoniais oriundas da gestão financeira da organização, Receita e Despesa, e também para aquelas não relacionadas à movimentação de numerários, oriundas de ocorrências fortuitas e ocasionais, na maioria das vezes não relacionadas à vontade do gestor, superveniências e insubsistências.

A metodologia adotada para a organização das contas nos grupos representativos dos componentes patrimoniais é a liquidez, ou seja, a possibilidade da conversão monetária ou não dos componentes do Ativo, que representam as aplicações dos recursos financeiros no empreendimento ou a sua transformação ou apropriação em despesa; as contas do Passivo representam os compromissos assumidos com terceiros, que são as dívidas para pagamento a curto, médio ou longo prazos.

Nos entes estatais, o prazo de vencimento, tanto para os créditos como para os compromissos, não é um parâmetro bem definido para os seus enquadramentos no elenco de contas, mas se a movimentação dessas contas representa ou não operações de natureza orçamentária.

Para os diversos grupos integrantes das variações patrimoniais não se aplica a metodologia da liquidez, já que a função delas é registrar as mudanças quantitativas dos componentes patrimoniais verificadas no exercício, relacionadas ou não à gestão operacional do empreendimento, e no final do mesmo demonstrar o resultado econômico da gestão.

Nos entes estatais é bastante comum a utilização de outro grupo, as chamadas contas de compensação, para registrar alguns atos de gestão, os quais apenas representam vinculações remotas com o patrimônio, mas que poderão ocasionar fatos contábeis no futuro. Para alguns autores estes atos são denominados atos contabilizáveis, como por exemplo os avais concedidos e os acordos resultantes da assinatura de contratos e/ou celebração de convênios com empresas ou outros entes públicos. Nas empresas, é mais comum a utilização das notas explicativas para informar a respeito desses procedimentos administrativos.

2.3.1.3. Função e funcionamento das contas

É a parte do plano de contas que exige bastante conhecimento técnico de quem o elabora e que se ocupa da conceituação de cada conta relativa às operações nela registradas, de débito e de crédito, e respectiva contrapartida do lançamento, a abertura, a posição do saldo, devedor ou credor, e sua destinação ao final do exercício.

2.3.2. Informações contábeis

A contabilidade, por intermédio da escrituração, cumpre sua função básica dentro da organização, que é o registro das ocorrências verificadas no patrimônio, constituindo um banco de dados com as informações destinadas às tomadas de decisões do gestor. Na empresa há destaque, no âmbito interno, para estoques, custos e preço de venda de produtos, quer sejam eles bens ou serviços, tributos a recolher, gastos com pessoal, níveis de endividamento ou créditos a receber; externamente, para a prestação de informações a outros seguimentos, como por exemplo acionistas, fornecedores, clientes, bancos e agentes governamentais.

No setor governamental, o principal foco das informações contábeis está relacionado às prestações de contas periódicas do gestor público, exigidas pela legislação em vigor, especialmente a Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964) e a Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000), que tanto atendem às necessidades dos controles interno e externo no âmbito do ente considerado como fornecem informações a outros entes, principalmente a repartições federais, como os Ministérios da Fazenda e da Previdência Social e o Banco Central e também para organismos financeiros nacionais e internacionais.

As informações são obtidas do banco de dados alimentado a partir dos registros das mudanças ou ocorrências verificadas nos elementos patrimoniais, denominadas fatos contábeis, os quais são gerados com mais freqüência a partir dos atos de gestão e apresentam conotações distintas, conforme a finalidade ou o tipo da organização, descritos a seguir.

a. Nas empresas: em termos mais genéricos ou sintéticos, subsidia as tomadas de decisões em níveis estratégico, gerencial e operacional, inclusive na contratação de financiamentos, ou de uma forma mais detalhada ou analítica para atender às

exigências ou determinações legais e/ou estatutárias, especialmente questões de ordem tributária;

b. Nas entidades de fins sociais: em termos mais genéricos ou sintéticos, subsidia as tomadas de decisões, a exemplo das empresas; mais detalhadamente, para atender às exigências constitucionais e legais na elaboração da prestação de contas dos gestores, no caso dos entes governamentais, ou as determinações legais e estatutárias, no caso das organizações não governamentais ou do terceiro setor.

3. EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA BRASILEIRA

Este capítulo é dedicado à contabilidade pública brasileira, que teve sua fase embrionária ainda durante o período colonial e foi se consolidando através dos tempos após a Independência, com destaque para os fatos ou acontecimentos de maior relevância para o seu desenvolvimento até os dias atuais no Brasil e também no Estado-membro de Goiás, baseado principalmente em Aloe (1976), Angélico (1995) e Peres e Gomes (2000).

3.1. Origem e evolução do Estado brasileiro

O Brasil foi colônia da Coroa Portuguesa até 7 de setembro de 1822, quando o príncipe regente português, então governador das terras brasileiras, proclamou sua Independência, separando-se definitivamente de Portugal e transformando a colônia portuguesa em terras americanas no mais novo Estado do cenário mundial concebido sob a forma de monarquia constitucional com a denominação de Império do Brasil, que perdurou por mais de 6 décadas até 15 de novembro de 1889, quando foi transformado em república federalista, com as antigas províncias imperiais transformadas em estados-membros da federação e adotando o presidencialismo como sistema de governo. Durante esses quase cento e quatorze anos de república, o Brasil teve várias cartas políticas e também diversas denominações. A partir de 5 de outubro de 1988, com a promulgação da Constituição Federal (BRASIL 2000a), o nome oficial do Estado brasileiro passou ser República Federativa do Brasil.

Pelos relatos históricos, devem também ser incluídos ao processo de formação do Estado brasileiro os movimentos nacionalistas acontecidos no decorrer da colonização. Dentre eles merece destaque o levantamento dos mineiros de Vila Rica, hoje cidade de Ouro Preto, denominado Inconfidência Mineira, ocorrido em 1789. O principal foco desse movimento foi o descontentamento das pessoas mais esclarecidas que habitavam aquela localidade, como militares, mineradores, artistas e intelectuais, com os fatos que ali estavam ocorrendo.

Os mineradores deveriam pagar à Coroa Portuguesa um quinto da produção de ouro e de outros minerais, não daquela efetivamente realizada, mas da estimada pelo representante do governo português. Como a produção real era muito inferior

àquela estipulada pela autoridade governamental, aqueles concessionários além de não terem como sustentar a si e aos seus familiares com a atividade mineradora, também não tinham como pagar os impostos reclamados pelo representante do governo português.

Como consequência direta daquela situação foi o agigantamento dos débitos dos mineradores a tal ponto que não tinham mais condições de quitá-los. Numa tentativa de reverter o caos em que se encontravam, reivindicaram do governo a revisão dos valores tanto para os débitos já vencidos e como para a tributação futura, o que não foi aceito pela autoridade real. Outro ponto que também afligia os habitantes daquela comunidade era a falta de serviços públicos na cidade, principalmente de água encanada, o que era reivindicado da Coroa Portuguesa como forma de retorno à população de pelo menos parte das riquezas extraídas do local.

Esta questão era levantada, principalmente, pelos intelectuais recém-chegados da Europa, os quais acompanharam toda a movimentação recente no Velho Mundo, e também na América do Norte, que culminaram com os acontecimentos de maior relevância daquela época para, a Independência dos Estados Unidos da América, em 1776, e a Revolução Francesa, em 1789. Como desfecho desse movimento, a história relata o enforcamento e esquartejamento de seu principal líder, Tiradentes, e o degredo dos intelectuais, ficando o sonho da independência e da formação do Estado brasileiro adiado para 1822.

Embora o nascimento oficial do Estado brasileiro tenha ocorrido em 1822, com a proclamação de sua independência, de fato, teve sua fase embrionária com a vinda da Família Real Portuguesa para as terras brasileiras em 1808; já que, com aquele acontecimento a antiga colônia passou a sediar o governo da Coroa Portuguesa, com jurisdição também sobre seus demais domínios de além-mar, o que de certa forma alimentou o anseio do povo brasileiro para sua rápida emancipação dos domínios portugueses, culminando com sua transformação em mais um Estado no cenário internacional.

3.2. Os primeiros passos das finanças e da contabilidade pública brasileiras

Com a instalação do governo português em terras brasileiras, em 1808, dentre as várias medidas tomadas pelo governante houve a criação do Erário Régio para

administrar as finanças e o patrimônio público do Brasil e dos demais domínios coloniais portugueses, além, naturalmente, dos interesses de Portugal. Como consequência direta dessas providências, iniciou-se a fase embrionária do controle das finanças públicas brasileiras, a qual perdurou por quase um século de estagnação.

Mesmo com a Independência, em 1822, a contabilidade pública permaneceu praticamente em dormência até 1905, quando se deu a reforma do sistema de contabilidade pública do Estado de São Paulo, a qual, pela relevância que apresentou na época, ficou sendo conhecida no meio contábil brasileiro como o início da contabilidade pública racional no Brasil.

Logo em seguida, em 1914, aconteceu outro fato de grande relevância para a contabilidade pública brasileira. Foi quando o Brasil solicitou do governo britânico um empréstimo e este exigiu que fosse realizado um minucioso levantamento da real situação econômica e financeira do Tesouro Nacional, com abrangência da receita, da despesa e também do ativo e do passivo do Estado. Segundo os relatos daqueles tempos, este trabalho foi realizado pela Seção Técnica existente na época, a qual, diante do sucesso alcançado, foi transformada em Diretoria Geral de Contabilidade Pública.

Em 1919 foi dado um outro passo importante para o aprimoramento da contabilidade pública brasileira, com a determinação para que todas as repartições federais adotassem, de forma compulsória, o método das partidas dobradas para efetuar seus registros contábeis.

De acordo com o relato de historiadores, o ano de 1922 foi um dos mais promissores para a contabilidade pública brasileira. Aloe (1976) noticia a criação da Contadoria Central da República pelo Decreto nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922. Angélico (1985), referindo-se também a 1922, lembra que naquele ano foram instituídas duas importantes normas contábeis para o setor governamental, o Código de Contabilidade Pública e o Regulamento de Contabilidade Pública.

No ano de 1931 foi instituído um grupo de trabalho com a missão de fazer um levantamento da situação econômico-financeira dos Estados e dos Municípios brasileiros, que tomou como base de análise, seus orçamentos e balanços. Ao

término dos trabalhos verificou-se que nesses entes federados existia um número excessivo de rubricas de receita, o qual girava em torno de 2.185 títulos.

No ano de 1939, com base nos trabalhos realizados em 1931 nos Estados e Municípios, ocorreu a padronização dos orçamentos e balanços destes entes públicos, com a redução dos 2.185 títulos antes encontrados para apenas 57 rubricas de receita.

No entanto, o fato mais relevante para o aprimoramento da atividade contábil no século passado, por influência direta dos acontecimentos da década de 1930, foi a sanção da Lei nº 4.320, em 17 de março de 1964 (BRASIL, 1964), a qual estatuiu normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, com extensão para os entes da administração indireta, com o orçamento-programa possibilitando um melhor detalhamento da despesa nos planos de contas até então em uso.

Como já mencionado, no ano de 1967 foi expedido o Decreto-Lei nº 200 (BRASIL, 1967), o qual deu nova feição à estrutura administrativa do Governo Federal e disciplinou os procedimentos licitatórios no serviço público em geral. A nova estrutura definida por esta norma criou nos ministérios e órgãos da Presidência da República a Inspeção Geral de Finanças (IGF) para cuidar da programação financeira, da execução orçamentária e da contabilidade dessas instituições governamentais, cabendo à IGF do Ministério da Fazenda a tarefa de normatizar esses procedimentos em nível federal, fazer a consolidação das contas de todos os órgãos federais e organizar o balanço geral da União.

3.3. A oficialização da contabilidade pública brasileira

Pode-se afirmar, com base na gama de acontecimentos já descritos, que o ano de 1922 foi bastante importante, porque marcou a oficialização da contabilidade governamental brasileira organizada com base no orçamento, que é sua característica fundamental, com o objetivo específico de subsidiar a elaboração da prestação de contas do gestor público.

A modalidade orçamentária adotada no Brasil até 1964, conhecida como orçamento tradicional ou orçamento financeiro, só trabalhava com o destaque da parcela dos recursos estimados pelo tesouro que cabia a cada uma das repartições

ocupantes de um lugar no organograma do Estado para realizar seus gastos, considerando apenas a natureza dos mesmos. Isto se deve ao fato de que na fase de sua elaboração não havia a preocupação com as metas ou os objetivos qualificativos a serem alcançados com a sua execução, ou seja, o que realizar. Era uma previsão que visava apenas a quantidade e a natureza dos gastos.

Como as informações no detalhamento das despesas eram muito limitadas, sua execução não oferecia os subsídios necessários para informar quais foram as realizações da gestão governamental no exercício de vigência do orçamento. As informações contidas na prestação de contas anual do gestor público eram muito reduzidas, praticamente limitando-se a demonstrar a quantidade arrecadada pelo tesouro, quanto foi gasto em cada repartição e qual a natureza desses gastos. Porém, essas informações não demonstravam de forma transparente as realizações, em termos qualitativos, a manutenção dos serviços oferecidos à comunidade ou quais os projetos que haviam sido executados para a melhoria da qualidade de vida das pessoas.

Essa técnica orçamentária era inadequada em termos de informações para a elaboração de uma prestação de contas que oferecesse o grau de transparência recomendado para a gestão governamental, pois só apresentava dois níveis de detalhamento para a despesa: o institucional e a classificação econômica. O primeiro, que é o mais genérico dos agrupamentos de despesas, funciona como o sintetizador dos gastos públicos, já que não é possível planejar gastos sem uma instituição organizacional para executá-los, e visa demonstrar a distribuição dos recursos para a realização das despesas, de acordo com a estrutura organizacional do Estado, ou seja, com a quantidade de recursos recebidos do tesouro por cada órgão e o quanto cada um deles gastou. O segundo ocupa-se da classificação da natureza dos gastos, ou seja, com o que foram gastos os recursos ou com as coisas que o governo comprou.

Nessa modalidade de orçamento, como já mencionado, não havia a preocupação em estabelecer, previamente, as metas qualitativas a serem atingidas para cada ente executar, o que trazia dificuldades para que a contabilidade, na elaboração da prestação de contas, informasse aos órgãos encarregados da análise e do julgamento das contas, o Tribunal de Contas e o Parlamento, respectivamente, quais as realizações do gestor da coisa pública em termos de serviços prestados ou

benefícios direcionados à população. Era possível apenas demonstrar se os gastos haviam sido realizados de acordo com a natureza e dentro dos limites previamente autorizados no orçamento, sem, contudo, avaliar a eficiência e a eficácia da gestão em termos de atendimento aos anseios da comunidade.

3.4. O orçamento-programa e a modernidade contábil

A modernidade da contabilidade governamental brasileira se deu com a sanção da Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964), a qual estatuiu normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, com aplicação tanto na administração direta e seus entes personalizados, como autarquias, empresas estatais e fundações.

Essa lei também trouxe inovações importantes para a contabilidade com a instituição de uma nova e revolucionária modalidade orçamentária, o orçamento-programa, o qual traz como elemento inovador uma classificação em três níveis para a despesa: institucional, econômica e funcional-programática. Assim, a previsão orçamentária passou a ser fruto de um planejamento das ações governamentais, ou seja, já na fase de elaboração da proposta orçamentária são definidos os objetivos a serem atingidos pelos diversos entes governamentais na sua execução, o que já foi comentado no capítulo anterior.

O orçamento-programa está sendo focado no presente trabalho como elemento inovador da contabilidade pública, por meio dos seus elementos básicos do planejamento governamental e pelas suas dimensões, os quais são descritos a seguir.

a. Diretrizes: são metas de níveis mais abstratos da formulação genérica dos objetivos de alcance a longo prazo, as quais podem se estender por mais de uma gestão de governo – planejamento estratégico;

b. Programas: são metas de níveis intermediários para a definição das estratégias de formulação dos objetivos de alcance a médio prazo, geralmente limitados a um período de governo – planejamento tático;

c. Planos de ação: são metas de alcance imediato e materializadas na elaboração orçamentária anual por intermédio de projetos que visam a ampliação ou

a expansão de serviços de interesse coletivo ou de atividades para a operacionalização de serviços já existentes – planejamento operacional.

A abordagem que está sendo feita neste capítulo sobre o orçamento-programa é uma forma de reafirmar a importância deste instrumento no presente trabalho, já que no capítulo anterior foram mencionadas as suas vantagens para a gestão pública com a análise de alguns de seus componentes.

Além das informações já descritas no orçamento tradicional para a despesa, com sua classificação institucional e econômica, o orçamento-programa passou a contar, também, com aquelas da classificação funcional-programática, proporcionando a definição dos objetivos a serem alcançados pela execução do plano de metas projetado pelo governo, com a contabilidade podendo oferecer informações prévias sobre:

- a. A distribuição institucional do bolo orçamentário: quem está autorizado e o quanto se pode gastar;
- b. A definição das metas governamentais: o que se pretende realizar;
- c. O tipo ou a natureza dos gastos: com que se pode gastar;
- d. A indicação das fontes financiadoras da gestão: as origens dos recursos a serem alocados para cobrir os gastos programados.

Para a contabilidade pública, o orçamento-programa possibilitou aumentar o leque de informações relativas à despesa orçamentária nas demonstrações contábeis integrantes das prestações de contas dos gestores públicos, com a incorporação de novos elementos ao detalhamento dos planos de contas dos entes governamentais.

3.5. A contabilidade pública no Estado de Goiás

O Decreto-Lei nº 200 (BRASIL, 1967) estimulou mudanças nos Estados-membros, já que vários deles passaram a adotar estruturas parecidas com a da União para cuidar das finanças e da contabilidade públicas. Neste contexto também estava o Estado de Goiás, que utilizou a denominação IGF para o setor fazendário que cuidava do controle das finanças, da contabilidade, da dívida públicas e também de alguns serviços de controle interno, como por exemplo as atividades de exame

de contas dos agentes arrecadadores da receita estadual e as inspeções periódicas, preventivas e/ou corretivas, nas repartições que manuseavam numerário e/ou documentários fiscais. No final da década de 1970 foi instituído, oficialmente, o primeiro plano de contas do Estado, por meio do Decreto nº 1.737, de 29 de outubro de 1979 (GOIÁS, 1979).

Em meados da década de 1980, a IGF passou a ser denominada Superintendência Geral de Finanças (SGF), com as atribuições de cuidar do controle da dívida flutuante, da contabilidade e do exame de contas dos agentes arrecadadores oficiais, já que também foi criada a Superintendência do Tesouro Estadual para desempenhar as funções de controlar as finanças e a dívida fundada. Tanto a Superintendência Geral de Finanças (SGF) como a Superintendência do Tesouro Estadual passaram também a contar com a informatização de boa parte dos serviços de suas alçadas, especialmente, o controle orçamentário-financeiro e a contabilização dos fatos deles decorrentes.

Nos anos 90 as superintendências acima foram transformadas em diretorias, com ligeiras alterações: a Diretoria do Tesouro Estadual ficou com a incumbência de gerir as finanças e a dívida pública estadual com um todo, e também do relacionamento direto com os órgãos federais no trato dos assuntos relacionados ao endividamento; à Diretoria da Contadoria Estadual coube a coordenação dos serviços contábeis do Estado, o controle dos agentes arrecadadores no tocante ao acompanhamento do documentário fiscal distribuído e utilizado e a representação aos setores competentes da administração nos casos em que eram detectadas irregularidades nos procedimentos analisados.

No final dos anos 90, o Governo Estadual promoveu nova reforma administrativa, extinguindo a Diretoria da Contadoria Estadual, com a Diretoria do Tesouro Estadual passando, novamente, a ser denominada Superintendência do Tesouro Estadual, também absorvendo os serviços contábeis do Estado com a criação, em sua estrutura funcional, do Departamento de Contabilidade Geral para coordenar as atividades contábeis e de prestação de contas da gestão em nível estadual, tendo sido a parte de exame de contas transferida para outro órgão fazendário, a Corregedoria Fiscal.

4. ESTUDO COMPARATIVO DAS NORMAS DE GESTÃO FINANCEIRA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

Este capítulo é dedicado ao estudo das normas relacionadas à gestão financeira da administração pública brasileira que abrange os três níveis governamentais – União, Estados e Municípios – incluindo uma abordagem do artigo 165 e seguintes da Constituição Federal (BRASIL, 2000a), os quais tratam com exclusividade das finanças estatais, e ao estudo mais detalhado e comparativo da Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964) e da Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000e).

O presente estudo inicia-se pelo Plano Plurianual (PPA), com vigência de quatro anos, o qual tem como função constitucional básica estabelecer as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública para os três próximos anos da gestão do governante, que tem a incumbência de sua elaboração, já que é um instrumento concebido no primeiro ano de seu mandato, com abrangência também para o primeiro ano de administração do próximo governante.

O estudo prossegue com o ciclo orçamentário que, como já foi visto, constitui a base fundamental da administração pública, com duração de cerca de 24 meses, com início no âmbito do Poder Executivo com a preparação do projeto da LDO no segundo trimestre do ano que antecede a vigência do orçamento. É neste momento que se elabora o planejamento das metas fiscais e dos objetivos governamentais e são definidos os valores globais destinados à manutenção e ao funcionamento dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e das Cortes de Contas. Prossegue-se com o encaminhamento da matéria ao Parlamento para apreciação, que depois de aprovada, retorna ao Poder Executivo para a sanção e publicação da LDO, ainda no primeiro semestre do ano legislativo.

Com a LDO publicada, o ciclo continua no Poder Executivo com a elaboração do projeto da Lei Orçamentária Anual (LOA), decorrente das propostas orçamentárias setoriais dos órgãos e unidades governamentais, além das relativas aos outros poderes e órgãos autônomos, para remessa ao Parlamento até a data limite determinada pela Constituição ou Lei Complementar que abordar o assunto. Na seqüência do processo cabe ao Poder Legislativo apreciar a matéria e devolvê-la ao Poder Executivo, que deve sancionar e publicar a LOA, até 31 de dezembro.

No ano de vigência do orçamento ocorre a execução financeira de suas previsões, com o Poder Executivo se encarregando da arrecadação da receita e da distribuição das parcelas de recursos financeiros a cada órgão integrante da sua própria estrutura para que esses realizem os gastos necessários ao cumprimento das metas de suas responsabilidades, dotando também dos mesmos recursos os poderes Legislativo e Judiciário, o Ministério Público e a Cortes de Contas, no caso da União, Estados-membros e Distrito Federal, para custear as despesas com o funcionamento e/ou a manutenção dos serviços de suas alçadas.

Nos Municípios, o Poder Executivo arrecada os recursos destinados à movimentação da sua própria máquina administrativa e à prestação de serviços para a população e transfere parte desses recursos para a cobertura dos gastos da Câmara Municipal e do Tribunal de Contas do Município (TCM), quando houver.

Em ambas as situações estão a cargo do Poder Executivo a coordenação dos trabalhos de controle da gestão orçamentária e da contabilidade no âmbito do ente da Federação e a elaboração dos demonstrativos contábeis decorrentes da execução financeiro-orçamentária e das operações de natureza extra-orçamentária, definidos pela Constituição (BRASIL, 2000a) e demais normas que regem a matéria, em especial a Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964) e a Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000e).

No ano seguinte ao de vigência do orçamento cada ente federado elabora o balanço geral e os demais relatórios relativos à gestão, organizando a prestação de contas anual, incluindo todos os poderes e demais órgãos que integram a sua estrutura. Assim, é concluído o ciclo orçamentário, tendo como normas básicas o artigo 165 da Constituição Federal (BRASIL, 2000a), a Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964), e a Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000e), além, naturalmente, das cartas políticas de cada ente da Federação e de alguns regulamentos operacionais por eles expedidos.

4.1. Constituição Federal

A Constituição de um Estado, doutrinariamente, é a lei maior, mãe de todas as demais normas jurídicas ou administrativas, que trata dos assuntos gerais inerentes ao Estado e aos seus cidadãos.

Dentre os diversos assuntos de interesse do Estado e também dos cidadãos, a Constituição Federal brasileira, promulgada em 5 de outubro de 1988 (BRASIL, 2000a), dedicou a Seção II do Capítulo II ao orçamento público.

Dentre os vários artigos que compõem o capítulo e as seções aqui mencionados, o artigo 165 é o que trata dos assuntos orçamentários de forma mais genérica, com grande parte deles já detalhados pela Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964), a qual, embora mais antiga que a Constituição em vigor, não apresenta conflitos entre suas conceituações e as do texto constitucional e, por isso, foram mantidos como base conceitual na Carta Magna e na Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000e).

Os assuntos não alcançados pela Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964), como por exemplo o PPA, a LDO e a divisão do orçamento por áreas de atuação governamental em fiscal, da seguridade social e investimentos da empresas estatais, foram posteriormente tratados pela Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000e), também conhecida como LRF.

4.2. Lei nº 4.320/64

Em seu preâmbulo, a Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964) define que estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Percebe-se que se trata de um regulamento da gestão governamental mais de ordem técnico-operacional, já que estabelece normas para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços para os três níveis de governo, Federal, Estadual e Municipal.

Neste caso, o Distrito Federal equipara-se aos Estados-membros, pois entre suas atribuições constitucionais estão a manutenção em sua base territorial, dos serviços de segurança pública e jurisdicional, os quais são típicos dos Estados-membros; porém, não é dividido em municípios e, por isso, apresenta a peculiaridade de instituir e receber os tributos tanto da alçada estadual como municipal.

Esta lei representou, em 1964, um grande salto para o controle da gestão governamental, especialmente em termos de informações contábeis relacionadas à execução da despesa orçamentária, por oferecer detalhes sobre as metas

qualitativas e os objetivos da gestão governamental, a qual, por sua vez, já esboçava informações de cunho gerencial, ampliando os níveis de detalhes da prestação de contas do gestor.

Como já comentado no segundo capítulo, com a nova modalidade orçamentária brasileira, o orçamento-programa, a contabilidade pode analisar melhor a despesa pública em termos de comparação das metas das ações governamentais, tanto as projetadas na proposta orçamentária como as atingidas com a execução. Assim, foi possível verificar se o que se pretendia realizar com a aplicação do dinheiro público foi de fato concretizado, o que não acontecia na modalidade orçamentária anterior, o orçamento financeiro, pois, o detalhe do orçamento só permitia avaliar se o que e quanto era permitido gastar foi realizado. Na situação anterior, a contabilidade encarregava-se apenas de registrar o que era arrecadado, quanto cada órgão dispndia e com que gastava, sem base para informações de cunho gerencial, como por exemplo quais foram as realizações de cada órgão governamental em termos de quantidade de pessoas atendidas por cada serviço público colocado à disposição da comunidade ou se determinada obra, financiada com recursos públicos, era prioritária para a população.

Apesar de ser uma norma válida e, em alguns pontos, ainda estar atualizada, nos 39 anos de sua existência muita coisa mudou, inclusive a larga utilização da informática nos processos orçamentários e contábeis. As poucas alterações que essa lei sofreu se deram por meio de alguns decretos governamentais e outros tantos atos administrativos, como portarias ministeriais. Contudo, não foram atendidas as principais inovações constitucionais em relação às questões orçamentárias, já que inúmeras exigências contidas na Carta Magna brasileira, relacionadas ao ciclo orçamentário, não estão nela contempladas, dependendo de outras normas para sua regulamentação. Em alguns de seus artigos são mencionados números de artigos da Constituição Federal anterior, que vigorou até 5 de outubro de 1988, os quais tratam de assuntos completamente diferentes daqueles constantes na atual Constituição Federal (BRASIL, 2000a), promulgada naquela data, o que acaba trazendo ainda mais confusão para as pessoas que atuam na gestão governamental, especificamente no setor das finanças públicas.

Embora já há alguns anos venham tramitando pelas casas do Congresso Nacional vários projetos de leis sobre o assunto, a lacuna permanece.

4.3. Lei Complementar nº 101/00

A Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000e) estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências. Esta lei veio para regulamentar a administração pública nas questões de ordem político-gerecncial, apresentando as limitações e as proibições que o gestor público é obrigado a observar no sentido de manter o equilíbrio financeiro das contas e a transparência dos procedimentos administrativos, por meio de vários instrumentos de gestão. Alguns desses instrumentos já foram definidos em outras normas, especialmente a Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964), havendo manutenção ou ligeiras alterações de alguns conceitos e inserção de outros inéditos. Os principais dispositivos inovadores são descritos a seguir:

a. Responsabilidade da gestão fiscal: definida pelo § 1º do artigo 1º como 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 consolidadas, tal como contrato de financiamento, e mobiliária, como títulos da dívida pública, e operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar;

b. RCL: definida pelo artigo 2º, inciso IV, como: somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, com algumas deduções, como as transferências que a União faz aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, por força da Constituição, respectivamente por meio do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM). Os Estados fazem a dedução de 25% do produto da arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e de 50% da arrecadação do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), os quais são destinados aos Municípios. Nas três esferas de governo, ainda são objeto de dedução do cálculo da receita corrente líquida, as contribuições de seus servidores para o custeio dos sistemas próprios de previdência social e as receitas provenientes da compensação financeira entre os sistemas previdenciários;

c. Entes da Federação: os dispositivos desta norma aplicam-se a todos os níveis da gestão pública, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, designados como entes da Federação, compreendendo os três Poderes, Executivo, Judiciário e Legislativo e o Ministério Público para União, Estados e Distrito Federal; para os Municípios, os Poderes Legislativo e Executivo; para todos os efeitos desta lei, o Tribunal de Contas, nos entes federados que o possuírem, é parte integrante do Poder Legislativo;

d. PPA: é um instrumento noticiado pela LRF, com a definição dada pelo inciso I do artigo 35 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal (BRASIL, 2000a), que determina que até o quarto mês antes do encerramento do seu primeiro ano de mandato o governante deverá encaminhar ao Parlamento o projeto de lei do PPA para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do próximo período de governo; é um instrumento de planejamento estratégico das ações governamentais para os próximos quatro anos;

e. LDO: é uma inovação inserida no ciclo orçamentário pela Constituição Federal (BRASIL, 2000a), representando a ligação entre o PPA, que funciona como plano de governo, e a LOA, que é o instrumento que viabiliza a execução dos programas governamentais. Tem por finalidade discutir e selecionar, dentre os programas incluídos no PPA, aqueles que terão prioridade na execução do orçamento subsequente – anexo de metas fiscais, com destaque para as questões relacionadas aos gastos com dívida pública, pessoal e encargos sociais, às parcelas de recursos destinadas aos Poderes Legislativo e Judiciário e ao Ministério Público, inclusive os valores máximos permitidos para despesa com pessoal e as prioridades da administração. Tudo isso deve ser atingido sem se descuidar da manutenção do equilíbrio financeiro, estabelecendo-se procedimentos para a elaboração da LOA. O projeto da LDO deve ser encaminhado para apreciação parlamentar em meados do primeiro semestre de cada ano; inclusive é praxe para o Parlamento brasileiro só entrar em recesso de meio de ano após a aprovação desta lei;

f. LOA: é o plano operacional anual da gestão fiscal, o qual deve conter a programação de todas as despesas necessárias para o cumprimento das metas governamentais, deixar uma reserva de contingência para ser programada no decorrer da execução orçamentária e fazer a previsão das fontes de receitas financiadoras da gestão com as estimativas de arrecadação. O projeto da LOA deve

ser elaborado de forma compatível com o PPA, a LDO e a observância dos dispositivos desta lei para ser apreciado pelo Parlamento. Este deverá devolvê-la para sanção e publicação até o final do exercício financeiro que antecede sua vigência, cumprindo, assim, o princípio orçamentário da antecedência, ou seja, a LOA deve estar sancionada e publicada antes do início do exercício a que se referir. Isto significa que a parcela do PPA prevista para ser executada em determinado ano deverá ser revisada de acordo com a realidade presente, principalmente com a conjugação da dinâmica das prioridades governamentais e as perspectivas econômico-financeiras do momento. Embora nem a Constituição Federal e nem a legislação complementar definam a data limite para o encaminhamento da proposta orçamentária pelo Poder Executivo ao Legislativo, os dias 31 de agosto e 30 de setembro são as datas mais utilizadas pelos entes federados;

g. Receita pública: é constituída por todos os tributos de competência constitucional do ente federado acrescidos daquelas fontes instituídas pelo mesmo que não contrariem a Constituição Federal;

h. Renúncia de receita: constitui renúncia de receita a concessão ou a ampliação de benefício de natureza tributária, tais como isenção, mesmo que temporária, postergação e redução de alíquota;

i. Despesa pública: é o conjunto dos gastos destinados à manutenção das atividades estatais, classificado pela Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964), em correntes e de capital. Para efeito da responsabilidade do gestor, a LRF apresenta outras conotações para a despesa, tal como a despesa obrigatória de caráter continuado, que é 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;

j. Despesa total com pessoal: é o somatório de todos os gastos do ente federado com o pagamento da remuneração em geral do pessoal ativo, incluindo civis e militares, dos encargos sociais decorrentes do vínculo empregatício, dos detentores de mandatos eletivos e dos inativos e pensionistas. À despesa com pessoal, para os efeitos desta lei, equiparam-se os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos, sendo esta rubrica denominada outras despesas de pessoal. Para a apuração da despesa total de pessoal deve-se considerar a despesa realizada no mês de referência, e

adicionando-se a ela, as realizações nos últimos 11 meses imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência, ou seja, de valores empenhados. A verificação desses limites é realizada ao final de cada quadrimestre. Para o poder ou órgão que extrapolar os limites estabelecidos nesta lei, o excedente terá que ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, podendo-se, inclusive, reduzir temporariamente a jornada de trabalho com adequação dos vencimentos à nova carga horária. Enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá receber transferências voluntárias, obter garantias e contratar operações de crédito, salvo aquelas destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem a redução das despesas com pessoal;

I. Valores máximos permitidos para o comprometimento da RCL com a despesa total com pessoal em cada ente da Federação: para a União estes são de 50%, sendo 2,5% para o Poder Legislativo, incluindo o Tribunal de Contas da União; 6% para o Poder Judiciário; 40,9% para o Poder Executivo; e 0,6% para o Ministério Público Federal. Para os Estados são de 60%, sendo 3% para o Poder Legislativo, incluindo o TCE; 6% para o Poder Judiciário; 49% para o Poder Executivo; e 2% para o Ministério Público Estadual. Para os Municípios são de 60%, sendo 6% para o Poder Legislativo, incluindo o TCM, quando houver; e 54% para o Poder Executivo. Não são computados nos valores acima, dentre os casos mais genéricos, os gastos relativos a indenizações trabalhistas, inclusive incentivos à demissão voluntária de servidores, convocação de seção extraordinária do Poder Legislativo (inciso II do § 6º do artigo 57 da Constituição Federal – BRASIL, 2000a), pagamentos decorrentes de decisão judicial e de competência de período anterior ao da apuração da despesa total com pessoal e gastos com inativos, quando custeados com recursos previdenciários específicos;

m. Transferência voluntária: é a entrega de recursos 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. Para a realização dessas transferências esta lei estabelece algumas exigências, tais como: existência de dotação específica para o atendimento; comprovação por parte do beneficiário da existência de dotação orçamentária com saldo suficiente para as despesas com a contrapartida; estar em dia com as suas obrigações em relação ao transferidor, inclusive em relação à prestação de contas de recursos dele recebidos

anteriormente; estar cumprindo os limites constitucionais relativos à aplicação de recursos orçamentários nas áreas de educação e saúde; estar observando os limites de endividamento, em termos de dívida consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive aquelas por antecipação de receita, de inscrição em restos a pagar; e também estar observando os limites de despesas com pessoal e encargos sociais;

n. Destinação de recursos públicos para o setor privado: a destinação de recursos para, direta ou indiretamente, cobrir necessidades de pessoas físicas ou déficits de pessoas jurídicas deverá ser precedida de autorização em lei específica, atender às condições estabelecidas na LDO e estar prevista no orçamento ou em créditos adicionais, ou seja, possuir autorização para suplementação de despesas insuficientemente dotadas no orçamento, ou mesmo para aquelas não previstas; está incluída neste tópico a concessão de empréstimos e financiamentos a qualquer título, a concessão de subvenções e a participação societária em empresas estatais;

o. Dívida pública: é representada pelos compromissos assumidos pelo ente em decorrência de emissão e venda de títulos públicos – dívida mobiliária; de leis, contratos, convênios ou tratados e da contratação de operações de crédito para amortização em prazo superior a 12 meses – dívida consolidada ou fundada; a assunção, o reconhecimento ou a confissão de dívidas pelo ente da Federação;

p. Limites de endividamento: os limites máximos de endividamento de cada ente da Federação são fixados em percentual da RCL. Para fins de verificação do atendimento do limite, a apuração do montante da dívida consolidada será efetuada ao final de cada quadrimestre. Para fins de aplicação dos limites, integram a dívida consolidada os precatórios judiciais não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos.

Doutrinariamente, a Constituição de um estado soberano é a norma máxima e genérica deste ente público, devendo contemplar a sua própria existência orgânica como: a divisão de atribuições entre os poderes integrantes de sua estrutura jurídico-formal; o sistema e a forma de governo; a forma para a sucessão de seus mandatários e a duração dos mandatos eletivos, especialmente para as repúblicas democráticas como o Estado brasileiro; os direitos e deveres do Estado para com a nação, o cidadão e o meio ambiente; e os direitos e deveres dos cidadãos para com o Estado. Trata-se de uma via de mão dupla entre o Estado e o cidadão, com direitos e deveres nos dois sentidos.

Por ocasião das discussões da atual Carta Magna brasileira ouvia-se muito comentar, tanto no meio jurídico como entre os políticos, que o texto constitucional em elaboração deveria ser bastante enxuto, sem descer a detalhes em certos assuntos que deveriam ser regulamentados posteriormente, por meio de leis, complementares e/ou ordinárias. Havia também aqueles que defendiam um estatuto político mais abrangente e com auto-regulação dos pontos mais importantes e urgentes contidos nele.

Com a sua promulgação, em 5 de outubro de 1988, as críticas continuaram, com alegações de que o texto era muito abrangente e detalhista, inclusive prevendo situações muito dinâmicas e que não deveriam fazer parte do elenco de normas constitucionais. Também foi dito que as matérias, em princípio auto-aplicáveis, na realidade necessitavam de regulamentação por leis complementares ou mesmo por leis ordinárias. Deste modo, muitos assuntos de relevância continuam carecendo de regulamentação, inclusive alguns pertinentes às finanças públicas, embora haja dispositivos a esse respeito na Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964), já consagrados pela doutrina, e outros, relatados neste capítulo, que só chegaram com a Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000e).

Pelas exposições anteriores percebe-se que, dentre os dispositivos constitucionais em vigor, voltados especificamente para os assuntos da gestão pública, apenas a responsabilidade fiscal foi regulamentada por intermédio da LRF, a qual, em alguns pontos, acaba entrando em choque com a Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964), já relativamente defasada, pois regulamentou o texto constitucional de 1946, que não mais vigora.

Portanto, a Constituição Federal (BRASIL, 2000a) trata dos assuntos nacionais relacionados aos direitos e deveres do Estado para com a nação e para com o cidadão e destes para com o Estado e, dentre os seus diversos capítulos, alguns são dedicados à administração pública em geral.

O Capítulo II do Título VI da Constituição Federal (BRASIL, 2000a) trata, especificamente, das finanças públicas, com suas normas gerais de tributação e orçamentos. Os regulamentos disponíveis na atualidade relativos a esses assuntos são: a Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964), que trata das questões orçamentárias no aspecto qualitativo dos objetivos a serem atingidos com a execução financeira de suas previsões e do registro contábil das variações dela decorrentes no patrimônio

público; e a Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000e), que trata fundamentalmente das metas governamentais relacionadas ao equilíbrio financeiro das contas públicas, com suas limitações e proibições, as quais, em conjunto, formam a base da gestão das finanças públicas no Brasil.

A Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964), representa o pilar de sustentação para as questões de ordem técnico-operacional relacionadas ao processo de elaboração orçamentária, bem como para a movimentação financeira e o controle da sua execução e do registro dos fatos contábeis decorrentes. Além disso, disciplina a movimentação e o registro das ocorrências de natureza extra-orçamentária, as quais, junto com a execução orçamentária, constituem o elenco das operações rotineiras da gestão governamental.

Além da execução orçamentária, que representa a terceira etapa do ciclo orçamentário e que acontece durante todo o exercício de vigência do orçamento, a Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964), também trata dos procedimentos relacionados à contabilidade e à organização da prestação de contas anual do gestor, fornecendo informações de cunho gerencial em períodos menores, bimestral, quadrimestral e semestralmente, para a avaliação da responsabilidade do gestor público.

A responsabilidade fiscal do gestor público, objeto de regulamentação da Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000e), está fundamentada na observância do equilíbrio financeiro da execução orçamentária, inclusive a inscrição de restos a pagar, com destaque para os limites dos gastos com pessoal e seus encargos, com inativos e pensionistas, com encargos e amortização da dívida pública (analisada pelos seus principais componentes ou origens), mobiliária, consolidada e também a reconhecida, representada principalmente pelos precatórios.

Esse elenco de procedimentos tem como objetivo final fazer a avaliação do gestor com relação à observância dos limites legais e ainda dar transparência a seus atos, com a disponibilização dessas informações por meio da imprensa e da Internet para conhecimento da população, que é a provedora dos diversos tipos de recursos colocados à disposição do governante para cuidar dos interesses de toda a coletividade.

O **Quadro 1** mostra um resumo comparativo dos assuntos de maior relevância para a gestão financeira do Estado tratados nas normas aqui analisadas.

CONSTITUIÇÃO FEDERAL	LEI Nº 4.320/64	LEI COMPLEMENTAR Nº 101/00
<p>Estabelece normas genéricas relacionadas ao Estado e aos cidadãos e trata das finanças públicas relacionadas a:</p> <p>1. Tributos:</p> <p>a. Tipos: impostos, taxas e contribuições de melhoria;</p> <p>b. Esfera de governo competente para instituição e cobrança de cada tributo, de conformidade com o setor econômico ou fato gerador de sua incidência – União, Estados ou Municípios;</p> <p>2. Orçamento e seus elementos fundamentais:</p> <p>a. PPA;</p> <p>b. LDO;</p> <p>c. LOA, com destaque para as conotações:</p> <ul style="list-style-type: none"> •Fiscal; •Seguridade social; •Investimentos das empresas estatais; <p>3. Fiscalização parlamentar da execução financeira das previsões orçamentárias e de outros atos praticados na gestão pública com o auxílio das Cortes de Contas;</p> <p>4. Julgamento final do Poder Legislativo das contas públicas organizadas pelo Poder Executivo com a abrangência de todos os seus órgãos e unidades, dos outros Poderes, Ministério Público e Cortes de Contas.</p>	<p>Estabelece normas gerais de direito financeiro relacionadas a:</p> <p>1. Elaboração da proposta orçamentária;</p> <p>2. Execução financeira das previsões orçamentárias:</p> <p>a. Fases relacionadas à realização da receita;</p> <p>b. Fases relacionadas ao processamento da execução da despesa;</p> <p>3. Controle orçamentário: programação de cotas de recursos para os órgãos realizarem seus gastos ou despesas e promover os ajustes necessários durante o exercício, revendo as prioridades da gestão e procurando manter o equilíbrio financeiro das contas públicas;</p> <p>4. Contabilização dos fatos decorrentes da gestão financeiro-orçamentária e daqueles originados de operações extra-orçamentárias;</p> <p>5. Procedimentos para o encerramento do exercício financeiro e registro dos resíduos da execução orçamentária:</p> <p>a. Receita: dívida ativa e recursos a receber;</p> <p>b. Despesa: restos a pagar;</p> <p>6. Prestação de contas da gestão anual com base nos registros contábeis e nos relatórios da gestão orçamentária.</p>	<p>Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a transparência na gestão pública, com vistas ao equilíbrio fiscal das contas públicas, como:</p> <p>1. Definição de metas para a gestão anual em termos quantitativos, com revisão e ajustes bimestrais;</p> <p>2. Definição da RCL como parâmetro para proibições e limitações de gastos públicos em geral e, em especial, com:</p> <p>a. Pessoal e encargos sociais;</p> <p>b. Previdência social: incluindo inativos e pensionistas;</p> <p>c. Amortização e encargos de dívidas: títulos, financiamentos, operações de ARO e precatórios;</p> <p>3. Renúncia de receita;</p> <p>4. Auxílios e subvenções;</p> <p>5. Transferências voluntárias;</p> <p>6. Manutenção de sistemas de custos para os principais produtos que o Estado coloca à disposição da comunidade, com a prestação de serviços nos diversos setores da atuação governamental;</p> <p>7. Divulgação dos atos do gestor público de maior relevância, especialmente aqueles relacionados à execução orçamentária e financeira e seus reflexos nas proibições e limitações aqui reportadas, pela elaboração de relatórios periódicos endereçados aos órgãos encarregados da fiscalização no âmbito do ente federado e para órgãos de outras esferas de governo, no caso dos Estados e Municípios, e disponibilizados na Internet para conhecimento do público em geral.</p>

Quadro 1. Comparação das normas de gestão financeira da administração pública brasileira.

5. ADAPTAÇÃO DA CONTABILIDADE DO ESTADO DE GOIÁS À LRF

Este capítulo é dedicado ao estudo de caso nos órgãos do Governo do Estado de Goiás envolvidos com as diversas etapas do ciclo das finanças públicas estaduais relacionadas à execução orçamentária e também à movimentação de recursos financeiros de natureza extra-orçamentária, principais fontes alimentadoras de dados para a contabilidade estadual, com a análise dos procedimentos realizados antes da vigência da LRF e das mudanças que foram e estão sendo implementadas no momento para o fiel atendimento das exigências contidas no referido diploma legal.

5.1. O sistema de contabilidade do Estado de Goiás

As informações aqui relatadas foram obtidas em entrevistas com a Sr^a. Susel de Oliveira Petini, contadora-chefe do Departamento de Contabilidade Geral do Tesouro Estadual. Este é o setor encarregado do gerenciamento da contabilidade executada pelos diversos órgãos e unidades integrantes da estrutura administrativa do Estado de Goiás, abrangendo os Poderes Constituídos, o Ministério Público e as Cortes de Contas, que são o TCE e o TCM.

Inicialmente foi comunicado de maneira informal à Sr^a. Petini que o objetivo daquelas entrevistas era colher informações sobre o sistema de contabilidade em execução no Estado de Goiás, e se o mesmo estava atendendo a contento às exigências da legislação pertinente à matéria, inclusive à LRF.

Diante da complexidade do tema, houve consenso entre as partes de que, seria mais proveitoso para esta fase da pesquisa, a organização de um questionário com o ordenamento das questões obedecendo à seqüência lógica dos acontecimentos geradores dos fatos contábeis e à metodologia para os seus registros e elaboração dos demonstrativos contábeis periódicos para atender à prestação de contas e à LRF. Após esse entendimento foi elaborada uma pauta apontando os assuntos na ordem seqüencial das ocorrências durante o ano. As respostas a essas questões foram anotadas durante a entrevista de forma resumida, porém destacando os pontos principais, a partir dos quais foi elaborado o relato que se segue.

A modalidade contábil adotada no Estado de Goiás obedece às normas federais que regulamentam o assunto, especialmente a Lei 4.320 (BRASIL, 1964), no que se refere ao registro contábil das projeções integrantes da lei orçamentária anual: a previsão das diversas fontes da receita com suas estimativas e a fixação da despesa, por meio da programação das ações governamentais, com o detalhamento resumido apresentando os grupos de despesa destinados à manutenção das atividades inerentes aos poderes Legislativo, Judiciário e Executivo, ao Ministério Público e às Cortes de Contas.

O SCP adotado no Estado de Goiás até 31 de dezembro de 2002 consistia de um conjunto de normas e de procedimentos adotados para operacionalizar a escrituração contábil em todas as repartições integrantes da sua estrutura administrativa. A parte normativa do SCP, ou seja, o elenco de contas foi concebido em conjunto com representantes de todos os órgãos estaduais, sob a coordenação da Superintendência Geral de Finanças da Secretaria da Fazenda, a qual cuidou da elaboração do Plano de Contas Único, instituído pelo Decreto Governamental nº 2.878, de 29 de dezembro de 1987 (GOIÁS, 1987).

A parte de informática foi desenvolvida pelo corpo técnico da Companhia de Desenvolvimento do Estado de Goiás (CODEG), a qual, paralelamente ao SCP, estava também trabalhando no desenvolvimento de outro sistema de fundamental importância para a contabilidade, denominado SIOFI, no qual se processa a elaboração do orçamento estadual e de todas as etapas de sua execução, este sob a coordenação da Superintendência de Orçamento e Finanças da Secretaria Estadual do Planejamento.

Os sistemas SIOFI e SCP, tanto na versão anterior quanto na atual, que será abordada mais adiante, trabalham de forma integrada: no primeiro é gerada a base documental dos fatos contábeis que alimenta o último, ou seja, no momento da emissão dos documentos de execução orçamentário-financeira, o SIOFI consulta o SCP para verificar a existência de contas contábeis compatíveis para o registro do conjunto de operações que está sendo processado; quando afirmativo, o procedimento é concretizado de imediato; caso contrário, é exibido na tela do terminal de computador uma mensagem comunicando ao operador que está faltando determinada conta no plano de contas do órgão, indicando que deve ser solicitado ao Departamento de Contabilidade Geral o seu cadastramento, que é

efetivado pelo SCP; assim que a conta for cadastrada, a operação segue seu curso normal.

A implantação desses dois sistemas ocorreu em janeiro de 1988; durante esses 15 anos de funcionamento foram sendo adaptados também para subsidiar outros sistemas de gestão estadual, com destaque para os sistemas fazendários: Sistema de Arrecadação, que alimenta os registros da receita tributária e seus acessórios; Sistema de Fiscalização, que dispõe de informações originárias do conjunto SIOFI/SCP para desenvolver o monitoramento constante das empresas fornecedoras de bens às repartições estaduais pela confrontação dos documentos fiscais que acompanham os processos de compras e os seus registros na escrituração fiscal da empresa emitente.

O Departamento de Contabilidade Geral cuida da parte normativa do SCP, providenciando o cadastramento inicial e a atualização do plano de contas individualizado de cada repartição e a revisão do elenco de contas genérico do Plano de Contas Único do Estado, com inclusão de novos títulos ou exclusão de outros já em desuso, inclusive a revisão de softwares correspondentes, quando necessário.

A parte operacional dos registros contábeis analíticos é realizada pelos serviços de contabilidade de cada repartição, cabendo ao Departamento de Contabilidade Geral o acompanhamento dessas operações por meio de informações padronizadas recebidas de cada órgão em datas previamente estipuladas em regulamentos, geralmente por decreto governamental. Nos casos de descumprimento das metas regulamentares, cabe também ao setor contábil central aplicar as sanções administrativas previstas, como por exemplo suspender o acesso do órgão faltoso ao SIOFI e ao SCP.

Após a conferência mensal do movimento contábil de cada repartição, inclusive dos fundos especiais, relativos aos poderes constituídos, ao Ministério Público e às Cortes de Contas, são realizados os trabalhos da consolidação periódica dos dados contábeis estaduais, com acumulação dos valores nos planos de contas consolidados relativos à administração direta, indireta e aos fundos especiais, e ainda pelos Poderes Constituídos e Ministério Público; a partir dos planos de contas consolidados são elaborados os demonstrativos contábeis da gestão relativos à

execução orçamentário-financeira do Estado exigidos pela Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964) e para prestar informações de cunho gerencial.

Até o final do ano de 2001, o Departamento de Contabilidade Geral também cuidava da elaboração dos relatórios exigidos pela LRF, com base nas informações oriundas do complexo sistêmico SIOFI/SCP, utilizando ferramentas Microsoft, Excel e Access; a partir do exercício de 2002 esta atividade passou para o Gabinete de Controle Interno da Governadoria do Estado.

5.2. O funcionamento do sistema de contabilidade estadual antes da LRF

Para explicar o funcionamento da parte de informática, a Sr^a. Petini convidou o analista de negócios da Agência de Administração e Negócios Públicos do Estado (AGANP), sucessora da CODEG na atividade de processamento de dados do Estado de Goiás, o Sr. Mário Basílio de Oliveira, para participar da conversa, já que ele foi o técnico responsável pelo desenvolvimento e a implantação do SCP, respectivamente, em 1987 e 1988, e continua fazendo a sua manutenção até os dias atuais.

De acordo com as explicações do Sr. Oliveira, o referido sistema foi desenvolvido para funcionar na plataforma computacional IBM de grande porte ou *mainframe*, operando em linguagem Natural e banco de dados Adabas. A comunicação entre o usuário e a central de processamento era feita por meio da instalação de terminais remotos sem processador, denominados “terminais burros” e de impressoras com interface de comunicação nas diversas repartições estaduais para, respectivamente, proceder às etapas de input e output do complexo sistêmico SIOFI/SCP, ou seja, para alimentação de dados pelos terminais e saída de informações com a emissão de relatórios de rotina; aqueles mais complexos, a critério do usuário, eram emitidos na Diretoria de Informática da AGANP.

A Sr^a. Petini fez um relato sobre a forma com que os fatos contábeis são gerados no SCP, iniciando pelo ingresso da receita orçamentária no Tesouro Estadual: para os fatos originários da arrecadação da receita tributária e seus acessórios, os dados são migrados do Sistema de Arrecadação Estadual, por meio magnético, já que o mesmo opera em plataforma computacional própria, registrando a débito os agentes arrecadadores e a crédito as diversas rubricas de receita; na fase de repasse do

produto arrecadado ao Tesouro Estadual, a vista dos boletins de recolhimento, a débito das contas bancárias próprias para cada tipo de recurso e a crédito dos agentes arrecadadores; para o recebimento das demais receitas pelo Tesouro Estadual e nas demais entidades que recebem receitas próprias ou de transferências, os documentos são gerados pelo SIOFI com processamento e emissão on-line, e através de comando próprio no SCP, os lançamentos contábeis são gerados.

As etapas da execução da despesa orçamentária, que são empenho, liquidação e pagamento, são também processadas on-line pelo SIOFI. A geração dos fatos contábeis decorrentes da execução orçamentária da despesa, a exemplo da receita, é também processada no SCP, que capta os dados no SIOFI. As operações contábeis não relacionadas à execução orçamentária são efetuadas diretamente no SCP, tais como: cadastramento de contas, inclusão de lançamentos contábeis, consultas ao plano de contas ou de movimentos e solicitação de relatórios, os quais são gerados em processamento *batch*. Para a emissão, dependendo da urgência e da complexidade do documento, o usuário pode escolher a sua própria impressora ou solicitá-la por intermédio da AGANP.

O sistema foi estruturado, basicamente, para: atender ao controle da execução orçamentária e da movimentação de recursos financeiros em geral, com seus reflexos no patrimônio permanente; elaborar os demonstrativos mensais de rotina visando organizar a prestação de contas anual do ordenador de despesas ou gestor, previstos na Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964); e prestar algumas informações de cunho gerencial, sem se ater a quaisquer limitações ou proibições, que só passaram a ser exigidas, regularmente, com a sanção da Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000e).

A operacionalização dos serviços contábeis com a utilização integrada dos sistemas SIOFI/SCP nas diversas repartições estaduais da administração direta, inclusive o Tesouro Estadual, que constitui uma unidade contábil especial, é realizada em planos de contas próprios vinculados a cada exercício. Isto significa que cada órgão e/ou unidade tem sua própria contabilidade analítica, estruturada com plano de contas individualizado, o qual é transferido de exercício para exercício, com os valores do balanço patrimonial do exercício anterior para o seguinte. Os registros obedecem à ordem cronológica para as ocorrências e à sistemática para os fatos gerados nas principais fases ou etapas da previsão orçamentária e da

execução orçamentário-financeira, com seus reflexos no patrimônio permanente, por intermédio dos registros das mutações da execução orçamentária e também das operações de natureza extra-orçamentária.

A vinculação por exercício oferece a vantagem de, por exemplo, durante o período em que se está processando o encerramento do exercício financeiro anterior ser possível estar desenvolvendo também, simultânea e normalmente, os trabalhos de escrituração dos fatos que estão sendo gerados no exercício corrente.

O detalhamento da receita no plano de contas do Tesouro Estadual segue os mesmos níveis do orçamento, o qual é feito para o registro das etapas do ciclo orçamentário, que são a estimativa e a arrecadação, sendo o recebimento dos tributos e seus acessórios efetivado pelos agentes arrecadadores autorizados; para as demais fontes da receita estadual, o recebimento é direto. São exemplos de outras fontes: as transferências relativas à participação estadual na receita da União, como FPE, Fundo Especial (FE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e indenizações pela utilização de recursos hídricos e/ou exploração de recursos minerais; a colocação de títulos da dívida mobiliária estadual no mercado financeiro; as operações de crédito realizadas com agentes financeiros nacionais e internacionais; e outras fontes, cujo ingresso não pode ser realizado pela rede bancária autorizada.

A distribuição de cotas de recursos financeiros para os órgãos estaduais efetuarem o pagamento de seus gastos com despesas ou dívidas tem seu desmembramento por órgão recebedor e natureza de gasto.

Para os registros relativos a inscrição, amortização e atualização monetária da dívida fundada, mobiliária e contratada, o detalhamento visa mostrar o tipo e a origem do compromisso. Para as operações relativas à Dívida Ativa, inscrição, atualização monetária e recebimento, o detalhamento evidencia a origem, que pode ser tributária ou não tributária.

Nas demais repartições integrantes da administração direta, incluindo os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, o Ministério Público e as Cortes de Contas, a contabilidade é mais ou menos padronizada, com seus fatos sendo constituídos, basicamente, pelo registro das cotas de gastos recebidas do Tesouro Estadual para o pagamento das despesas a elas destinadas no orçamento estadual e de resíduos

de exercícios anteriores, os restos a pagar, apresentando o mesmo detalhamento descrito no Tesouro Estadual para a transferência dos recursos.

Eventualmente, algumas repartições podem receber receita orçamentária proveniente de parcelas de recursos de convênios celebrados com instituições integrantes de outras esferas de governo, ou mesmo de entidades não governamentais nacionais ou internacionais, para desenvolver programas específicos. Neste caso, os registros relativos à previsão e à execução da receita orçamentária são realizados com o mesmo detalhamento descrito no caso do Tesouro Estadual para a escrituração das receitas ordinárias. As secretarias de Educação, Saúde, Segurança Pública, Cidadania e Trabalho são exemplos de órgãos estaduais que recebem receitas de convênio com certa frequência.

No entanto, a parte mais complexa do detalhamento contábil nestes órgãos fica por conta da despesa orçamentária, que informa a unidade orçamentária, a classificação funcional, com função e subfunção, e a classificação programática, com programa e plano de ação, que pode ser projeto ou atividade. Esta complexidade também é verificada com as fases de sua execução, que envolvem o comprometimento preliminar da despesa autorizada, com empenho e liquidação, e a execução financeira, com os pagamentos efetuados no decorrer do exercício, e de seu encerramento, com a apropriação da despesa a pagar, a critério do ordenador da despesa, mediante a constituição de compromissos para pagamento futuro, com a inscrição em restos a pagar dos empenhos emitidos e não pagos até o final do exercício e que não forem anulados.

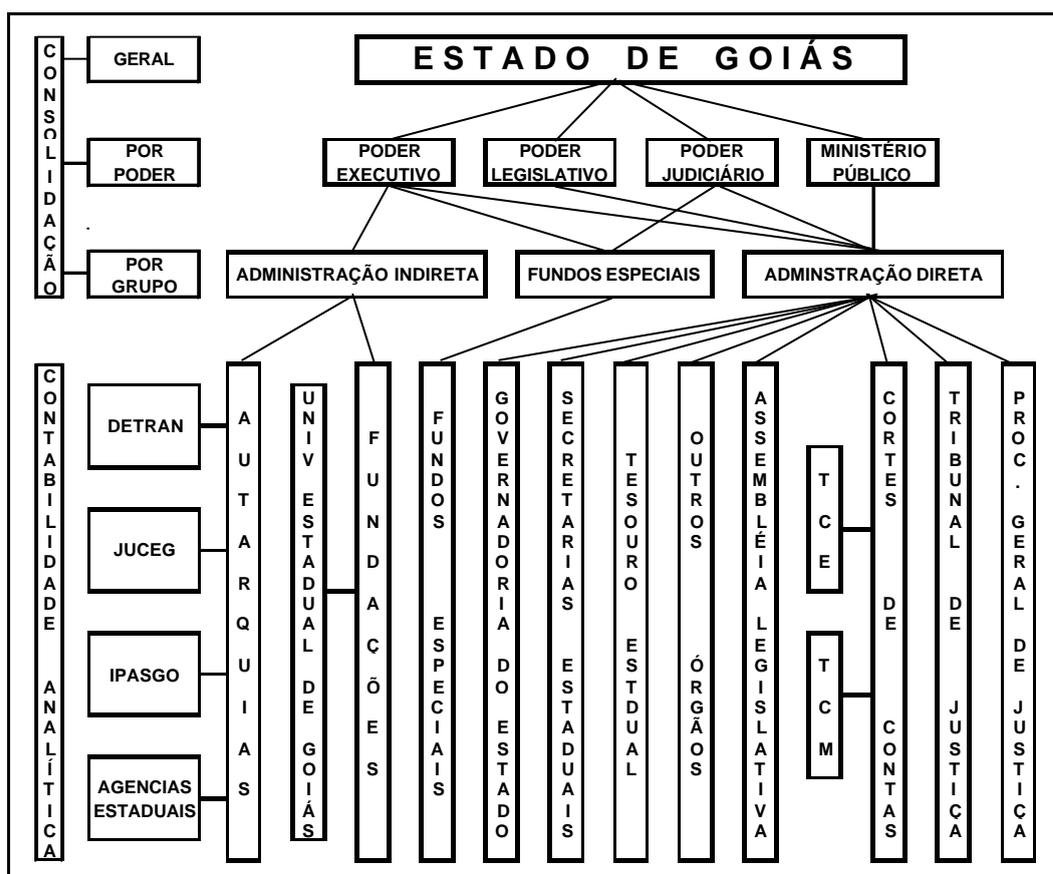
Nas autarquias, fundações e também nos fundos especiais, os quais possuem orçamentos próprios, o detalhamento do plano de contas é o mesmo para o Tesouro Estadual no tocante aos registros relativos à receita orçamentária. O recebimento de transferências de recursos do Tesouro Estadual tem uma passagem contábil pelo órgão jurisdicionante, aquele ao qual a entidade está técnica ou hierarquicamente vinculada, sendo registrado como despesa de transferência intragovernamental. A despesa segue o mesmo nível de análise e as mesmas rotinas descritas para os órgãos da administração direta.

As contas representativas dos bens patrimoniais são detalhadas, tanto nos planos de contas dos órgãos da administração direta como nos fundos especiais e também nas entidades da administração indireta, de forma a contemplar a natureza

e o tipo do bem e, com o mesmo detalhamento, registrar as variações neles ocorridas no exercício, quer sejam de natureza orçamentária ou não.

Para as operações de natureza extra-orçamentária decorrentes da inscrição temporária de créditos ou débitos com o ente público e suas respectivas baixas, o plano de contas detalha a natureza e a origem da operação, o exercício de inscrição do fato e o nome do devedor e/ou credor do ente governamental.

A consolidação das informações contábeis é realizada em vários níveis, com planos de contas específicos apresentando o detalhamento necessário para receber no primeiro nível de consolidação o agrupamento dos dados dos diversos órgãos da administração direta, fundos especiais e entidades da administração indireta; no segundo nível, os valores são distribuídos por Poder Constituído e o Ministério Público; e no terceiro e último nível de consolidação, todos esses dados alimentam o plano de contas do Estado de Goiás, conforme ilustração mostrada na **Figura 1**.



- a. DETRAN – Departamento Estadual de Trânsito de Goiás
 b. JUCEG – Junta Comercial do Estado de Goiás
 c. IPASGO – Instituto de Previdência e Assistência dos Servidores do Estado de Goiás

Figura 1. Estrutura contábil do Estado de Goiás.

Fonte: Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás.

A partir dos valores gravados nos planos dos diversos níveis de consolidação é possível elaborar todos os demonstrativos contábeis exigidos pela legislação com bastante riqueza de detalhes.

5.3. O que foi realizado em 2002 para adaptação à LRF

Ainda segundo as informações prestadas pela Sr^a. Petini, os sistemas envolvidos diretamente nos procedimentos da gestão governamental, SIOFI e SCP, que na época da entrevista estavam sendo reformulados, atendiam satisfatoriamente aos requisitos básicos da Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964) no que se refere à prestação de contas. No entanto, apresentavam algumas dificuldades para fornecer os dados necessários para o total atendimento das exigências dos artigos 50 e 51 da Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000e). As mudanças em estudo destinam-se ao melhoramento das informações originárias da escrituração contábil e da consolidação das contas no âmbito do Estado de Goiás, visando atender com maior eficiência e eficácia a elaboração dos relatórios da gestão fiscal exigidos pela LRF e vislumbrando a consolidação das contas municipais, também prevista em lei.

Os estudos preliminares para a reformulação do complexo sistêmico SIOFI/SCP, que coincidiram com as etapas iniciais desta pesquisa, constaram da reestruturação do Plano de Contas Único do Estado e da mudança do cenário computacional. O plano de contas teve a inclusão de novos grupos de contas para registros mais detalhados das operações do ciclo orçamentário e também o aumento do nível de análises de outros já existentes visando melhorar a qualidade das informações exigidas nos diversos anexos da LRF.

Na parte de informática, segundo o Sr. Oliveira, as principais alterações ocorreram com a reformulação total dos softwares, que foram desenvolvidos na linguagem de programação Java, utilizando o sistema de gerenciamento de banco de dados Oracle, em plataforma web-intranet, que oferece como ponto forte para o usuário um alto nível de qualidade da informação, especialmente no que se refere à facilidade na sua recuperação para leitura direta ou cruzamento de informações. Isto possibilitará disponibilizar na Internet informações de interesse público, como por exemplo a receita arrecadada e a despesa realizada em determinado período, para consulta direta pelas repartições públicas e instituições não governamentais, pelas

entidades da sociedade civil organizada ou por qualquer cidadão que tenha interesse nessas informações e acesso a computador conectado à Internet.

Com relação à plataforma computacional, em termos de hardware, o novo sistema utiliza equipamentos de grande porte ou *mainframe*, tendo como base a máquina Z 800 da IBM, com capacidade de processamento de 640 milhões de instruções por segundo (640mis), com sistema operacional LINUX versão 210 do sistema 390, também da IBM, já em uso nesta fase de transição.

Os novos sistemas são acessados pelos usuários utilizando a rede formada pela ligação das diversas redes de cada órgão com a rede da AGANP, formando uma grande rede privativa do Estado, do tipo Intranet, por meio de linhas dedicadas de alta velocidade, com a utilização de *Transference Control Protocol/Internet Protocol* (Protocolo de Controle de Transferência/Protocolo da Internet), o mesmo usado pela Internet.

Funcionando de forma corporativa e totalmente integrada com sistemas afins, na mesma base computacional, como o SIOFI, o SCP propicia abertura para outros sistemas, como por exemplo o controle patrimonial e de estoque, que devem ser desenvolvidos e implantados futuramente, devido à sua importância para a contabilidade, a qual os considera seu principal objeto.

As atividades da presente pesquisa aconteceram simultaneamente com os trabalhos de reformulação do complexo sistêmico SIOFI/SCP. Devido à familiaridade deste pesquisador com a temática, houve uma verdadeira parceria sua com os técnicos estaduais, a qual perdurou até a conclusão dos trabalhos. Deste modo, à medida que coletava os dados fornecidos pelos técnicos, também lhes prestava informações, por meio de entrevistas com o pessoal do Departamento de Contabilidade e da AGANP, em clima de troca de informações. O repasse dos dados era seguido de discussões, abrangendo a fonte alimentadora dos fatos contábeis e dos relatórios, incluindo o conteúdo, o formato e o tempo necessário para a sua geração; a partir desta troca de idéias eram constatados os pontos falhos da sistemática até então adotada e também analisadas as possíveis soluções corretivas.

Nas primeiras reuniões constatou-se que havia um grande gargalo nas rotinas contábeis, como a necessidade de cadastrar um grande número de contas nos

planos de contas individuais, o registro de determinada operação que exigia a informação de um código numérico para identificar um agente devedor ou credor, o exercício da ocorrência e todos os códigos orçamentários da receita e da despesa, além da demanda excessiva de tempo para a geração dos relatórios contábeis oriundos da execução orçamentária, até então alimentados pelo SIOFI, além de não haver o atendimento de imediato dos relatórios periódicos exigidos pela LRF

Das discussões surgiu a solução consensual de que a maneira mais adequada para resolver o problema seria a elaboração de um “plano de contas-mãe”, que alimentaria diretamente os planos de contas individuais das repartições estaduais. Este contaria com um elenco de contas padrão com os títulos fixos para registrar os componentes patrimoniais e suas variações, e também para a contabilização das operações orçamentárias básicas: as fontes de recursos para a receita e a natureza de gasto para a despesa.

Para registrar os detalhes das operações orçamentárias – itens de receita e informações programáticas da despesa – e também daqueles relativos ao exercício e à identificação de devedores e credores, o plano de contas tem o complemento de um sistema auxiliar de contas-correntes; para evitar a adoção de tabelas paralelas na identificação dos correntistas, estes serão identificados pelos números de origem como por exemplo o código da agência e nº da conta para os bancos, o nº do CPF e do CNPJ, respectivamente, para identificar as pessoas físicas e jurídicas; para orientar os registros, o plano de contas é também dotado de uma tabela de eventos com a informação das contas a serem utilizadas para o débito e crédito de cada operação de natureza orçamentária e seus reflexos no patrimônio permanente e também para aquelas de origem extra-orçamentárias.

O novo plano de contas foi desenvolvido dentro do previsto no decorrer do ano de 2002, inclusive com testes simulados das principais operações da gestão orçamentário-financeira e seus reflexos no patrimônio permanente, que demonstraram a eficiência desejada.

Por questões estratégicas, sua implantação será gradativa no ano de 2003. Na fase inicial com o registro das operações orçamentárias do exercício corrente e na segunda e última etapa será realizada a migração dos saldos das contas patrimoniais apurados em 31 de dezembro de 2002, prevista para o próximo mês de

abril, época limite para a elaboração do balanço do exercício de 2002, fonte alimentadora destes dados.

A expectativa é de que os primeiros relatórios contábeis de prestação de contas do Estado relativos ao exercício de 2003, inclusive os exigidos pela LRF, sejam elaborados com maior exatidão e rapidez como já comprovado nos testes simulados com o orçamento de 2002.

5.4. Principais informações exigidas pela LRF

A LRF define os instrumentos da programação anual visando conjugar todo o processo de planejamento/orçamento e de execução das metas fiscais, ou seja, atingir o equilíbrio financeiro para cada exercício, devendo ser cumpridas as seguintes etapas:

- a. Inclusão na LDO de um anexo de metas fiscais que contenha não só a indicação dos resultados esperados, mas também da consistência das estimativas da arrecadação;
- b. Inclusão na LOA de um demonstrativo de compatibilidade com as metas estabelecidas na LDO;
- c. Programação de desembolsos mensais com ajustes bimestrais de despesas do exercício corrente e também dos restos a pagar conjugados com ajustes bimestrais da despesa autorizada;
- d. Publicação bimestral de relatório resumido da execução orçamentária;
- e. Avaliação quadrimestral do cumprimento das metas fiscais em audiência pública do Poder Executivo com o Poder Legislativo.

Em entrevista informal com o superintendente de controle interno da administração direta do Gabinete de Controle Interno da Governadoria do Estado, Sr. Sebastião da Silveira, ficou esclarecido que pela Lei nº 13.782, de 3 de janeiro de 2001 (GOIÁS, 2001), foi instituído o referido órgão com a função de cuidar da fiscalização financeira, orçamentária, contábil, operacional e patrimonial no âmbito do Poder Executivo. Para o desempenho da sua missão, o Gabinete de Controle Interno mantém seus funcionários executando exame preventivo dos procedimentos de realização da despesa, especialmente nos aspectos de legalidade,

economicidade, oportunidade, eficiência e eficácia, com vistas a tornar a gestão pública estadual cada vez mais transparente.

O Sr. Silveira esclareceu que o Gabinete de Controle Interno desenvolve suas atividades com base nas informações recebidas, periodicamente, do complexo sistêmico SIOFI/SCP, com a observância da LRF, de outras normas federais, de regulamentos estaduais relacionados à execução orçamentária e das resoluções normativas expedidas pelo TCE. Na época estavam em vigor o Decreto nº 5.534, de 7 de janeiro de 2002 (GOIÁS, 2002), que estabelecia normas para a execução do orçamento de 2002 e a Resolução nº 405, de 20 de março de 2001, do TCE (GOIÁS, em publicação), que instituiu os relatórios periódicos da gestão fiscal no âmbito do Estado de Goiás, os quais são assinados pelas autoridades responsáveis pela gestão fiscal do Estado: o Governador, o Secretário da Fazenda e o Chefe do Gabinete de Controle Interno.

Ao final da entrevista foi entregue ao autor da presente pesquisa uma coleção dos relatórios da gestão fiscal do Estado de Goiás relativos ao segundo bimestre do ano de 2002, previstos na LRF e regulamentados por resolução normativa do TCE.

Os relatórios estão colocados em ordem seqüencial lógica, iniciando com as informações relativas à execução orçamentária, que oferece a base de comparação com as outras informações exigidas pela LRF, como por exemplo os gastos com pessoal e encargos sociais, previdência social, amortização e encargos da dívida e com o próprio endividamento do Estado.

Os anexos numerados de 1 a 10 são relativos às exigências dos artigos 52 e 53 da LRF (BRASIL, 2000e), apresentando o relatório resumido da execução orçamentária a que se refere o § 3º do artigo 165 da Constituição Federal (BRASIL, 2000a), com abrangência a todos os Poderes Constituídos e ao Ministério Público, composto dos seguintes elementos informativos:

a. Receita por categoria econômica e por fonte, discriminando: a previsão para o exercício e as suas atualizações; as realizações mensal, acumulada e a parcela a realizar no decorrer do exercício;

b. Despesa por função e subfunção, por categoria econômica e grupo de natureza de gasto, discriminando: a dotação inicial para o exercício e suas alterações, as despesas empenhadas e liquidadas no bimestre considerado e

acumuladas até o bimestre e também as importâncias que poderão ser comprometidas até o final do exercício com novos empenhos;

c. Resultado da execução orçamentária, resultante da diferença entre as realizações da receita e da despesa empenhada: para a receita realizada maior que a despesa empenhada tem-se superávit; e para a receita realizada menor que a despesa empenhada tem-se déficit.

O resultado resumido da execução orçamentária do Estado de Goiás relativa ao primeiro e segundo bimestres do exercício de 2002 é mostrado no **Anexo 1**, conjugando as previsões anuais com as importâncias acumuladas, realizadas e a realizar, sendo as receitas por categoria econômica e fonte e as despesas por categoria econômica e grupo de natureza, evidenciando os seus principais estágios, com visão geral da gestão orçamentária e de seu resultado aritmético.

O **Anexo 2** mostra, de forma resumida, a dinâmica da execução orçamentária do Estado de Goiás relativa ao segundo bimestre do exercício de 2002, conjugando as previsões anuais com as importâncias acumuladas, realizadas e a realizar, sendo as receitas por categoria econômica e fonte, as despesas por categoria econômica e grupo de natureza e o resultado alusivo ao período considerado.

O **Anexo 3** mostra, de forma resumida, a dinâmica da execução orçamentária do Estado de Goiás relativa ao segundo bimestre do exercício de 2002, com o resultado acumulado mostrando a distribuição periódica das cotas de despesa para cada órgão, como valor das receitas realizadas e das despesas segundo os poderes e órgãos, e seus principais estágios, ou seja, empenhada e liquidada.

O **Anexo 4** mostra, de forma resumida, a dinâmica da gestão orçamentária da despesa do Estado de Goiás, evidenciando a dotação inicial e atualizada e os estágios de sua realização, empenho e liquidação, relativa ao primeiro e segundo bimestres do exercício de 2002, com os valores acumulados da administração direta, indireta e fundos especiais, segundo a classificação funcional, em funções e subfunções.

O **Anexo 5** mostra, de forma resumida, a dinâmica da gestão orçamentária da despesa do Estado de Goiás, evidenciando a dotação inicial e atualizada e os estágios de sua realização, empenho e liquidação, relativa ao segundo bimestre do

exercício de 2002, com os valores acumulados da administração direta, indireta e fundos especiais, segundo a classificação funcional, em funções e subfunções.

Os **Anexos 1 e 4**, com mais detalhes de informações, são destinados ao TCE e os **Anexos 2 e 5**, mais sintéticos, são destinados à publicação.

O **Anexo 6** apresenta a RCL, como anexo do relatório resumido da execução orçamentária do Estado de Goiás, mostrando a receita realizada no último mês do segundo bimestre do exercício de 2002, nos 11 meses antecedentes, o total dos 12 meses e a previsão atualizada para o exercício de 2002. Este anexo representa o parâmetro básico para a averiguação das proibições e limitações da LRF.

O **Anexo 7** mostra a receita e a despesa do Estado de Goiás realizadas com o sistema próprio de previdência dos servidores estaduais no segundo bimestre do exercício de 2002 como adendo do relatório resumido da execução orçamentária.

O **Anexo 8** mostra o resultado primário do segundo bimestre do exercício de 2002 partindo das previsões atualizadas para o Estado de Goiás, como adendo do relatório resumido da execução orçamentária, tendo por base as receitas e as despesas não financeiras realizadas no mesmo período. É o parâmetro para avaliar se o Estado está dentro dos seus limites financeiros e o comportamento a ser adotado em relação ao seu endividamento. Adicionando-se o resultado aritmético das receitas e das despesas financeiras ao resultado primário chega-se também ao resultado nominal.

O **Anexo 9** mostra outra forma de calcular o resultado nominal do segundo bimestre do exercício de 2002 para o Estado de Goiás, de acordo com o Banco Central do Brasil, como adendo do relatório resumido da execução orçamentária, tomando por parâmetros as dívidas de caráter permanente, consolidada e reconhecida, no final dos meses de dezembro de 2001, fevereiro de 2002 e abril de 2002, conjugadas com os ativos financeiros e as receitas de privatizações realizadas no mesmo período.

O **Anexo 10** mostra os restos a pagar do Estado de Goiás vindos do exercício de 2001 e sua movimentação até o segundo bimestre do exercício de 2002, com inscrição, cancelamento, pagamento e montante ainda não pago ao final do período considerado por poder, órgão, unidade da administração indireta e fundos especiais.

O artigo 54 da Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000e) estabelece que ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos poderes e órgãos referidos no seu artigo 20 o Relatório da Gestão Fiscal, assinado pelo Chefe do Poder Executivo e pelo Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente do Poder Legislativo, do Tribunal de Justiça e demais membros do Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente do Poder Judiciário, pelo Chefe do Ministério Público e autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno de cada poder. O artigo 55 da mesma lei detalha o conteúdo das informações do relatório.

O **Anexo 11**, elaborado de conformidade com a Resolução nº 405 do TCE (GOIÁS, em publicação), mostra a gestão fiscal do Poder Executivo no primeiro quadrimestre de 2002, demonstrando os valores aceitáveis e os excessos a serem regularizados nos próximos períodos.

O total dos gastos com pessoal e encargos sociais é um dos grandes desafios do gestor público com relação ao fiel cumprimento da LRF. Diante da complexidade do assunto, essa lei dedica vários dispositivos para tratar do tema, incluindo a mão-de-obra terceirizada, tendo como parâmetro básico para os cálculos a RCL.

Em seu artigo 18, a Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000e) determina que a despesa total com pessoal seja composta pelo somatório dos gastos do ente da Federação, quer seja União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, com funcionários ativos, inativos, pensionistas, civis, militares e detentores de cargos eletivos, funções ou empregos que recebam quaisquer espécies remuneratórias, inclusive os encargos sociais recolhidos pelo ente às entidades de previdência, além dos valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra. O artigo 19 estabelece os limites máximos para cada um dos entes da Federação. O artigo 20 apresenta a distribuição destes limites dentro de cada ente, indicando a parcela que cabe a cada Poder Constituído e ao Ministério Público. Os artigos 21 e 22 estabelecem restrições ao aumento desses gastos. O artigo 23 oferece opções para que os entes que não cumprirem os dispositivos dos artigos citados possam reduzir as despesas com pessoal; também estabelece restrições, enquanto perdurar o descontrole destes gastos, para que o ente possa receber transferências voluntárias de outros entes, obter garantias e contratar novas operações de crédito. O § 2º do artigo 59 atribui

competência aos Tribunais de Contas para verificar os cálculos dos limites da despesa total com pessoal de cada Poder e órgão referido no artigo 20.

Com relação à despesa com pessoal inativo e pensionistas dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos, o artigo 2º, § 1º, da Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998 (BRASIL, 1998b), estabelece o limite máximo de 12% da RCL, calculada conforme a Lei Complementar nº 82, de 25 março de 1995 (BRASIL, 1995b), e alterações posteriores, especialmente, o artigo 2º, inciso III, da LRF.

O **Anexo 12** mostra os gastos totais com pessoal e encargos previdenciários do Estado de Goiás relativos ao segundo bimestre de 2002, considerando a despesa mensal e acumulada nos 12 últimos meses, de maio de 2001 a abril de 2002, com as deduções previstas na legislação vigente para, ao final, encontrar o valor total da despesa com pessoal, civil, militar, ativo, inativo, pensionistas e terceirizado no período considerado no âmbito do Poder Executivo do Estado de Goiás.

Todos os anexos apresentados neste trabalho foram elaborados pelo Gabinete de Controle Interno da Governadoria do Estado de Goiás, com informações oriundas do complexo sistêmico SIOFI/SCP, sendo alguns relacionados aos gastos gerais do Estado, como por exemplo o relatório de despesas por funções e subfunções, demonstrativo de restos a pagar, resultado primário e nominal e outros, apenas com informações do Poder Executivo. No entanto, por força da própria LRF, os Poderes Legislativo e Judiciário e o Ministério Público devem apresentar ao TCE os seus próprios relatórios, em especial o relatório da gestão fiscal por quadrimestre e o demonstrativo da despesa total com pessoal.

De conformidade com o artigo 59, § 1º, incisos de I a IV e § 2º da Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000e), compete ao TCE, ao final de cada bimestre, verificar se a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no anexo de Metas Fiscais, alertando os Poderes Constituídos e o Ministério Público para:

a. Proceder, por ato próprio e nos montantes necessários, nos 30 dias subseqüentes, à limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela LDO, ressalvados os casos previstos no § 2º do artigo 9º da Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000e);

b. Verificar se o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% do limite, se os gastos com inativos e pensionistas encontra-se acima do limite previsto em lei e se o montante das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantia encontram-se acima de 90% dos respectivos limites;

c. Verificar os cálculos dos limites da despesa total com pessoal de cada Poder Constituído e do Ministério Público.

A Diretora da Divisão de Análise de Balanços do Tribunal de Contas do Estado, Sra. Liliâne Maria C. Siqueira Peu, em entrevista informal, esclareceu que, de posse dos relatórios setoriais da gestão fiscal, recebidos dos Poderes Constituídos do Estado e do Ministério Público, sua divisão elabora o relatório da gestão fiscal consolidado do Estado de Goiás e o submete à apreciação do plenário daquela Corte de Contas para apreciação e demais providências cabíveis, segundo os ditames da LRF, especialmente as enumeradas no artigo 59. Ao término da conversa, a Sra. Peu entregou ao autor da presente dissertação uma cópia do aludido relatório relativo ao primeiro quadrimestre de 2002, cujo conteúdo está transcrito no **Anexo 13**.

6. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Este estudo teve como meta avaliar o sistema contábil do Estado de Goiás antes da sanção da LRF e verificar quais as mudanças que foram nele implementadas para o pleno atendimento das exigências da referida norma, especialmente no que se refere à execução orçamentária, a qual alimenta as informações periódicas da gestão fiscal que tratam do equilíbrio financeiro e das limitações de gastos com pessoal, previdência social, encargos da dívida pública e endividamento dos entes públicos.

O presente capítulo sintetiza o desenvolvimento dos assuntos propostos nos objetivos geral e específicos, definidos na parte introdutória deste trabalho, para apresentar as conclusões desta pesquisa e, finalmente, propor sugestões para outros pesquisadores que possam ter interesse em desenvolver novos trabalhos sobre a temática – controle da gestão pública e responsabilidade fiscal.

6.1. As deficiências da Lei nº 4.320/64

A Lei nº 4.320 (BRASIL,1964), embora já decorridos 39 anos de sua sanção, ainda representa o principal instrumento da gestão pública no tocante à parte técnico-operacional, em especial o ciclo orçamentário, com a classificação da receita e da despesa, técnicas de elaboração e execução orçamentária, contabilidade e prestação de contas.

Por ter sido concebida em um momento de inflação bastante elevada, que perdurou até meados da década de 1990, seus mandamentos de controle gerencial, como por exemplo os sistemas de custo para os serviços públicos, a programação financeira e o equilíbrio orçamentário, foram praticamente esquecidos pelos governantes daquele período, especialmente os governadores e os prefeitos, que criaram a perversa “cultura dos restos a pagar”. Esta prática alimentava a ilusão de que os constantes déficits orçamentários poderiam financiar a gestão praticamente a custo zero, por intermédio das inscrições indiscriminadas de restos a pagar, e também por considerar que quando os mesmos fossem quitados nos anos seguintes pelos seus valores nominais, a inflação já haveria praticamente corroído todo o seu

poder de compra. Esses gestores esqueciam que os recursos financeiros para quitar tais resíduos eram escriturados como receita orçamentária do exercício de seus pagamentos e, no final do ano, haveria mais inscrição em restos a pagar, o que iria comprometer a receita do próximo exercício. Como consequência direta daquela prática ocorreu o agigantamento da dívida pública decorrente dos restos a pagar, sem contar os compromissos oriundos dos encargos de financiamentos já vencidos que não tinham como ser pagos.

Durante o longo período inflacionário, como já visto, os restos a pagar representaram a forma de postergar o problema financeiro dos entes públicos. Isto ocorreu até o advento do Plano Real, em 1994, o qual trouxe a estabilidade econômica. De imediato, os governantes perceberam que não seria mais possível manter a precária situação financeira dos seus entes federados com a inscrição indiscriminada dos restos a pagar. Mesmo demorando em quitá-los, quando isso acontecesse não teriam os recursos financeiros necessários, pois já não mais contavam com o “ganho inflacionário”, dando início à interminável peregrinação dos governantes estaduais e municipais a Brasília à procura de mais recursos provenientes do governo central, com a argumentação de que os entes federados por eles governados estavam à beira da falência.

Como a situação financeira da União também não era muito diferente daquela dos demais entes federados, e não dispo de recursos suficientes para atendê-los, o Governo Federal procurou se eximir, encaminhando ao Congresso Nacional um projeto de Lei Complementar para disciplinar a gestão pública pela imposição de limites e até pela proibição de certos gastos com relação à receita arrecadada. Após um longo período de discussão naquele complexo legislativo, em 4 de maio de 2000 foi sancionada, pelo Chefe do Poder Executivo Federal, a Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000e), conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal.

6.2. As principais inovações introduzidas pela Lei Complementar nº 101/00

Com a estabilização da moeda, a partir de 1994 foi possível debelar a espiral inflacionária, até então extremamente agressiva. Com isto, o modelo de gestão pública vigente já não mais atendia à nova realidade brasileira, pois aquela cultura do desequilíbrio orçamentário como fonte financiadora da gestão governamental,

com a postergação dos pagamentos das despesas para os próximos exercícios, por meio do mecanismo dos restos a pagar, não era mais “eficiente”.

Como já mencionado, os entes federados estavam caminhando para a insolvência generalizada, especialmente os Estados e os Municípios mais carentes de recursos financeiros. Esses contabilizavam como receita do exercício corrente os recursos destinados a pagar os resíduos dos anos anteriores e, no final do mesmo, com mais inscrições de restos a pagar, a dívida ia crescendo em proporções geométricas. Ainda havia o agravante de que os gastos com pessoal estavam totalmente fora de controle, com alguns entes federados contraindo dívidas em bancos para pagar salários. Como consequência direta desse procedimento ocorreu o endividamento incontrolável e também impagável de Estados e Municípios.

A Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000e) foi sancionada como um código de conduta para os gestores públicos nos três níveis de governo, por intermédio do principal mecanismo de controle, que é o Relatório da Gestão Fiscal, alimentado pela execução orçamentária e por outros procedimentos contábeis. Dentre as inúmeras exigências introduzidas por essa norma pode-se destacar:

a. A fixação de limites para os gastos com pessoal e encargos sociais, inclusive previdenciários, e também com os encargos e amortização da dívida pública como um todo, inclusive a reconhecida por meio de precatórios e/ou por mecanismos administrativos, tendo por base de limitação para estes pagamentos a RCL;

b. A determinação de mecanismos de ajuste financeiro periódico das metas fiscais previstas na LOA, de forma a manter o comportamento financeiro projetado, ou seja, só comprometer despesas que possam ser pagas no período, considerando que parte das receitas nele arrecadas é destinada ao pagamento de restos a pagar e de outras dívidas já existentes;

c. A permissão da criação de novas despesas apenas se houver fontes de receita para sua cobertura ou mediante corte de outras despesas já existentes, de forma a garantir o equilíbrio do orçamento vigente e não comprometer os orçamentos futuros;

d. A proibição do gestor público de contrair novas dívidas para o seu sucessor pagar, por meio de operações de antecipação de receita ou inscrição de restos a

pagar, sem que haja disponibilidades financeiras para o respectivo pagamento, evitando problemas financeiros para a futura gestão;

e. A obrigação do gestor da coisa pública de prestar contas dos recursos obtidos dos contribuintes dos cofres públicos pelo Relatório da Gestão Fiscal, elaborado periodicamente e disponibilizado nos meios de comunicação, inclusive na Internet. Desta forma, além do Poder Legislativo, toda a sociedade tem a oportunidade de participar da gestão.

Este conjunto de medidas da LRF aqui destacado representa os principais pontos de influência da contabilidade para o controle da gestão pública, possibilitando a transparência gerencial na administração, com o reconhecimento da sociedade pela boa atuação do gestor dos negócios públicos. Já para os maus administradores, pelas mazelas praticadas, essas medidas podem indicar a aplicação das penalidades previstas na legislação pertinente.

6.3. Conclusões

Pelas informações recebidas das pessoas entrevistadas, assim como pela participação em reuniões de trabalho com os técnicos estaduais encarregados da reformulação dos sistemas SIOFI e SCP, foi possível fazer a análise dos relatórios contábeis elaborados para fins de prestação de contas e daqueles recebidos e que estão inseridos neste trabalho, em comparação com as exigências da Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964), que rege a prestação de contas do gestor, e da Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000e), que traz informações sobre a gestão fiscal.

Verifica-se que um sistema orçamentário-financeiro-contábil eficiente é fundamental para que os entes da Federação atendam, com eficiência e eficácia, todos os requisitos para orientar o administrador na condução adequada dos negócios públicos, permitindo, também, comprovar esta virtude perante os órgãos fiscalizadores e a população em geral ou denunciar a estes usuários os descasos e as mazelas praticadas pelo mau dirigente.

Pelos estudos efetuados nos setores encarregados de executar as atividades pertinentes às operações orçamentário-financeiras, execução dos trabalhos contábeis e controle da gestão financeira no Estado de Goiás, e pelas análises dos

documentos verificados *in loco* e daqueles recebidos e que ilustram a presente pesquisa, pode-se afirmar que:

a. O sistema contábil próprio em uso no Estado de Goiás até o final de 2002 vinha cumprindo, satisfatoriamente, a legislação que rege a contabilidade pública no Brasil no tocante à prestação de contas. Como ponto falho pode-se destacar a forma limitada com que subsidiava, com os dados contábeis relacionados à execução orçamentário-financeira e ao endividamento estadual, o setor encarregado da elaboração dos relatórios da gestão fiscal exigidos pela norma pertinente;

b. A partir da sanção da LRF foram tomadas as providências necessárias para o aprimoramento de toda a sistemática de execução orçamentário-financeira e contabilidade para adequá-la às suas exigências.

Durante a realização da presente pesquisa foi possível acompanhar bem de perto todas as etapas dos trabalhos conduzidos pelos técnicos do Estado de Goiás para o refinamento do sistema informatizado de elaboração dos relatórios necessários ao cumprimento das exigências da LRF, os quais perduraram até o final do mês de janeiro de 2003.

Como resultado deste esforço conjunto, desde o início do mês de fevereiro de 2003, já estão sendo utilizadas as novas versões do complexo sistêmico SIOFI/SCP, com a denominação de SIOFI Net e SCP Net, lançadas oficialmente no dia 3 de fevereiro de 2003, com a presença do Governador do Estado e deste pesquisador.

Essas versões estão operacionalizando, desde o início do exercício de 2003, os procedimentos da execução orçamentário-financeira e também os de natureza extra-orçamentária geradoras dos fatos contábeis que alimentam *on-line* a escrituração contábil, com a disponibilização de informações das operações orçamentárias em tempo real. A parte final da implantação do novo sistema acontecerá com a migração do saldo das contas patrimoniais, a qual ocorrerá com a conclusão do balanço de 2002, prevista para meados do mês de abril de 2003.

A partir de então, todas as informações contábeis passarão a ser disponibilizadas em tempo real, inclusive sobre os diversos itens que compõem o patrimônio, como por exemplo as disponibilidades e as dívidas atualizadas, e também serão repassadas simultaneamente ao setor encarregado da elaboração dos relatórios da

gestão fiscal exigidos pela Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000e) com maior eficiência e eficácia.

Desta forma, pode-se concluir que, com a implantação da nova versão do complexo sistêmico SIOFI Net e SCP Net, resultante das diversas providências tomadas a partir da sanção da LRF, especialmente o trabalho desenvolvido durante o ano de 2002, o Estado de Goiás está, momentaneamente, muito bem servido de ferramentas de controle das operações de execução orçamentário-financeira e escrituração contábil; porém, ainda está carente de outros instrumentos de gestão de grande importância, como o controle analítico dos estoques de materiais de consumo destinados à movimentação da máquina administrativa e dos bens de uso permanente, que constituem os meios pelos quais se estrutura e desenvolve os serviços típicos de administração pública.

6.4. Recomendações

Na presente pesquisa foi tratado um assunto ainda recente: os ajustes da contabilidade governamental para subsidiar as questões relacionadas à responsabilidade fiscal do gestor da coisa pública, no tocante ao equilíbrio financeiro do orçamento, ao endividamento, ao gasto com pessoal e encargos sociais, tendo como parâmetro básico a RCL.

Recomenda-se que outros estudos sobre contabilidade pública sejam feitos, especialmente nos aspectos da LRF não abordadas neste trabalho, com destaque para:

- a.** Sistemas de custo dos serviços públicos para alimentar as estatísticas oficiais com vistas à melhora da performance da gestão governamental;
- b.** Sistemas de acompanhamento gerencial para subsidiar os agentes políticos nas tomadas de decisões mais acertadas;
- c.** Trabalhos semelhantes a este aqui apresentado, porém que atendam às peculiaridades dos Municípios, os quais têm de observar, além da sua própria Lei Orgânica Municipal, as determinações estabelecidas na Constituição Federal e na Constituição do Estado-membro no qual o Município está inserido.

REFERÊNCIAS

ALOE, Armando. **Contabilidade pública**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1976. 157 p.

ANDRADE, Benedicto de. **Contabilidade pública**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1981. 290 p.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995. 335 p.

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 298 p.

BRASIL. Constituição 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 2000a.

BRASIL. Decreto nº 3.555, de 8 de agosto de 2000. Aprova o regulamento para a modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 9 de agosto de 2000b.

BRASIL. Decreto nº 3.693, de 21 de dezembro de 2000. Dá nova redação a dispositivos do regulamento para a modalidade de licitação denominada pregão para aquisição de bens e serviços aprovado pelo Decreto nº 3.555, de 8 de agosto de 2000. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 de dezembro de 2000c.

BRASIL. Decreto nº 3.697, de 21 de dezembro de 2000. Regulamenta o parágrafo único do art. 2º da Medida Provisória nº 2.026, de 23 de novembro de 2000, que trata do pregão por meio da utilização de recursos de tecnologia de informação. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 de dezembro de 2000d.

BRASIL. Decreto nº 71.353, de 9 de novembro de 1967. Institui o Sistema de planejamento federal **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 1967a.

BRASIL. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da administração Federal, estabelece diretrizes para a reforma administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 de março 1967b (suplemento).

BRASIL. Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do guarda-livros e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 de maio 1946.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 1964.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis a União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 de outubro de 1966.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 17 de dezembro de 1976.

BRASIL. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 22 de junho de 1993.

BRASIL. Lei nº 8.883, de 8 de junho de 1994. Altera dispositivos da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, que regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 9 de junho de 1994.

BRASIL. Lei nº 9.032, de 28 de abril de 1995. Dispõe sobre o Salário Mínimo, altera dispositivos das Leis 8.212 e 8.213, ambos de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 29 de abril de 1995a.

BRASIL. Lei nº 9.648, de 27 de maio de 1998. Altera dispositivos das Leis nº 3.890-A, de 25 de abril de 1961, nº 8.666, de 21 de junho de 1993, nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, nº 9.074, de 7 de julho de 1995, nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996, e autoriza o Poder Executivo a promover a reestruturação das Centrais Elétricas Brasileiras – ELETROBRÁS e de suas subsidiárias e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 de maio de 1998a.

BRASIL. Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998. Dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 de novembro de 1998b.

BRASIL. Lei Complementar nº 82, de 27 de março de 1995. Disciplina os limites das despesas com o funcionalismo público, na forma do art. 169 da Constituição Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 de março de 1995b.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto dos estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 13 de setembro de 1996.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 de maio de 2000e.

BRASIL. Medida Provisória nº 2.026, de 4 de maio de 2000. Institui no âmbito da União, nos termos artigo 37, inciso XXI, da Constituição Federal, a modalidade de licitação denominada pregão, para a aquisição de bens e serviços comuns. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 2000f.

BRASIL. Ministério da Fazenda (Secretaria do Tesouro Nacional). Portaria nº 109, de 8 de março de 2000. Aprova anexos para consolidação dos contábeis dos Estados, do Distrito Federal, previstos nos artigos 111 e 112 da Lei nº 4.320/64 e 51 da Lei Complementar nº 101/2000 e dos Municípios e de cadastro de operações de crédito para utilização dos Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 de março 2002.

BRASIL. Ministério do Orçamento e Gestão. Portaria nº 42, de 14 de abril 1999. Atualiza a discriminação da despesa por funções que tratam o inciso I, do § 1º do art. 2º, e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964; estabelece conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 15 de abril de 1999.

BRASIL. Secretaria de Planejamento e Coordenação (Secretaria de Orçamento e Finanças). Portaria SOF nº 35, de 1 de agosto de 1989. Atualiza a classificação da despesa quanto à sua natureza, para uso no âmbito da União. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 3 de agosto de 1989.

CALDERELLI, Antônio. **Enciclopédia contábil brasileira**. São Paulo: Formar, 1967.

CATELLI, Armando (coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica** - GECON. São Paulo: Atlas, 1999. 596 p.

CASTRO, Robson. G. de. **Finanças públicas**. 2. ed. Brasília: Vest-com, 1997. 340 p.

D'ÁURIA, Francisco. **Contabilidade pública**. 9. ed. São Paulo: Codil, 1959. 349 p.

FÁVERO, Hamilton L. et al. **Contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1997. v. 2.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade comercial**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 1992. 296 p.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 1995. 421 p.

GIL, Antônio C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999. 206 p.

GOIÁS (Estado). Decreto nº 1.737, de 29 de outubro de 1979. Aprova o plano de contas único para os órgãos da administração do Estado de Goiás e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, Goiânia, GO, 6 de novembro de 1979.

GOIÁS (Estado). Decreto nº 2.878, de 29 de dezembro de 1987. Aprova o plano de contas único para os órgãos da administração estadual que indica e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, Goiânia, GO, 30 de dezembro de 1987.

GOIÁS (Estado). Decreto nº 5.534, de 7 de janeiro de 2002. Estabelece normas de execução orçamentária e financeira para o exercício de 2002. **Diário Oficial do Estado**, Goiânia, GO, 7 de janeiro de 2002.

GOIÁS (Estado). Lei nº 13.782, de 3 de janeiro de 2001. Introduz modificações na organização administrativa do Poder Executivo e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, Goiânia, GO, 3 de janeiro de 2001.

GOIÁS (Tribunal de Contas do Estado). Resolução nº 405, de 20 de março de 2001. Disciplina a remessa ao Tribunal de Contas, pelos Poderes e órgãos do Estado de documentos e informações exigidos em face da Lei Complementar nº 101, de

4/5/2000, também chamada Lei de Responsabilidade Fiscal, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, Goiânia, GO. (em publicação)

GOUVEIA, Nelson. **Contabilidade básica**. 2. ed. São Paulo: Harbra, 1993. 473 p.

HENDRIKSEN, Eldon S., BRENDA, Michael F. van. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999. 550 p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. (Coord.) **Contabilidade introdutória**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998. 293 p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José C. **Introdução à teoria da contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 288 p.

KOHAMA, Heilo. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 388 p.

MOSIMANN, Clara P.; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999. 137 p.

NASCIMENTO, José O. do. **A despesa pública: alguns enfoques preambulares**. 2. ed. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2001. 176 p.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E. V. **Contabilidade básica**. 6. ed. São Paulo: Frase, 1997. 398 p.

NOVA Enciclopédia Barsa. São Paulo: Britânica do Brasil, 1998. v. 4.

NOVÍSSIMA Delta Larousse. Rio de Janeiro: Delta, 1985. v. 3.

ORRÚ, Mussoline. **Contabilidade geral: fundamentos**. São Paulo: Scipione, 1990. 239 p.

PERES, Lázaro B. **Os negócios:** evolução e estratégias. Trabalho acadêmico apresentado na disciplina de Planejamento Estratégico do Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina. Goiânia, 2001. 14 p.

PERES, Lázaro B.; GOMES, Manoel B. **Contabilidade orçamentária:** manual da gestão governamental. Goiânia: UCG, 2000. 324 p.

PIRES, João B. F. de S. **Contabilidade pública.** 6. ed. Brasília: Franco & Fortes, 2001. 588 p.

REIS, Arnaldo. **Iniciação à contabilidade.** São Paulo: Saraiva, 1982. 200 p.

RIBEIRO, Osni M. **Contabilidade geral.** São Paulo: Saraiva, 1997. 475 p.

SÁ, A. Lopes de. **Dicionário de contabilidade.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 1983, 430 p.

SILVA, Lino M. **Contabilidade governamental:** um enfoque administrativo. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 381 p.

YIN, Robert K. **Estudo de caso:** planejamento e métodos. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001. 205 p.

ANEXOS

Anexo 1. Relatório resumido da execução orçamentária do Estado de Goiás, no primeiro e segundo bimestres do exercício de 2002, em milhares de reais (artigo 52, incisos I e II, alíneas “a” e “b” da LRF – BRASIL, 2000e).

RECEITAS Categoria econômica/fontes	PREVISÃO ANUAL		1º BIMESTRE		2º BIMESTRE		ACUMULADA		
	Inicial	Atualizada	Prevista	Realizada	Prevista	Realizada	Prevista	Realizada	A realizar
Receitas correntes (A)	4.450.252	4.450.252	756.709	693.264	756.709	730.981	1.513.417	1.424.245	3.116.007
Tributárias	2.971.060	2.971.060	495.176	472.071	495.176	512.794	990.353	894.865	1.986.195
Impostos	2.781.242	2.781.242	463.540	455.353	463.540	484.987	927.081	940.340	1.840.902
Taxas	189.818	189.818	31.636	16.718	31.636	27.807	63.272	44.525	145.293
Contribuições	486.528	486.528	81.088	13.466	81.088	19.282	162.176	32.748	453.799
Patrimoniais	28.691	28.691	4.782	4.980	4.782	4.391	9.564	9.371	19.320
Agropecuárias	1.010	1.010	168	56	168	89	337	145	865
Industriais	5.350	5.350	892	34	892	26	1.783	60	5.290
Serviços	73.818	73.818	12.303	11.485	12.303	10934	24.606	22.419	51.399
Transferências correntes	788.669	788.669	131.445	169.832	131.445	156.810	262.890	326.642	462.027
Outras receitas correntes	185.126	185.126	30.855	21.341	30.855	26.654	61.708	47.995	137.131
Receitas de capital (B)	863.789	863.789	143.965	12.436	143.965	31.486	287.930	43.922	819.867
Operações de crédito	70.410	70.410	11.735	0	11.735	0	0	0	70.410
Alienação de bens	1.542	1.542	257	430	257	5	514	435	1.107
Amortização de empréstimos	1.000	1.000	166	0	166	0	333	0	1.000
Transferências de capital	760.713	760.713	126.785	12.006	126.785	11.408	253.571	23.414	737.299
Outras receitas de capital	30.124	30.124	5.020	0	5.020	20.072	10.042	20.072	10.052
RECEITA TOTAL (A+B)	5.404.041	5.404.041	900.674	705.700	900.674	762.467	1.801.347	1.468.167	3.935.874

DESPESAS Categoria econômica/natureza	PREVISÃO ANUAL		1º BIMESTRE		2º BIMESTRE		ACUMULADA		
	Inicial	Atualizada	Prevista	Realizada	Prevista	Realizada	Prevista	Realizada	A realizar
Despesas correntes (C)	4.135.443	4.171.292	790.997	557.272	800.489	665.744	1.591.486	1.222.816	2.579.806
Pessoal e encargos sociais	2.206.210	2186.834	365.867	328.464	374.846	349.584	740.714	678.047	1.44.120
Juros e encargos da dívida pública	178.074	178.074	33.495	33.495	44.578	44.579	78.073	78.074	100.001
Juros e encargos da dívida externa	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Outras despesas correntes	1.751.159	1.806.834	391.635	195.314	381.064	271.381	772.699	466.695	1.033.685
Despesas de capital (D)	1.143.943	1.201.509	54.139	24.031	221.588	48.376	275.727	72.408	925.782
Investimentos	999.221	1.054.287	39.648	9.541	196.730	23.218	236.078	32.759	818.209
Inversões financeiras	21.451	23.951	129	129	0	0	129	129	23.822
Amortização da dívida pública	123.271	123.271	14.361	14.361	25.158	25.158	39.520	39.520	83.751
Amortização da dívida externa	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Amortização da dívida mobiliária	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Outras despesas de capital	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Reserva de contingência (E)	183.342	102.731	0	0	0	0	0	0	102.731
DESPESA TOTAL= (C+D)	5.279.386	5.372.801	845.136	581.304	1.022.077	713.920	1.867.213	1.295.224	3.505.588
SUPERÁVIT/DÉFICIT (A+B)-(C+D)	124.655	31.240	55.537	124.396	- 121.404	48.547	- 65.866	172.943	430.287

Fonte: Gabinete de Controle Interno da Governadoria do Estado de Goiás.

Anexo 2. Relatório resumido da execução orçamentária do Estado de Goiás, no segundo bimestre do exercício de 2002, em milhares de reais (artigo 52, incisos I e II, alíneas “a” e “b” da LRF – BRASIL, 2000e).

RECEITAS Categoria econômica/fontes	PREVISÃO ANUAL		2º BIMESTRE		ACUMULADA		
	Inicial	Atualizada	Prevista	Realizada	Prevista	Realizada	A realizar
Receitas correntes (A)	4.450.252	4.450.252	756.709	730.981	1.513.417	1.424.245	3.116.007
Tributárias	2.971.060	2.971.060	495.176	512.794	990.353	894.865	1.986.195
Impostos	2.781.242	2.781.242	463.540	484.987	927.081	940.340	1.840.902
Taxas	189.818	189.818	31.636	27.807	63.272	44.525	145.293
Contribuições	486.528	486.528	81.088	19.282	162.176	32.748	453.799
Patrimoniais	28.691	28.691	4.782	4.391	9.564	9.371	19.320
Agropecuárias	1.010	1.010	168	89	337	145	865
Industriais	5.350	5.350	892	26	1.783	60	5.290
Serviços	73.818	73.818	12.303	10934	24.606	22.419	51.399
Transferências correntes	788.669	788.669	131.445	156.810	262.890	326.642	462.027
Outras receitas correntes	185.126	185.126	30.855	26.654	61.708	47.995	137.131
Receitas de capital (B)	863.789	863.789	143.965	31.486	287.930	43.922	819.867
Operações de crédito	70.410	70.410	11.735	0	0	0	70.410
Alienação de bens	1.542	1.542	257	5	514	435	1.107
Amortização de empréstimos	1.000	1.000	166	0	333	0	1.000
Transferências de capital	760.713	760.713	126.785	11.408	253.571	23.414	737.299
Outras receitas de capital	30.124	30.124	5.020	20.072	10.042	20.072	10.052
RECEITA TOTAL (A+B)	5.404.041	5.404.041	900.674	762.467	1.801.347	1.468.167	3.935.874

DESPESAS Categoria econômica/natureza	PREVISÃO ANUAL		2º BIMESTRE		ACUMULADA		
	Inicial	Atualizada	Empenhada	Liquidada	Empenhada	Liquidada	A empenhar
Despesas correntes (C)	4.135.443	4.171.292	800.489	665.744	1.591.486	1.222.816	2.579.806
Pessoal e encargos sociais	2.206.210	2186.834	374.846	349.584	740.714	678.047	1.44.120
Juros e encargos da dívida pública	178.074	178.074	44.578	44.579	78.073	78.074	100.001
Juros e encargos da dívida externa	0	0	0	0	0	0	0
Outras despesas correntes	1.751.159	1.806.834	381.064	271.381	772.699	466.695	1.033.685
Despesas de capital (D)	1.143.943	1.201.509	221.588	48.376	275.727	72.408	925.782
Investimentos	999.221	1.054.287	196.730	23.218	236.078	32.759	818.209
Inversões financeiras	21.451	23.951	0	0	129	129	23.822
Amortização da dívida pública	123.271	123.271	25.158	25.158	39.520	39.520	83.751
Amortização da dívida externa	0	0	0	0	0	0	0
Amortização da dívida mobiliária	0	0	0	0	0	0	0
Outras despesas de capital	0	0	0	0	0	0	0
RESERVA DE CONTINGÊNCIA (E)	183.342	102.731	0	0	0	0	102.731
DESPESA TOTAL (C+D)	5.279.386	5.372.801	1.022.077	713.920	1.867.213	1.295.224	3.505.588
SUPERÁVIT/DÉFICIT (A+B)-(C+D)	124.655	31.240	- 121.404	48.547	- 65.866	172.943	430.287

Fonte: Gabinete de Controle Interno da Governadoria do Estado de Goiás.

Anexo 3. Relatório resumido da execução orçamentária por poder ou órgão do Estado de Goiás, no segundo bimestre do exercício de 2002, em milhares de reais (artigo 52, incisos I e II, alíneas “a” e “b” da LRF – BRASIL, 2000e).

PODER/ÓRGÃO	RECEITA		DESPESA				RESULTADO	
	No bimestre (A)	Acumulada (B)	Empenhada		Liquidada		Acumulado (G=A-C)	(% G/H x 100
			No bimestre (C)	Acumulada (D)	No bimestre (E)	Acumulada (F)		
PODER LEGISLATIVO	19.780	49.200	24.902	49.373	20.081	40.012	4.949	- 4,37
Assembléia Legislativa	8.309	20.717	11.874	21.416	8.886	16.747	2.867	- 2,53
TCE	7.865	18.506	8.615	18.369	7.222	14.912	887	- 0,78
TCM	3.605	9.977	4.413	9.588	3.973	8.353	1.195	- 1,06
PODER JUDICIÁRIO	31.172	61.735	34.653	74.562	34.344	67.451	- 9.347	8,26
Tribunal de Justiça	30.069	59.672	32.586	64.947	32.651	65.019	- 2.758	2,44
FUNEJ ¹	102	180	2	3	2	3	77	- 0,07
FUNDESP ²	1.001	1.882	2.065	9.612	1.690	2.429	- 6.666	5,89
MINISTÉRIO PÚBLICO	13.744	27.335	15.242	31.800	13.596	25.615	- 2.967	2,62
Procuradoria Geral de Justiça	13.744	27.335	15.242	31.800	13.596	25.615	- 2.967	2,62
PODER EXECUTIVO	703.626	1.362.005	946.601	1.711.477	645.647	1.162.145	- 105.822	93,49
Administração Direta	637.440	1.247.028	664.657	1.315.908	555.362	1.018.059	- 41.105	36,32
Governadoria do Estado	20.432	47.319	83.98	16.970	6.167	11.002	18.315	-16,18
Fundo Estadual de Esportes	824	1.140	4.779	7.123	1.398	1.550	- 32.028	1,79

PODER/ÓRGÃO	RECEITA		DESPESA				RESULTADO	
	No bimestre (A)	Acumulada (B)	Empenhada		Liquidada		Acumulado (G=A-C)	(% G/H x 100
			No bimestre (C)	Acumulada (D)	No bimestre (E)	Acumulada (F)		
Polícia Militar	46.301	88.610	55.556	104.560	45.314	89.421	- 6.694	5,91
Vice-Governadoria	147	300	168	275	157	264	46	- 0,04
Procuradoria Geral do Estado	5.112	13.269	10.016	15.936	4.983	9.989	2.237	- 1,98
FUNAJ ³	0	0	0	0	0	0	0	0
FUNPROEGE ⁴	47	147	64	74	37	37	91	- 0,08
Corpo de Bombeiros Militar	5.648	10.341	6.236	11.873	5.240	9.890	- 644	0,57
Diretoria Geral da Polícia Civil	22.892	44.238	24.274	47.498	23.625	45.480	- 1.878	1,66
Secretaria de Agricultura	8.662	21.394	1.982	3.088	1.371	2.348	11.626	- 10,27
FUNDER ⁵	89	147	99	227	106	159	- 70	0,06
Secretaria da Cidadania e Trabalho	22.245	44.441	7.151	18.747	7.789	13.941	10.600	- 9,37
Fundo de Cidadania	0	0	0	0	0	0	0	0
FUNASOL ⁵	7.367	8.133	8.968	73.240	14.668	26.245	- 63.506	56,11
FUNDAD ⁷	1	1	332	332	0	0	0	0
Secretaria de Educação	119.946	228.518	169.977	298.409	129.967	229.850	- 19.859	17,55
Secretaria da Fazenda	258.621	496.626	265.684	487.098	257.234	470.794	16.590	- 14,66
Secretaria de Indústria e Comércio	1.184	2.634	806	1.371	664	1.104	886	- 0,78
FOMENTAR ⁸	1.838	3.855	2.069	4.458	1.390	2.672	- 372	0,33
FUNDISTRITO ⁹	0	0	0	0	0	0	0	0
FUNPRODUIZIR ¹⁰	17	48	0	0	0	0	31	- 0,03
Secretaria de Infra-Estrutura	27.754	51.919	2.992	4.023	928	1.672	23.134	- 20,44
FUMINER ¹¹	0	0	0	0	0	0	0	0
Fundo de Transportes	7	117	6.431	10.085	6.399	9.799	- 3.544	3,13
Secretaria de Meio Ambiente e Recursos Hídricos e da Habitação	2.739	6.630	2.348	3.258	449	875	2.981	- 2,63
FEMA ¹²	1.141	1.688	843	1.060	843	1.060	329	- 0,29
Secretaria do Planejamento e Desenvolvimento	15.712	37.292	16.774	72.796	11.621	18.247	- 34.442	30,43
FUNDESTE ¹³	0	3	0	708	0	147	- 147	0,13
FUNGER ¹⁴	34	136	665	1.715	338	573	- 947	0,84
FUNDES ¹⁵	0	0	0	0	0	0	0	0
FUNDOAVAL ¹⁶	28	55	0	0	0	0	27	- 0,02
Secretaria da Saúde	33.655	65.777	0	1	0	0	32.121	- 28,38
FUNESA ¹⁷	27.329	54.266	63.852	123.301	31.117	66.032	- 32.512	28,72

PODER/ÓRGÃO	RECEITA		DESPESA				RESULTADO	
	No bimestre (A)	Acumulada (B)	Empenhada		Liquidada		Acumulado (G=A-C)	(% G/H x 100
			No bimestre (C)	Acumulada (D)	No bimestre (E)	Acumulada (F)		
Secret. de Seg. Pública e Justiça	3.145	7.364	1.515	3.434	1.981	2.890	2.299	- 2,03
FUNESP ¹⁸	1.128	2.146	1.217	2.312	1.157	1.282	- 77	0,07
FUNPROCON ¹⁹	123	159	40	49	30	32	27	- 0,2
Secretaria de Ciência e Tecnologia	3.246	7.985	0	0	0	0	4.739	- 4,19
FUNITEC ²⁰	23	23	1.418	1.880	387	691	- 463	0,41
Administração Indireta	66.186	114.977	281.944	395.569	90.285	144.086	- 64.717	57,18
Agência Goiana de Turismo	10	21	599	2.410	1.246	1.467	- 1.800	1,59
Agência Go. de C. P. L. Teixeira	43	86	1.694	3.883	1.231	2.063	- 2.146	1,90
Agência Goiana Adm. e Negócios Públicos	750	764	7.961	13.833	3.360	5.544	- 5.858	5,18
FUNVALETRANSP ²¹	0	0	0	0	0	0	0	0
FUNCASERPUB ²²	28	229	0	1.308	0	1.295	- 990	0,87
Agência Goiana de Comunicação	423	1.064	26.512	39.706	8.228	10.777	- 12.553	11,09
Agência Goiana de Desen. Rural e Fundiário	3.720	4.643	10.746	21.369	8.349	15.147	- 9.700	8,57
Instituto de Previd. e Assistência dos Servidores de Goiás	22.653	39.285	21.954	46.470	24.270	38.252	- 7.883	6,97
FUNPREV ²³	95	177	0	0	0	0	82	- 0,7
JUCEG	733	1.338	747	1.650	686	1.137	- 298	0,26
Agência Go. de D. Ind. e Mineral	28	45	700	1.226	537	953	- 508	0,45
Agência Goiana de Transportes e Obras Públicas	8.736	17.385	177.355	202.457	22.140	34.094	- 16.453	14,54
Agência Goiana de Meio Ambiente e Recursos Naturais	959	1.132	2.084	3.293	1.653	2.517	- 1.035	0,91
Agência Goiana de Des. Regional	71	2.667	547	1.518	348	1.150	1.624	- 1,44
Agência Goiana de Regularização Cont. Fiscaliz. de Serv. Públicos	399	809	2.286	4.615	1.925	3.047	- 1.919	1,70
DETRAN	25.858	40.715	21.587	33.578	10.017	14.930	2.866	- 2,53
Agência Go. de Sistema Prisional	123	242	2.459	8.322	2.304	3.515	- 744	5,07
Fund. Universidade Est. de Goiás	1.556	4.373	4.710	9.929	3.990	8.196	- 2.402	2,12
TOTAL (H)	768.322	1.500.275	1.021.399	1.867.213	713.669	1.295.223	- 113.186	100,00

ABREVIATURAS:

1. FUNEJ – Fundo Especial dos Juizados do Poder Judiciário
2. FUNDESP – Fundo Especial de Segurança Pública
3. FUNAJ – Fundo de Assistência Judiciária
4. FUNPROEGE – Fundo de Manutenção e Reparelhamento da Procuradoria Geral do Estado
5. FUNDER – Fundo Especial de Desenvolvimento Rural
6. FUNASOL – Fundo Nacional de Solidariedade
7. FUNDAD – Fundo Estadual dos Direitos da Criança e do Adolescente
8. FOMENTAR - Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás
9. FUNDISTRITO – Fundo de Administração e Controle de Direitos e Áreas Industriais de Goiás
10. FUNPRODUZIR – Fundo de Desenvolvimento de Atividades Industriais
11. FUMINER – Fundo de Fomento à Mineração
12. FEMA - Fundo Estadual do Meio Ambiente
13. FUNDESTE – Fundo Estadual de Desenvolvimento do Nordeste
14. FUNGER – Fundo Especial de Geração de Emprego e Renda
15. FUNDES – Fundo de Fomento ao Desenvolvimento Econômico e Social
16. FUNDOAVAL – Fundo de Aval do Estado de Goiás
17. FUNESA – Fundo Especial de Saúde
18. FUNESP – Fundo Estadual de Segurança Pública
19. FUNPROCON – Fundo Estadual de Proteção e Defesa do Consumidor
20. FUNITEC – Fundo Estadual de Ciência e Tecnologia
21. FUNVALETRANSP – Fundo Especial do Vale Transporte
22. FUNCASERPUB – Fundo de Capacitação do Servidor Público
23. FUNPREV – Fundo de Previdência Estadual

Fonte: Gabinete de Controle Interno da Governadoria do Estado de Goiás.

Anexo 4. Relatório resumido da execução orçamentária do Estado de Goiás, incluindo administração direta, indireta e fundos especiais, no primeiro e segundo bimestres do exercício de 2002, em milhares de reais (artigo 52, incisos I e II, alínea “c” da LRF – BRASIL, 2000e).

CÓ DI GO	DESPESAS Função/Subfunção	PREVISÃO ANUAL		1º BIMESTRE		2º BIMESTRE		ACUMULADA		
		Inicial	Atualizada	Empenhada	Liquidada	Empenhada	Liquidada	Empenhada	Liquidada	A empenhar
01	LEGISLATIVA	91.376	91.376	16.112	11.767	16.185	11.971	32.298	23.738	59.078
031	Ação legislativa	100	100	0	0	0	0	0	0	100
032	Controle externo	44.564	44.564	9.025	6.165	6.887	5.600	15.912	11.765	28.652
122	Administração geral	46.113	46.113	7.087	5.602	9.298	6.371	16.386	11.973	29.727
131	Comunicação social	599	599	0	0	0	0	0	0	599
02	JUDICIÁRIA	171.709	171.709	29.720	22.230	24.221	23.281	53.941	45.511	117.768
061	Ação judiciária	156.737	156.737	27.103	20.301	21.705	21.359	48.808	41.660	107.929
022	Administração geral	14.872	14.872	2.617	1.929	2.516	1.922	5.133	3.851	9.739
845	Transferências	100	100	0	0	0	0	0	0	100
03	ESSENCIAL À JUSTIÇA	49.654	49.654	9.932	6.086	8.455	6.886	18.387	12.972	31.267
091	Defesa da ordem jurídica	49.654	49.654	9.932	6.086	8.455	6.886	18.387	12.972	31.267
04	ADMINISTRAÇÃO	514.217	514.217	95.575	52.255	132.119	65.156	227.694	117.411	364.805
121	Planejamento e orçamento	26.217	18.589	183	22	805	78	989	100	17.601
122	Administração geral	324.269	368.727	67.180	46.684	92.684	54.590	159.864	101.275	208.862
123	Administração financeira	29.790	37.392	11.805	1.675	10.159	1.661	21.964	3.336	15.428
124	Controle interno	310	310	0	0	0	0	0	0	310
125	Normatização e fiscalização	9.107	9.107	500	67	288	128	788	195	8.319
126	Tecnologia da informação	16.377	13.457	1.201	97	3.166	381	4.367	478	9.090
127	Ordenamento territorial	49.183	48.088	0	0	0	0	0	0	48.088
128	Formação de recursos humanos	9.001	9.596	1.541	1.191	118	104	1.659	1.295	7.937
129	Administração de receitas	5.120	5.120	0	0	0	0	0	0	5.120
130	Administração de concessões	300	570	0	0	0	0	0	0	570
131	Comunicação social	40.242	77.242	13.165	2.519	24.899	8.203	38.064	10.732	39.178

CÓ DI GO	DESPESAS Função/Subfunção	PREVISÃO ANUAL		1º BIMESTRE		2º BIMESTRE		ACUMULADA		
		Inicial	Atualizada	Empenhada	Liquidada	Empenhada	Liquidada	Empenhada	Liquidada	A empenhar
334	Fomento ao trabalho	1.200	1.200	0	0	0	0	0	0	1.200
845	Transferências	3.101	3.101	0	0	0	0	0	0	3.101
06	SEGURANÇA PÚBLICA	419.952	412.155	75.471	54.643	88.157	65.695	163.628	120.338	248.527
122	Administração geral	154.251	154.161	32.497	23.116	42.700	30.022	75.198	53.138	78.963
125	Normatização e fiscalização	1.272	721	0	0	0	0	0	0	721
128	Formação de recursos humanos	1.110	1.096	2	2	191	5	193	8	903
181	Policiamento	183.924	172.546	35.751	30.020	40.463	31.600	76.214	61.619	96.332
182	Defesa civil	6.962	5.961	105	59	234	106	339	165	5.622
183	Informação e inteligência	2.200	1.720	39	5	163	110	202	115	1.518
367	Educação especial	8.200	8.200	907	309	1.708	1.327	2.617	1.636	5.583
421	Custódia e reintegração social	45.372	45.372	5.718	1.072	2.279	2.125	7.997	3.197	37.375
422	Direitos indiv., coletivos e difusos	7.861	16.578	448	60	407	393	855	453	15.723
452	Serviços urbanos	5.800	5.800	0	0	12	6	12	6	5.787
08	ASSISTÊNCIA SOCIAL	234.235	244.279	91.728	25.326	30.816	39.912	122.544	65.238	121.734
122	Administração geral	122.727	122.512	22.515	11.982	19.713	22.029	42.228	34.011	80.283
128	Formação de recursos humanos	20	20	0	0	0	0	0	0	20
241	Assistência ao Idoso	230	230	8	8	0	0	8	8	222
242	Assist. ao portador de deficiência	3.866	3.866	464	6	159	557	624	563	3.242
243	Assist. à criança e ao adolescente	33.261	37.971	9.341	2.313	4.621	4.797	13.961	7.110	24.009
244	Assistência comunitária	74.131	79.680	59.400	11.017	6.322	12.529	65.723	23.546	13.957
09	PREVIDÊNCIA SOCIAL	735.333	735.333	89.443	85.616	92.326	90.240	181.769	175.857	553.564
122	Administração geral	1.550	1.550	0	0	0	0	0	0	1.550
272	Previdência do regime estatutário	733.783	733.783	89.443	85.616	92.326	90.240	181.769	175.857	552.014
10	SAÚDE	488.175	490.113	62.780	36.341	76.808	34.773	139.588	71.114	350.525
121	Planejamento e orçamento	69	69	0	0	0	0	0	0	69
122	Administração geral	158.602	166.234	30.2370	18.833	18.312	11.481	48.548	30.314	117.686

CÓ DI GO	DESPESAS Função/Subfunção	PREVISÃO ANUAL		1º BIMESTRE		2º BIMESTRE		ACUMULADA		
		Inicial	Atualizada	Empenhada	Liquidada	Empenhada	Liquidada	Empenhada	Liquidada	A empenhar
131	Comunicação social	195	195	0	0	0	0	0	0	195
241	Assistência ao idoso	1.515	1.515	0	0	0	0	0	0	1.515
242	Assist. ao portador de deficiência	1.515	1.515	0	0	0	0	0	0	1.515
301	Atenção básica	43.026	40.672	3.032	1.127	3.127	1.112	6.159	2.239	34.513
302	Assist. hospitalar e ambulatorial	190.749	189.869	25.898	14.433	50.803	18.196	76.701	32.629	113.168
303	Suporte profilático e terapêutico	76.126	72.116	845	738	2.646	2.197	3.491	2.935	68.625
304	Vigilância sanitária	1.861	1.911	71	19	237	181	309	200	1.602
305	Vigilância epidemiológica	14.517	16.017	2.696	1.191	1.983	1.607	4.379	2.797	11.638
11	TRABALHO	43.155	29.645	497	122	579	160	1.076	282	28.569
123	Administração financeira	3.151	3.151	24	2	395	5	419	7	2.732
241	Assistência ao idoso	101	101	0	0	0	0	0	0	101
242	Assist. ao portador de deficiência	31	31	0	0	0	0	0	0	31
331	Proteção e benef. ao trabalhador	356	356	0	0	0	0	0	0	356
333	Empregabilidade	20.397	8.197	23	20	135	30	157	50	8.040
334	Fomento ao trabalho	19.119	17.809	450	100	50	125	500	225	17.309
12	EDUCAÇÃO	878.914	879.314	177.445	104.494	183.929	141.498	361.375	245.992	517.939
121	Planejamento e orçamento	28.774	33.108	6.534	2.899	1.887	1.033	8.421	3.932	24.687
122	Administração geral	444.252	435.426	77.245	61.589	85.720	76.641	162.965	138.230	272.460
128	Formação de recursos humanos	13.960	13.327	6	0	159	107	165	107	13.162
272	Previd. do regime estatutário	115.230	115.230	28.528	27.682	30.817	31.261	59.345	58.943	55.885
361	Ensino fundamental	186.043	198.168	28.884	12.324	54.155	27.455	83.039	39.779	115.130
362	Ensino médio	17.511	6.511	0	0	897	0	897	0	5.614
364	Ensino superior	42.630	42.630	36.000	0	0	5.000	36.000	5.000	6.630
366	Educação de jovens e adultos	10.387	25.387	0	0	10.200	0	10.200	0	15.187
367	Educação especial	1.863	1.863	0	0	0	0	0	0	1.863
571	Desenvolvimento científico	1.133	1.133	0	0	0	0	0	0	1.133
572	Des. tecnológico e engenharia	17.131	6.531	248	0	95	0	343	0	6.188

CÓ DI GO	DESPESAS Função/Subfunção	PREVISÃO ANUAL		1º BIMESTRE		2º BIMESTRE		ACUMULADA		
		Inicial	Atualizada	Empenhada	Liquidada	Empenhada	Liquidada	Empenhada	Liquidada	A empenhar
13	CULTURA	24.964	26.564	2.140	783	1.637	1.176	3.776	1.958	22.788
122	Administração geral	18.273	19.873	2.085	783	1.387	1.080	3.472	1.862	16.401
391	Pat. hist. artístico e arqueológico	881	881	37	0	94	10	131	10	750
392	Difusão cultural	5.810	5.810	18	0	156	86	174	86	5.636
14	DIREITOS DA CIDADANIA	46.063	45.463	6.303	4.029	4.857	4.166	11.160	8.196	34.303
122	Administração geral	40.668	40.668	6.134	4.019	4.397	4.061	10.531	8.080	30.137
128	Formação de recursos humanos	50	50	0	0	0	0	0	0	50
131	Comunicação social	1.150	1.150	10	0	332	10	342	10	808
243	Ass. à criança e ao adolescente	260	260	0	0	38	2	38	2	222
421	Custódia e reintegração social	2.352	1.752	145	3	7	63	152	66	1.600
422	Direitos indiv. coletivos e difusos	1.583	1.583	14	7	83	30	97	37	1.186
15	URBANISMO	45.982	45.982	591	586	92	5	683	591	45.299
451	Infra-estrutura urbana	50	50	5	0	0	5	5	5	45
453	Transportes coletivos urbanos	45.932	45.932	586	586	92	0	678	586	45.254
16	HABITAÇÃO	95.889	54.389	320	0	16	16	336	16	54.053
482	Habitação urbana	95.889	54.389	320	0	16	16	336	16	54.053
17	SANEAMENTO	28.313	14.113	0	0	600	0	600	0	13.513
512	Saneamento básico urbano	28.313	14.113	0	0	600	0	600	0	13.513
18	GESTÃO AMBIENTAL	55.630	51.430	2.005	1.497	4.641	2.914	6.646	4.411	44.784
122	Administração geral	16.571	16.571	1.867	1.447	3.025	2.570	4.893	4.017	11.678
128	Formação de recursos humanos	615	615	0	0	0	0	0	0	615
541	Preservação e cons. ambiental	18.766	16.366	67	31	1.444	189	1.510	220	14.856
542	Controle ambiental	10.053	9.253	28	19	172	155	199	174	9.054
543	Recuper. de áreas degradadas	2.249	2.249	0	0	0	0	0	0	2.249
544	Recursos hídricos	7.376	6.376	43	0	0	0	44	0	6.332

CÓ DI GO	DESPESAS Função/Subfunção	PREVISÃO ANUAL		1º BIMESTRE		2º BIMESTRE		ACUMULADA		
		Inicial	Atualizada	Empenhada	Liquidada	Empenhada	Liquidada	Empenhada	Liquidada	A empenhar
23	COMÉRCIO E SERVIÇOS	8.864	10.585	2.631	591	1.260	1.848	3.891	2.438	6.694
122	Administração geral	5.678	5.687	1.095	569	1.066	928	2.160	1.497	3.518
661	Promoção industrial	120	120	0	0	0	0	0	0	120
691	Promoção comercial	208	208	0	0	0	0	0	0	208
692	Comercialização	200	200	0	0	0	0	0	0	200
693	Comércio exterior	200	200	0	0	0	0	0	0	200
695	Turismo	2.458	4.179	1.536	22	194	920	1.730	941	2.449
24	COMUNICAÇÕES	2.735	3.295	0	0	1.598	0	1.598	0	1.697
722	Telecomunicações	2.735	3.295	0	0	0	0	1.598	0	1.697
25	ENERGIA	12.321	8.651	0	0	1.471	0	1.471	0	7.180
752	Energia elétrica	12.321	8.651	0	0	1.471	0	1.471	0	7.180
26	TRANSPORTES	224.557	320.770	10.982	7.805	133.062	15.299	144.044	23.104	176.726
121	Planejamento e orçamento	4	4	0	0	0	0	0	0	4
122	Administração geral	15.022	16.285	2.049	1.054	2.165	1.820	4.214	2.875	12.071
451	Infra-estrutura urbana	10.101	35.601	1.405	390	32.716	962	34.120	1.352	1.481
453	Transportes coletivos urbanos	1	1	0	0	0	0	0	0	1
781	Transporte aéreo	4.101	4.101	0	0	592	507	592	507	3.509
782	Transporte rodoviário	192.249	261.699	7.528	6.360	97.589	12.010	105.117	18.370	156.582
785	Transportes especiais	3.79	3.079	0	0	0	0	0	0	3.079
27	DESPORTO E LAZER	24.746	27.546	2.122	105	3.824	957	5.946	1.062	21.600
128	Formação de recur. humanos	1.018	1.018	16	2	3	4	20	6	998
241	Assistência ao idoso	108	108	0	0	0	0	0	0	108
242	Assist. ao port. de deficiência	67	67	0	0	0	0	0	0	67
421	Custódia e reintegração social	935	935	0	0	396	34	396	34	539
571	Desenvolvimento científico	245	245	0	0	0	0	0	0	245
811	Desporto de rendimento	14.651	17.451	1.921	9	2.929	656	4.850	665	12.601

CÓ DI GO	DESPESAS Função/Subfunção	PREVISÃO ANUAL		1º BIMESTRE		2º BIMESTRE		ACUMULADA		
		Inicial	Atualizada	Empenhada	Liquidada	Empenhada	Liquidada	Empenhada	Liquidada	A empenhar
812	Desporto comunitário	7.422	7.422	177	94	471	247	648	340	6.774
813	Lazer	300	300	7	0	25	16	32	16	268
28	ENCARGOS ESPECIAIS	841.427	845.627	164.578	1.64.578	209.277	204.186	373.855	368764	471.772
843	Serviços da dívida interna	280.156	280.156	47.856	47.856	63.584	63.584	111.440	111.440	168.716
844	Serviços da dívida externa	21.189	21.189	0	0	6.153	6.153	6.153	6.153	15.036
845	Transferências	515.975	515.975	114.549	114.549	133.620	132730	248.169	247.279	267.806
846	Outros encargos especiais	24.107	28.307	2.173	2.173	5.920	1.720	8.083	3.893	20214
29	RESERVA DE CONTIGÊNCIA	183.342	102.731	0	0	0	0	0	0	102.731
999	Reserva de contingência	183.342	102.731	0	0	0	0	0	0	102.731
TOTAL		5.462.728	5.475.532	845.136	581.304	1.022.077	713.920	1.867.213	1.295.224	3.608.318

Fonte: Gabinete de Controle Interno da Governadoria do Estado de Goiás.

Anexo 5. Relatório resumido da execução orçamentária do Estado de Goiás, incluindo administração direta, indireta e fundos especiais, no segundo bimestre do exercício de 2002, em milhares de reais (artigo 52, incisos I e II, alínea “c” da LRF – BRASIL, 2000e).

CÓ DI GO	DESPESAS Função/Subfunção	PREVISÃO ANUAL		2º BIMESTRE		ACUMULADA		
		Inicial	Atualizada	Empenhada	Liquidada	Empenhada	Liquidada	A empenhar
01	LEGISLATIVA	91.376	91.376	16.185	11.971	32.298	23.738	59.078
031	Ação legislativa	100	100	0	0	0	0	100
032	Controle externo	44.564	44.564	6.887	5.600	15.912	11.765	28.652
122	Administração geral	46.113	46.113	9.298	6.371	16.386	11.973	29.727
131	Comunicação social	599	599	0	0	0	0	599
02	JUDICIÁRIA	171.709	171.709	24.221	23.281	53.941	45.511	117.768
061	Ação judiciária	156.737	156.737	21.705	21.359	48.808	41.660	107.929
122	Administração geral	14.872	14.872	2.516	1.922	5.133	3.851	9.739
845	Transferências	100	100	0	0	0	0	100
03	ESSENCIAL À JUSTIÇA	49.654	49.654	8.455	6.886	18.387	12.972	31.267
091	Defesa da ordem jurídica	49.654	49.654	8.455	6.886	18.387	12.972	31.267
04	ADMINISTRAÇÃO	514.217	514.217	132.119	65.156	227.694	117.411	364.805
121	Planejamento e orçamento	26.217	18.589	805	78	989	100	17.601
122	Administração geral	324.269	368.727	92.684	54.590	159.864	101.275	208.862
123	Administração financeira	29.790	37.392	10.159	1.661	21.964	3.336	15.428
124	Controle interno	310	310	0	0	0	0	310
125	Normatização e fiscalização	9.107	9.107	288	128	788	195	8.319
126	Tecnologia da informação	16.377	13.457	3.166	381	4.367	478	9.090
127	Ordenamento territorial	49.183	48.088	0	0	0	0	48.088
128	Formação de recursos humanos	9.001	9.596	118	104	1.659	1.295	7.937
129	Administração de receitas	5.120	5.120	0	0	0	0	5.120
130	Administração de concessões	300	570	0	0	0	0	570
131	Comunicação social	40.242	77.242	24.899	8.203	38.064	10.732	39.178
334	Fomento ao trabalho	1.200	1.200	0	0	0	0	1.200

CÓ DI GO	DESPESAS Função/Subfunção	PREVISÃO ANUAL		2º BIMESTRE		ACUMULADA		
		Inicial	Atualizada	Empenhada	Liquidada	Empenhada	Liquidada	A empenhar
845	Transferências	3.101	3.101	0	0	0	0	3.101
06	SEGURANÇA PÚBLICA	419.952	412.155	88.157	65.695	163.628	120.338	248.527
122	Administração geral	154.251	154.161	42.700	30.022	75.198	53.138	78.963
125	Normatização e fiscalização	1.272	721	0	0	0	0	721
128	Formação de recursos humanos	1.110	1.096	191	5	193	8	903
181	Policciamento	183.924	172.546	40.463	31.600	76.214	61.619	96.332
182	Defesa civil	6.962	5.961	234	106	339	165	5.622
183	Informação e inteligência	2.200	1.720	163	110	202	115	1.518
367	Educação especial	8.200	8.200	1.708	1.327	2.617	1.636	5.583
421	Custódia e reintegração social	45.372	45.372	2.279	2.125	7.997	3.197	37.375
422	Direitos individuais, coletivos e difusos	7.861	16.578	407	393	855	453	15.723
452	Serviços urbanos	5.800	5.800	12	6	12	6	5.787
08	ASSISTÊNCIA SOCIAL	234.235	244.279	30.816	39.912	122.544	65.238	121.734
122	Administração geral	122.727	122.512	19.713	22.029	42.228	34.011	80.283
128	Formação de recursos humanos	20	20	0	0	0	0	20
241	Assistência ao Idoso	230	230	0	0	8	8	222
242	Assistência ao portador de deficiência	3.866	3.866	159	557	624	563	3.242
243	Assistência à criança e ao adolescente	33.261	37.971	4.621	4.797	13.961	7.110	24.009
244	Assistência comunitária	74.131	79.680	6.322	12.529	65.723	23.546	13.957
09	PREVIDÊNCIA SOCIAL	735.333	735.333	92.326	90.240	181.769	175.857	553.564
122	Administração geral	1.550	1.550	0	0	0	0	1.550
272	Previdência do regime estatutário	733.783	733.783	92.326	90.240	181.769	175.857	552.014
10	SAÚDE	488.175	490.113	76.808	34.773	139.588	71.114	350.525
121	Planejamento e orçamento	69	69	0	0	0	0	69
122	Administração geral	158.602	166.234	18.312	11.481	48.548	30.314	117.686

CÓ DI GO	DESPESAS Função/Subfunção	PREVISÃO ANUAL		2º BIMESTRE		ACUMULADA		
		Inicial	Atualizada	Empenhada	Liquidada	Empenhada	Liquidada	A empenhar
131	Comunicação social	195	195	0	0	0	0	195
241	Assistência ao idoso	1.515	1.515	0	0	0	0	1.515
242	Assist. ao portador de deficiência	1.515	1.515	0	0	0	0	1.515
301	Atenção básica	43.026	40.672	3.127	1.112	6.159	2.239	34.513
302	Assistência hospitalar e ambulatorial	190.749	189.869	50.803	18.196	76.701	32.629	113.168
303	Suporte profilático e terapêutico	76.126	72.116	2.646	2.197	3.491	2.935	68.625
304	Vigilância sanitária	1.861	1.911	237	181	309	200	1.602
305	Vigilância epidemiológica	14.517	16.017	1.983	1.607	4.379	2.797	11.638
11	TRABALHO	43.155	29.645	579	160	1.076	282	28.569
123	Administração financeira	3.151	3.151	395	5	419	7	2.732
241	Assistência ao idoso	101	101	0	0	0	0	101
242	Assistência ao portador de deficiência	31	31	0	0	0	0	31
331	Proteção e benefícios ao trabalhador	356	356	0	0	0	0	356
333	Empregabilidade	20.397	8.197	135	30	157	50	8.040
334	Fomento ao trabalho	19.119	17.809	50	125	500	225	17.309
12	EDUCAÇÃO	878.914	879.314	183.929	141.498	361.375	245.992	517.939
121	Planejamento e orçamento	28.774	33.108	1.887	1.033	8.421	3.932	24.687
122	Administração geral	444.252	435.426	85.720	76.641	162.965	138.230	272.460
128	Formação de recursos humanos	13.960	13.327	159	107	165	107	13.162
272	Previdência do regime estatutário	115.230	115.230	30.817	31.261	59.345	58.943	55.885
361	Ensino fundamental	186.043	198.168	54.155	27.455	83.039	39.779	115.130
362	Ensino médio	17.511	6.511	897	0	897	0	5.614
364	Ensino superior	42.630	42.630	0	5.000	36.000	5.000	6.630
366	Educação de jovens e adultos	10.387	25.387	10.200	0	10.200	0	15.187
367	Educação especial	1.863	1.863	0	0	0	0	1.863
571	Desenvolvimento científico	1.133	1.133	0	0	0	0	1.133
572	Desenvolv. tecnológico e engenharia	17.131	6.531	95	0	343	0	6.188

CÓ DI GO	DESPESAS Função/Subfunção	PREVISÃO ANUAL		2º BIMESTRE		ACUMULADA		
		Inicial	Atualizada	Empenhada	Liquidada	Empenhada	Liquidada	A empenhar
13	CULTURA	24.964	26.564	1.637	1.176	3.776	1.958	22.788
122	Administração geral	18.273	19.873	1.387	1.080	3.472	1.862	16.401
391	Patrimônio hist. artístico e arqueológico	881	881	94	10	131	10	750
392	Difusão cultural	5.810	5.810	156	86	174	86	5.636
14	DIREITOS DA CIDADANIA	46.063	45.463	4.857	4.166	11.160	8.196	34.303
122	Administração geral	40.668	40.668	4.397	4.061	10.531	8.080	30.137
128	Formação de recursos humanos	50	50	0	0	0	0	50
131	Comunicação social	1.150	1.150	332	10	342	10	808
243	Assistência à criança e ao adolescente	260	260	38	2	38	2	222
421	Custódia e reintegração social	2.352	1.752	7	63	152	66	1.600
422	Diretos individuais coletivos e difusos	1.583	1.583	83	30	97	37	1.186
15	URBANISMO	45.982	45.982	92	5	683	591	45.299
451	Infra-estrutura urbana	50	50	0	5	5	5	45
453	Transportes coletivos urbanos	45.932	45.932	92	0	678	586	45.254
16	HABITAÇÃO	95.889	54.389	16	16	336	16	54.053
482	Habitação urbana	95.889	54.389	16	16	336	16	54.053
17	SANEAMENTO	28.313	14.113	600	0	600	0	13.513
512	Saneamento básico urbano	28.313	14.113	600	0	600	0	13.513
18	GESTÃO AMBIENTAL	55.630	51.430	4.641	2.914	6.646	4.411	44.784
122	Administração geral	16.571	16.571	3.025	2.570	4.893	4.017	11.678
128	Formação de recursos humanos	615	615	0	0	0	0	615
541	Preservação e conservação ambiental	18.766	16.366	1.444	189	1.510	220	14.856
542	Controle ambiental	10.053	9.253	172	155	199	174	9.054
543	Recuperação de áreas degradadas	2.249	2.249	0	0	0	0	2.249
544	Recursos hídricos	7.376	6.376	0	0	44	0	6.332

CÓ DI GO	DESPESAS Função/Subfunção	PREVISÃO ANUAL		2º BIMESTRE		ACUMULADA		
		Inicial	Atualizada	Empenhada	Liquidada	Empenhada	Liquidada	A empenhar
19	CIÊNCIA E TECNOLOGIA	88.880	88.170	1.418	387	1.881	691	86.289
122	Administração geral	5.154	6.844	455	356	918	660	5.926
126	Tecnologia da informação	350	350	0	0	0	0	350
128	Formação de recursos humanos	3.861	3.861	55	31	55	31	3.806
571	Desenvolvimento científico	53.666	52.066	907	0	907	0	51.159
572	Desenvolv. tecnológico e engenharia	14.164	13.364	0	0	0	0	13.364
573	Difusão do conhec. cient. e tecnológico	11.685	11.685	0	0	0	0	11.685
20	AGRICULTURA	97.427	78.451	2.386	1.669	4.183	2.489	74.267
122	Administração geral	5.360	5.360	1.061	776	1.847	1.356	3.513
128	Formação de recursos humanos	1.513	813	0	0	0	0	813
131	Comunicação social	245	245	0	0	0	0	245
601	Promoção da produção vegetal	10.334	8.134	41	1	41	1	8.093
602	Promoção da produção animal	2.827	7.727	473	156	473	156	7.254
603	Defesa sanitária vegetal	1.168	1.168	195	181	292	278	876
604	Defesa sanitária animal	1.759	3.940	480	429	624	571	3.316
605	Abastecimento	4.884	4.584	0	0	0	0	4.584
606	Extensão rural	8.105	5.205	135	127	165	127	5.040
607	Irrigação	61.232	41.275	0	0	742	0	40.533
21	ORGANIZAÇÃO AGRÁRIA	9.526	7.345	55	117	164	161	7.182
631	Reforma agrária	3.980	3.893	55	52	66	63	3.828
632	Colonização	5.546	3.452	0	65	98	98	3.354
22	INDÚSTRIA	48.342	48.342	2.286	1.608	4.678	2.890	43.663
661	Promoção industrial	41.682	41.682	1.580	1.254	2.595	1.662	39.087
662	Produção industrial	2.900	2.900	691	338	2.065	1.212	835
663	Mineração	3.530	3.530	15	16	18	16	2.512
665	Normatização e qualidade	230	230	0	0	0	0	230

CÓ DI GO	DESPESAS Função/Subfunção	PREVISÃO ANUAL		2º BIMESTRE		ACUMULADA		
		Inicial	Atualizada	Empenhada	Liquidada	Empenhada	Liquidada	A empenhar
23	COMÉRCIO E SERVIÇOS	8.864	10.585	1.260	1.848	3.891	2.438	6.694
122	Administração geral	5.678	5.687	1.066	928	2.160	1.497	3.518
661	Promoção industrial	120	120	0	0	0	0	120
691	Promoção comercial	208	208	0	0	0	0	208
692	Comercialização	200	200	0	0	0	0	200
693	Comércio exterior	200	200	0	0	0	0	200
695	Turismo	2.458	4.179	194	920	1.730	941	2.449
24	COMUNICAÇÕES	2.735	3.295	1.598	0	1.598	0	1.697
722	Telecomunicações	2.735	3.295	0	0	1.598	0	1.697
25	ENERGIA	12.321	8.651	1.471	0	1.471	0	7.180
752	Energia elétrica	12.321	8.651	1.471	0	1.471	0	7.180
26	TRANSPORTES	224.557	320.770	133.062	15.299	144.044	23.104	176.726
121	Planejamento e orçamento	4	4	0	0	0	0	4
122	Administração geral	15.022	16.285	2.165	1.820	4.214	2.875	12.071
451	Infra-estrutura urbana	10.101	35.601	32.716	962	34.120	1.352	1.481
453	Transportes coletivos urbanos	1	1	0	0	0	0	1
781	Transporte aéreo	4.101	4.101	592	507	592	507	3.509
782	Transporte rodoviário	192.249	261.699	97.589	12.010	105.117	18.370	156.582
785	Transportes especiais	3.079	3.079	0	0	0	0	3.079
27	DESPORTO E LAZER	24.746	27.546	3.824	957	5.946	1.062	21.600
128	Formação de recursos humanos	1.018	1.018	3	4	20	6	998
241	Assistência ao idoso	108	108	0	0	0	0	108
242	Assistência ao portador de deficiência	67	67	0	0	0	0	67
421	Custódia e reintegração social	935	935	396	34	396	34	539
571	Desenvolvimento científico	245	245	0	0	0	0	245
811	Desporto de rendimento	14.651	17.451	2.929	656	4.850	665	12.601

CÓ DI GO	DESPESAS Função/Subfunção	PREVISÃO ANUAL		2º BIMESTRE		ACUMULADA		
		Inicial	Atualizada	Empenhada	Liquidada	Empenhada	Liquidada	A empenhar
812	Desporto comunitário	7.422	7.422	471	247	648	340	6.774
813	Lazer	300	300	25	16	32	16	268
28	ENCARGOS ESPECIAIS	841.427	845.627	209.277	204.186	373.855	368764	471.772
843	Serviços da dívida interna	280.156	280.156	63.584	63.584	111.440	111.440	168.716
844	Serviços da dívida externa	21.189	21.189	6.153	6.153	6.153	6.153	15.036
845	Transferências	515.975	515.975	133.620	132730	248.169	247.279	267.806
846	Outros encargos especiais	24.107	28.307	5.920	1.720	8.083	3.893	20214
29	RESERVA DE CONTIGÊNCIA	183.342	102.731	0	0	0	0	102731
999	Reserva de contingência	183.342	102.731	0	0	0	0	102.731
TOTAL		5.462728	5.475.532	1.022.077	713.920	1.867.213	1.295.224	3.608.318

Fonte: Gabinete de Controle Interno da Governadoria do Estado de Goiás.

Anexo 6. Relatório resumido da execução orçamentária do Estado de Goiás (CNPJ 01.409.580/0001-38), com demonstrativo da RCL dos orçamentos fiscal e da seguridade social, em milhares de reais (artigo 53, inciso I da LRF – BRASIL, 2000e).

Nº	ESPECIFICAÇÃO	EVOLUÇÃO DA RECEITA REALIZADA NOS ÚLTIMOS 12 MESES												Previsão atualizada 2002	
		MAI/01	JUN/01	JUL/01	AGO/01	SET/01	OUT/01	NOV/01	DEZ/01	JAN/02	FEV/02	MAR/02	ABR/02		TOTAL
1	RECEITAS CORRENTES (I) = (2+6+7... +11+16)	396.283	395.671	400.152	423.594	409.533	412.950	401.888	577.261	402.105	415.170	401.164	452.543	5.088.314	5.617.628
2	Receita tributária = (3+4+5)	238.867	240.105	237.863	253.712	244.644	243.449	24.137	279.074	234.232	237.839	234.414	278.379	2.867.715	2.871.060
3	ICMS	204.897	212.876	210.206	225.477	220.518	214.507	224.059	258.344	220.583	217.698	199.323	240.357	2.648.844	2.652.080
4	IPVA	18.793	14.496	16.215	15.290	13.212	14.190	8.656	5.730	5.935	10.116	19.626	24.370	166.329	119.337
5	Outras receitas tributárias	15.177	12.734	11.441	12.945	10.915	14.752	12.422	14.999	7.715	10.024	15.465	13.652	152.242	199.643
6	Receita de contribuições	10.884	8.523	10.750	10.540	11.303	11.072	8.405	11.982	6.213	7.253	9.548	9.735	116.208	486.528
7	Receita patrimonial	1.794	1.670	1.755	4.247	2.357	2.087	3.129	6.677	2.353	2.627	2.294	2.097	33.087	28.691
8	Receita agropecuária	32	0	62	63	58	0	46	121	0	55	45	44	526	1.010
9	Receita industrial	5	14	28	9	7	22	13	4	15	19	13	13	161	5.350
10	Receita de serviços	13.298	11.689	13.160	12.522	14.250	17.594	-64.781	4.810	6.028	5.457	4.436	6.498	47.963	73.818
11	Transferências correntes = (12+13+14+15)	119.111	110.563	115.093	112.252	125.242	119.973	114.735	226.559	139.875	152.620	138.831	129.844	1.604.698	1.790.704
12	Cota-parte do FPE	44.452	38.569	35.085	36.939	39.954	38.183	39.686	48.131	52.100	60.871	46.584	48.653	529.207	457.052
13	Transferência da LC ¹ nº 87/96 ^a	2.988	2.988	2.988	2.988	2.988	2.988	2.988	2.988	3.297	3.297	3.297	3.297	37.090	17.500

Nº	ESPECIFICAÇÃO	EVOLUÇÃO DA RECEITA REALIZADA NOS ÚLTIMOS 12 MESES												Previsão atualizada 2002	
		MAI/01	JUN/01	JUL/01	AGO/01	SET/01	OUT/01	NOV/01	DEZ/01	JAN/02	FEV/02	MAR/02	ABR/02		TOTAL
14	Transferências do FUNDEF ²	29.470	28.859	28.154	29.855	29.749	29.952	29.854	32.620	33.158	31.915	28.410	29.920	362.018	470.447
15	Outras transf. correntes	42.200	40.147	48.865	42.471	52.551	48.850	42.108	142.820	51.320	56.536	60.540	47.974	676.382	845.705
16	Outras receitas correntes	12.293	23.107	21.442	30.250	11.672	18.753	95.203	45.033	13.389	9.301	11.582	25.932	317.956	260.467
17	DEDUÇÕES (II) = (18+...+23)	116.257	121.756	129.950	129.869	139.258	134.688	130.099	224.250	117.868	125.612	131.795	134.643	1.636.046	1.992.209
18	Transferências const. e legais	53.000	53.501	53.748	57.865	57.525	55.487	61.720	60.075	51.668	50.915	55.587	61.271	672.362	515.975
19	Contribuição de empregadores e de trabalhadores para a seguridade social	10.884	8.523	10.750	10.540	11.303	11.072	8.405	11.982	5.626	6.664	8.931	9.080	113.768	398.858
20	Transf. a aut. fund. e fundos	21.066	28.350	34.932	28.870	37.969	36.640	27.138	114.059	26.210	32.708	36.269	28.126	452.337	606.929
21	Compensação financeira entre regimes previdenciários	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
22	Dedução da receita para formação do FUNDEF	31.307	31.382	30.520	32.594	32.460	31.490	32.836	38.135	34.355	35.324	31.008	36.166	397.578	470.447
23	Contribuição p/ PIS/PASEP	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
24	RCL = (I-II)	280.026	273.915	270.202	293.726	270.275	278.261	271.788	353.011	284.238	289.558	269.369	317.899	3.452.268	3.625.419

OBS.: A disposição dos dados está de acordo com a Portaria nº 109/02^b – STN.

ABREVIATURAS:

1. LC – Lei Complementar
2. FUNDEF – Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental

REFERÊNCIAS:

- a. BRASIL (1996).
- b. BRASIL (2002).

Fonte: Gabinete de Controle Interno da Governadoria do Estado de Goiás.

Anexo 7. Demonstrativo das receitas e despesas previdenciárias do Fundo de Previdência Estadual do Estado de Goiás, no segundo bimestre do exercício de 2002, em milhares de reais (artigo 53, inciso II da LRF – BRASIL, 2000e).

I. RECEITAS PREVIDENCIÁRIAS ^a	PREVISÃO ANUAL		RECEITAS REALIZADAS		SALDO A REALIZAR		
	Inicial	Atualizada	No bimestre	Até o bimestre			
CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	279.820	279.820	46.088	88.073	- 191.747		
Servidores	93.273	93.273	15.363	29.358	- 63.915		
Patronais (contrapartida do Estado)	186.547	186.547	30.725	58.715	- 127.832		
Inativos	0	0	0	0	0		
Pensionistas	0	0	0	0	0		
RECEITAS PATRIMONIAIS	10.000	10.000	95	177	- 9.823		
Outras receitas patrimoniais	10.000	10.000	95	177	- 9.823		
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	2	2	0	0	- 2		
Transferências intragovernamentais	2	2	0	0	- 2		
TOTAL	289.822	289.822	46.183	88.250	- 201.572		
II. DESPESAS PREVIDENCIÁRIAS	DOTAÇÃO ANUAL		EMPENHADA		LIQUIDADA		SALDO A REALIZAR
	Inicial	Atualizada	No bimestre	Até o bimestre	No bimestre	Até o bimestre	
Inativos	227.735	227.735	0	0	0	0	227.735
Pensionistas	60.537	60.537	0	0	0	0	60.537
Outros benefícios	0	0	0	0	0	0	0
Outras despesas	1.550	1.550	0	0	0	0	1.550
TOTAL	289.822	289.822	0	0	0	0	289.822
III. SUPERÁVIT/DÉFICIT	0	0	46.183	88.250	46.183	88.250	88.250

DISPONIBILIDADES FINANCEIRAS			
RECEITA	R\$ 1.000,00	DESPESA	R\$ 1.000,00
RECEITA	479	DESPESA	0
Orçamentária ^b	479	Orçamentária	0
Extra-orçamentária	0	Extra-orçamentária	0
SALDO ANTERIOR	3.568	SALDO ATUAL	4.047
Caixa	0	Caixa	0
Bancos conta movimento	55	Bancos conta movimento	20
Aplicações financeiras	3.513	Aplicações financeiras	4.027
TOTAL	4.047	TOTAL	4.047

Notas explicativas:

- a. Receitas Previdenciárias representam o valor dos descontos em folha de pagamento do funcionário mais a contrapartida do Estado contabilizada no bimestre;
- b. Receitas Orçamentárias são os valores efetivamente recebidos no bimestre.

Fonte: Gabinete de Controle Interno da Governadoria do Estado de Goiás.

Anexo 8. Relatório resumido da execução orçamentária do Estado de Goiás (CNPJ 01.409.580/0001-38), com demonstrativo do resultado primário dos orçamentos fiscal e da seguridade social, no segundo bimestre do exercício de 2002, em milhares de reais (artigo 53, inciso III da LRF – BRASIL, 2000e).

CAMPO	RECEITAS FISCAIS	PREVISÃO ATUALIZADA	RECEITAS REALIZADAS		
			No bimestre	jan a abr/2002	jan a abr/2001
1	RECEITAS FISCAIS CORRENTES = (2 + 7 + 10 + 13 + 16)	4.514.790	726.828	1.415.398	1.237.553
2	RECEITA TRIBUTÁRIA = (3 + 4 + 5 + 6)	2.971.060	512.794	984.864	883.787
3	ICMS	2.652.080	439.680	877.960	790.094
4	IPVA	119.337	43.996	60.047	50.867
5	ITCD ¹	9.825	1.311	2.332	2.374
6	Outras receitas tributárias	189.818	27.807	44.525	40.452
7	RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES = (8 + 9)	486.528	19.283	32.749	42.712
8	Receita previdenciária	0	0	0	0
9	Outras contribuições	486.528	19.283	32.749	42.712
10	RECEITA PATRIMONIAL LÍQUIDA = (11 – 12)	3.229	238	513	1.042
11	Receita patrimonial	28.691	4.391	9.371	4.879
12	(-) Aplicações financeiras	25.462	4.153	8.858	3.837
13	TRANSFERÊNCIAS CORRENTES = (14 + 15)	713.328	156.810	326.642	218.050
14	FPE	457.052	95.237	208.208	158.531
15	Outras transferências correntes	256.276	61.573	118.434	59.519
16	DEMAIS RECEITAS CORRENTES = (17 + 18)	340.645	37.704	70.630	91.962
17	Dívida ativa	0	0	0	0
18	Diversas receitas correntes	340.645	37.704	70.630	91.962
19	RECEITAS FISCAIS DE CAPITAL	863.789	31.486	43.922	45.486
20	RCL = (19 – 21 – 22 – 23)	763.379	31.480	43.486	44.243
21	(-) Operações de crédito	70.410	0	0	1.232
22	(-) Amortização de empréstimos	0	0	0	0
23	(-) Receitas de alienação de ativos	30.000	5	435	12

CAMPO	DESPESAS FISCAIS	DOTAÇÃO ATUALIZADA	DESPESAS LIQUIDADAS		
			No bimestre	jan a abr/2002	jan a abr/2001
24	TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL = (25 + 26)	1.178.123	11.408	23.414	40.824
25	Convênios	745.223	10.784	22.462	40.274
26	Outras transferências de capital	432.900	624	952	550
27	OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL	124	20.072	20.072	3.969
28	TOTAL DAS RECEITAS FISCAIS (I) = (1 + 19)	5.378.579	758.314	1.459.320	1.283.039
29	DESPESAS FISCAIS CORRENTES	4.171.292	665.544	1.222.816	873.629
30	DESPESAS CORRENTES LÍQUIDAS (29 – 33)	3.993.218	620.965	1.144.743	799.711
31	Pessoal e encargos sociais	2.186.834	349.584	687.047	434.813
32	Outras despesas correntes	1.806.384	271.381	466.695	364.899
33	(-) Juros e encargos da dívida	178.074	44.579	78.073	73.917
34	DESPESAS FISCAIS DE CAPITAL	1.201.509	48.376	72.408	59.837
35	DESPESAS DE CAPITAL LÍQUIDAS = (34 – 38 – 39 – 40)	1.078.238	23.218	32.888	34.469
36	Investimentos	1.054.287	23.218	32.759	34.469
37	Inversões financeiras	23.951	0	129	0
38	(-) Amortização da dívida	123.271	25.158	39.520	25.368
39	(-) Concessão de empréstimos	0	0	0	0
40	(-) Aquisição de título de capital já integralizado	0	0	0	0
41	RESERVA DE CONTINGÊNCIA	102.731	0	0	0
42	TOTAL DAS DESPESAS FISCAIS (II) = (29 + 34 + 41)	5.475.532	713.920	1.295.224	933.466
43	RESULTADO PRIMÁRIO = (I – II)	- 96.953	44.394	164.096	349.573

CAMPO	RECEITAS E DESPESAS FISCAIS	DOTAÇÃO ATUALIZADA	DESPESAS LIQUIDADAS		
			No bimestre	jan a abr/2002	jan a abr/2001
44	RECEITAS FINANCEIRAS = (45 + 46 + 47 + 48)	125.892	4.158	9.293	5.081
45	Aplicações financeiras	25.462	4.153	8.858	3.837
46	Operações de crédito	70.410	0	0	1.232
47	Amortização de empréstimos	0	0	0	0
48	Receitas de alienação de ativos	30.000	5	435	12
49	DESPESAS FINANCEIRAS = (50 + 51 + 52)	123.271	25.158	39.520	25.368
50	Amortização da dívida	123.271	25.158	39.520	25.368
51	Concessão de empréstimos	0	0	0	0
52	Aquisição de título de capital já integralizado	0	0	0	0
53	RESULTADO NOMINAL = (43 + 44 – 49)	- 94.332	23.394	133.869	331.286

ABREVIATURA:

1. ITCD – Imposto Sobre a Transmissão “causa mortis” e Doações de Bens e Direitos.

Fonte: Gabinete de Controle Interno da Governadoria do Estado de Goiás.

Anexo 9. Relatório resumido da execução orçamentária do Estado de Goiás (CNPJ 01.409.580/0001-38), com demonstrativo do resultado nominal dos orçamentos fiscal e da seguridade social, no segundo bimestre do exercício de 2002, em milhares de reais (artigo 53, inciso III da LRF – BRASIL, 2000e).

CAMPO	ESPECIFICAÇÃO	SALDO		
		EM 31/12/2001 (a)	EM 28/2/2002 (b)	EM 30/4/2002 (c)
1	DÍVIDA CONSOLIDADA (I)	9.029.903	9.098.809	8.963.861
2	(-) Disponibilidade de caixa	51.231	103.344	68.589
3	(-) Aplicação financeira	149.560	142.099	139.374
4	(-) Demais ativos financeiros	128.053	55.074	59.230
5	DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA (II) = (1-2-3-4)	8.701.059	8.798.292	8.696.668
6	RECEITA DE PRIVATIZAÇÕES (III)	0	0	0
7	PASSIVOS RECONHECIDOS (IV)	0	0	0
8	DÍVIDA FISCAL LÍQUIDA (II + III – IV)	8.701.059	8.798.292	8.696.668
CAMPO	ESPECIFICAÇÃO	PERÍODO DE REFERÊNCIA		
		No bimestre (c-b)	jan a abr/2002 (c-a)	
9	RESULTADO NOMINAL	- 101.624	- 4.391	

Fonte: Gabinete de Controle Interno da Governadoria do Estado de Goiás.

Anexo 10. Demonstrativo dos restos a pagar do Estado de Goiás, no segundo bimestre do exercício de 2002, em milhares de reais (artigo 53, inciso IV da LRF – BRASIL, 2000e).

PODER/ÓRGÃO/ENTIDADE	SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR	INSCRIÇÕES		BAIXAS				SALDO A PAGAR
		Proces sados	Não proces sados	CANCELAMENTOS		PAGAMENTOS		
				No bimestre	Até o bimestre	No bimestre	Até o bimestre	
PODER LEGISLATIVO	26.750	0	0	0	0	775	11.414	15.336
Assembléia Legislativa	11.145	0	0	0	0	239	5.004	6.141
TCE	11.973	0	0	0	0	268	4.177	7.795
TCM	3.632	0	0	0	0	268	2.232	1.399
PODER JUDICIÁRIO	13.383	0	0	0	0	44	2.356	11.028
Tribunal de Justiça	13.383	0	0	0	0	44	2.356	11.028
MINISTÉRIO PÚBLICO	9.094	0	0	0	0	75	1.898	7.196
Procuradoria Geral de Justiça	9.094	0	0	0	0	75	1.898	7.196
PODER EXECUTIVO	605.848	0	0	0	0	70.084	257.554	348.277
ADMINISTRAÇÃO DIRETA	300.150	0	0	0	0	34.738	152.576	147.574
Gabinete do Governador	44.189	0	0	0	0	3.038	14.275	29.914
Polícia Militar	16.996	0	0	0	0	1.569	3.849	13.147
Vice-Governadoria	69	0	0	0	0	0	58	11
Procuradoria Geral do Estado	3.917	0	0	0	0	10	3.125	791
Corpo de Bombeiros Militar	846	0	0	0	0	169	463	383
Diretoria Geral da Polícia Civil	4.025	0	0	0	0	306	2.275	1.750
Secretaria de Agricultura	6.877	0	0	0	0	777	6.060	817
Secretaria da Cidadania e Trabalho	16.089	0	0	0	0	3.686	10.994	5.095
Secretaria de Educação	67.323	0	0	0	0	7.993	32.895	34.428
Secretaria da Fazenda	32.913	0	0	0	0	456	22.296	10.617
Secretaria de Indústria e Comércio	644	0	0	0	0	59	570	74
Secretaria de Infra-Estrutura	14.919	0	0	0	0	160	14.757	162
Secretaria de Meio Ambiente, Recursos Hídricos e da Habitação	9.943	0	0	0	0	673	3.541	6.402
Secretaria do Planejamento e Desenvolvimento	28.064	0	0	0	0	6.592	16.813	11.251
Secretaria da Saúde	49.798	0	0	0	0	8.787	17.998	31.800
Secretaria de Seg. Pública e Justiça	3.535	0	0	0	0	464	2.605	930
Secretaria de Ciência e Tecnologia	1.640	0	0	0	0	0	1.639	0

PODER/ÓRGÃO/ENTIDADE	SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR	INSCRIÇÕES		BAIXAS				SALDO A PAGAR
		Proces sados	Não proces sados	CANCELAMENTOS		PAGAMENTOS		
				No bimestre	Até o bimestre	No bimestre	Até o bimestre	
FUNPRODUZIR	0	0	0	0	0	0	0	0
FUMINER	0	0	0	0	0	0	0	0
Fundo de Transportes	7.151	0	0	0	0	447	5.006	2.145
FEMA	243	0	0	0	0	45	46	197
Fundo de Desenvolvimento Econômico	0	0	0	0	0	0	0	0
FUNDESTE	0	0	0	0	0	0	0	0
FUNGER	3.646	0	0	0	0	649	1.291	2.355
FUNDES	0	0	0	0	0	0	0	0
FUNDOAVAL	0	0	0	0	0	0	0	0
FUNESA	109.752	0	0	0	0	13.804	23.322	86.430
FUNESP	12.245	0	0	0	0	1.692	12.149	96
FUNPROCON	3	0	0	0	0	0	3	0
FUNITEC	1.777	0	0	0	0	4	130	1.647
FUNVALETRANSP	4.500	0	0	0	0	0	0	4.500
FUNCASERPUB	25	0	0	0	17	0	0	8
Fundo de Previdência Estadual	0	0	0	0	0	0	0	0
TOTAL	655.075	0	0	0	17	70.978	273.220	381.837

Fonte: Gabinete de Controle Interno da Governadoria do Estado de Goiás.

Anexo 11. Relatório da gestão fiscal do Estado de Goiás, no Poder Executivo, no primeiro quadrimestre do exercício de 2002, em milhares de reais (artigos 54 e 55 da LRF – BRASIL, 2000e).

DESCRIÇÃO DA RECEITA/DESPESA	Exercício/2001 ^a		1º quadrimestre/2002 ^b	
	(R\$)	(%)	(R\$)	(%)
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA	3.284.442	100,00	3.452.268	100,00
Despesas totais com pessoal^c	1.488.692	45,33	1.541.573	44,65
Limite prudencial (95% - art. 22 § único da LRF)	1.516.427	46,17	1.593.912	46,17
Limite legal (art. 20)	1.596.239	48,60	1.677.802	48,60
Despesa líquida com inativos e pensionistas	494.030		531.028	
Total das Despesas	494.030		531.028	
Dívida consolidada líquida				
Saldo devedor	9.029.903	137,46	8.963.861	129,83
Limite legal (2 x o total da RCL)	6.568.885	100,00	6.904.537	100,00
Excesso a regularizar	- 2.461.018	- 37,46	- 37,46	- 29,83
Dívida mobiliária				
Não há				
Concessão de garantia				
Montante (estoque)	29.496	4,08	29.345	3,86
Limite legal (22% da RCL)	722.577	100,00	759.499	100,00
Operações de crédito (exceto ARO)				
Não há				
ARO				
Não há				

a Refere-se ao exercício de 2001.

b Refere-se ao período de maio/2001 a abril/2002.

c Excluídos os pensionistas, de acordo com a Resolução nº 405 do TCE (GOIÁS, em publicação).

Fonte: Gabinete do Controle Interno da Governadoria do Estado de Goiás.

Anexo 12. Demonstrativo das despesas com pessoal e previdenciária do Estado de Goiás, no Poder Executivo, no primeiro bimestre do exercício de 2002, em milhares de reais (artigo 22, inciso IV e artigo 59, § 2º da LRF – BRASIL, 2000e; e artigo 2º, §§ 1º e 2º da Lei nº 9.717 – BRASIL, 1998b).

DESPESA COM PESSOAL	MAI/01	JUN/01	JUL/01	AGO/01	SET/01	OUT/01	NOV/01	DEZ/01	JAN/02	FEV/02	MAR/02	ABR/02	ACUMUL. 12 MESES
Despesas com pessoal ativo	88.918	87.358	88.305	81.158	83.655	67.849	69.234	131.366	87.389	93.581	93.013	87.826	1.059.653
Mão-de-obra terceirizada	1.932	9.085	1.938	5.136	2.060	2.949	2.884	4.660	3.404	3.624	7.076	6.382	51.152
Encargos sociais	4.829	6.059	2.892	3.127	4.722	3.611	3.110	2.257	1.255	715	- 2.972	1.463	31.069
Inativos	32.025	32.346	33.597	32.298	24.265	41.705	27.643	47.733	36.458	37.624	40.152	38.274	424.120
Pensionistas	8.044	8.044	8.355	8.073	8.448	8.364	8.415	9.174	8.905	9.523	12.081	9.480	106.907
Salário-família	172	172	188	171	169	138	130	257	2.692	3.165	3.741	2.442	13.436
Sentenças judiciárias	0	0	0	- 43	0	0	- 6	0	0	0	0	0	- 49
Outras despesas com pessoal	1.814	1.814	2.173	2.351	3.295	3.200	363	- 3.570	888	444	370	203	13.344
SOMA (I)	137.734	144.878	137.447	132.272	126.614	127.817	111.772	191.898	140.993	148.676	153.462	146.069	1.699.632
(-) DEDUÇÕES													
Indenização por demissão	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Incentivos à demissão voluntária	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Decisão judicial de comprom. anterior	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Inativos (custeio com recursos específicos)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Pensionistas (art. 199 da Constituição ^a)	8.044	8.044	8.355	8.074	8.448	8.364	8.415	9.174	8.905	9.523	12.081	9.480	106.907
Mão-de-obra terceirizada	1.932	9.085	1.938	5.136	2.060	2.949	2.884	4.680	3.405	3.624	7.077	6.381	51.152
Convocação extraordinária de parlamentares	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
SOMA (II)	9.976	17.130	10.293	13.210	10.508	11.313	11.299	13.854	12.310	13.147	19.158	15.862	158.059
DESPESA TOTAL COM PESSOAL (I – II)	127.758	127.748	127.154	119.062	116.106	116.504	100.473	178.044	128.683	135.529	134.304	130.207	1.541.573

Referência:

a. Brasil (2000a).

Fonte: Gabinete de Controle Interno da Governadoria do Estado de Goiás.

Anexo 13. Relatório da gestão fiscal do Estado de Goiás, no primeiro quadrimestre do exercício de 2002, em milhares de reais (artigos 54 e 55 da LRF – BRASIL, 2000e).

HISTÓRICO	Exercício anterior		1º quadrimestre	
	(R\$)	(%)	(R\$)	(%)
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA	3.284.442	100,00	3.452.268	100,00
TOTAL DA DESPESA COM PESSOAL	1.821.838	55,47	1.883.266	54,55
Poder Legislativo	116.270	3,54	115.716	3,35
Assembléia Legislativa	51.167	1,56	50.760	1,47
TCM	41.512	1,26	41.315	1,20
TCE	23.591	0,72	23.641	0,68
Poder Executivo	1.488.692	45,33	1.541.573	44,65
Poder Judiciário	144.371	4,40	151.789	4,40
Ministério Público	72.505	2,21	74.188	2,15
Limite prudencial 95% (artigo 22, § único)				
ESTADO DE GOIÁS	1.872.132	95,00	1.967.793	95,00
Poder Legislativo	106.087	95,00	111.508	95,00
Assembléia Legislativa	43.059	95,00	45.259	95,00
TCE	42.123	95,00	44.275	95,00
TCM	20.905	95,00	21.974	95,00
Poder Executivo	1.516.427	95,00	1.593.912	95,00
Poder Judiciário	187.213	95,00	196.779	95,00
Ministério Público	62.404	95,00	65.593	95,00
Limite legal 95% (artigo 20)				
ESTADO DE GOIÁS	1.970.665	60,00	2.071.361	60,00
Poder Legislativo	111.671	3,40	117.377	3,40
Assembléia Legislativa	45.325	1,38	47.641	1,38
TCE	44.340	1,35	46.606	1,35
TCM	22.006	0,67	23.130	0,67
Poder Executivo	1.596.239	48,60	1.677.802	48,60
Poder Judiciário	197.067	6,00	207.136	6,00
Ministério Público	65.689	2,00	69.045	2,00

HISTÓRICO	Exercício anterior		1º quadrimestre	
	(R\$)	(%)	(R\$)	(%)
Excesso a regularizar (artigo 20)				
ESTADO DE GOIÁS				
Poder Legislativo	- 4.599	- 0,14		
Assembléia Legislativa	- 5.842	- 0,18	- 3.119	- 0,9
TCE				
TCM	- 1.585	- 0,05	- 511	- 0,01
Poder Executivo				
Poder Judiciário				
Ministério Público	- 6.817	- 0,21	- 5.143	- 0,15
Despesa líquida com inativos e pensionistas				
Total da despesa	652.485		684.499	
Limite legal				
Excesso a regularizar				
Dívida consolidada líquida				
Saldo devedor	9.029.903	137,46	8.963.861	129,83
Limite legal	6.568.885	100,00	6.904.537	100,00
Excesso a regularizar	- 4.886.815	- 115,71	-	- 120,66
Dívida Mobiliária	Não há		2.059.324	
Saldo devedor			Não há	
Limite legal				
Excesso a regularizar				
Concessões de garantias				
Montante	29.496	5,55		5,45
Saldo devedor	575.429	100,00	29.345	100,00
Excesso a regularizar			759.499	
Operações de crédito (exceto ARO)	Não há			
Realizadas no período			Não há	
Limite legal				
Excesso a regularizar				
Antecipação de receitas orçamentárias	Não há			
Saldo devedor			Não há	
Limite legal				
Excesso a regularizar				

Fonte: Tribunal de Contas do Estado de Goiás.