



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

VALDIRENE ALVES DE FREITAS

**A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE NA EVIDENCIAÇÃO DA
LIMITAÇÃO DA DESPESA COM PESSOAL NA GESTÃO PÚBLICA
NO MUNICÍPIO DE CATOLÉ DO ROCHA-PARAÍBA**

**SOUSA - PB
2008**

VALDIRENE ALVES DE FREITAS

**A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE NA EVIDENCIAÇÃO DA
LIMITAÇÃO DA DESPESA COM PESSOAL NA GESTÃO PÚBLICA
NO MUNICÍPIO DE CATOLÉ DO ROCHA-PARAÍBA**

**Monografia apresentada ao Curso de
Ciências Contábeis do CCJS da
Universidade Federal de Campina
Grande, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharela em
Ciências Contábeis.**

Orientador: Professor Me. Harlan de Azevedo Herculano.

**SOUSA - PB
2008**

VALDIRENE ALVES DE FREITAS

**A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE NA EVIDENCIAÇÃO DA LIMITAÇÃO DA
DESPESA COM PESSOAL NA GESTÃO PÚBLICA NO MUNICÍPIO DE CATOLÉ
DO ROCHA-PARAÍBA**

Esta monografia foi julgada adequada para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada na forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do Curso do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande-PB.

Presidente: Harlan de Azevedo Herculano (Orientador)
Prof.: MSc. Universidade Federal de Campina Grande-PB

Membro: Janeide Albuquerque Cavalcanti
Prof.^a: MSc. Universidade Federal de Campina Grande-PB

Membro: Sérgio Carvalho dos Santos
Prof.: Esp. Universidade Federal de Campina Grande-PB

**Sousa-PB
2008**

Dedico este trabalho com muito carinho aos meus pais: Natércio e Maria que sempre me motivaram, para que, diante das dificuldades, eu jamais viesse a fraquejar.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao meu grande Mestre Deus, que me concedeu a sabedoria, que preservou a minha saúde para suportar a jornada, conciliando trabalho, a fonte do meu sustento, e estudo, fonte de conhecimento e, por estar sempre ao meu lado me guiando, pela força renovada durante todos esses anos. Obrigada, Senhor.

Aos meus familiares que são a base de minha sustentação, pelo carinho e compreensão indispensáveis na trajetória dos meus estudos. Em especial aos meus pais, Natércio Alves e Maria Palmira, por terem me encorajado nos momentos difíceis, nos momentos de desânimo, quando pensava em desistir, eles estavam ali pronto para uma palavra de ânimo, durante todos esses anos.

Aos meus irmãos, pela amizade e o apoio obtido de todos.

Aos meus amigos, que estiveram presente diretamente nesta minha trajetória.

Aos meus colegas de curso, pela amizade que sempre mantivemos nos momentos tristes e alegres e pelo apoio concedido durante o curso.

Aos meus professores, que foram os grandes responsáveis pelo meu aprendizado, em especial ao professor Harlan de Azevedo Herculano, orientador de minha monografia, mesmo com suas inúmeras responsabilidades, sempre encontrou um tempo para uma orientação firme. Aos professores, Janeide Albuquerque e Sérgio Carvalho que contribuíram para a finalização deste trabalho, com a partilha de seus conhecimentos.

Para evitar que os governos se transformem em tirania, cumpre que o poder detenha o poder, porque o poder vai até onde encontra limites.

Barão de Montesquieu

RESUMO

Este trabalho científico mostra a importância da Contabilidade na evidência da limitação da despesa com pessoal na gestão pública do município de Catolé do Rocha-PB. A Contabilidade Pública é o mais nobre ramo da Ciência Contábil, cuja função é estudar, controlar atos e fatos administrativos e econômicos gerados no patrimônio da entidade pública e funciona como principal ferramenta para a tomada de decisão com relação ao patrimônio da entidade. A Lei de Responsabilidade Fiscal veio impor e fiscalizar a extrapolação aos limites estabelecidos aos entes públicos. O trabalho está estruturado em torno dos conceitos de Contabilidade, conceitos e tipos de orçamento, receitas e despesas públicas, despesa com pessoal, as limitações da Lei de Responsabilidade Fiscal e demonstrativos da limitação da despesa com pessoal na gestão pública municipal. Por fim, faz-se um estudo de campo mostrando o conhecimento contábil do pessoal que trabalha nos setores de contabilidade, finanças, e licitação no Poder Executivo de Catolé do Rocha-PB em relação às normas e procedimentos legais. Este trabalho foi desenvolvido com a finalidade de verificar a limitação da despesa com pessoal na gestão pública municipal de Catolé do Rocha-PB e servir como embasamento teórico para elaboração de pesquisas futuras, podendo também, colaborar utilizando como ferramenta de trabalho na execução da gestão municipal, bem como quanto à observância das leis que regem a Contabilidade Pública para melhor administrar seus recursos.

Palavras-chaves: Contabilidade. Despesa com Pessoal. Lei de Responsabilidade Fiscal.

ABSTRACT

This scientific work shows the importance of accounting disclosure in limiting the expenditure on public administration staff in the municipality of Catolé of Rocha-PB. The Public Accounts is the most noble branch of Science Accounting, whose job is to investigate, monitor actions and events generated in the administrative and economic heritage of the public and serves as the main tool for decision making with respect to assets of the entity. The Fiscal Responsibility Act, came impose and enforce the extrapolation to the limits set for public entities. The work is structured around the concepts of accounting, concepts and types of budget, revenue and public expenditure, spending on personnel, limitations on the Law of Fiscal Responsibility and demonstrating the limitation of expenditure on staff in managing municipal public. Finally it is a field of study showing the accounting knowledge of staff working in various fields of accounting, finance, and bidding in the Executive Branch of the Catolé of Rocha-PB to the standards and legal procedures. This work was developed with the purpose of verifying the limitation of expenditure on staff in the management of municipal public Catolé of Rocha-PB and to serve as embasamento theoretical development of future research, may also collaborate using as a work in the implementation of municipal management, As well as compliance with the laws governing the public Accounts to better manage their resources.

Keywords: Accounting. Expenditure on personnel. Law of Fiscal Responsibility.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Limites para Despesa com Pessoal - União.....	47
Tabela 2	Limites para Despesa com Pessoal - Estados.....	47
Tabela 3	Limites para Despesa com Pessoal - Municípios.....	47
Tabela 4	Demonstrativo da Despesa com Pessoal em Relação a Receita Corrente Líquida ano 2005.....	55
Tabela 5	Demonstrativo da Despesa com Pessoal em Relação a Receita Corrente Líquida ano 2006.....	56
Tabela 6	Demonstrativo da Despesa com Pessoal em Relação a Receita Corrente Líquida ano 2007.....	57
Tabela 7	Demonstrativo da Apuração da Receita Corrente Líquida ano 2005.....	58
Tabela 8	Demonstrativo da Apuração da Receita Corrente Líquida ano 2006.....	59
Tabela 9	Demonstrativo da Apuração da Receita Corrente Líquida ano 2007.....	60

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Periodicidade de Publicação Bimestral.....	51
Quadro 2	Prazo para Publicação.....	51
Quadro 3	Nomenclatura do Anexo do Relatório de Gestão Fiscal.....	53

LISTRA DE GRÁFICOS

Gráfico 1	Receita Corrente Líquida.....	64
Gráfico 2	Despesa com Pessoal.....	64
Gráfico 3	Informações Econômica e Financeira de Acordo com a Lei 4.320/64.....	65
Gráfico 4	Instrumento de Transparência de Acordo com LRF.....	66
Gráfico 5	Participação do Contador no Levantamento do Orçamento Público.....	67
Gráfico 6	O Propósito da LRF.....	68
Gráfico 7	Demonstrativos Contábeis.....	69

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

CF	Constituição Federal
CTN	Código Nacional Tributário
FUNDEB	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação
FUNDEF	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
PPA	Plano Plurianual
RCL	Receita Corrente Líquida
RREO	Relatório Resumido de Execução Orçamentária
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
ART.	Artigo

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	16
1.1 Caracterização do Problema.....	17
1.2 Justificativa.....	18
1.3 Objetivos.....	18
1.3.1 Objetivo Geral.....	18
1.3.2 Objetivos Específicos.....	19
2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	20
2.1 Natureza da pesquisa.....	20
2.2 Classificação da pesquisa.....	20
2.2.1 Classificação quanto aos objetivos.....	20
2.2.2 Classificação quanto aos procedimentos.....	21
2.3 Método de pesquisa.....	21
2.4 Área da pesquisa.....	22
2.5 Instrumentos de coletas de dados.....	22
3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	23
3.1 História da Contabilidade.....	23
3.2 Contabilidade e campo de aplicação.....	24
3.3 Objetivo da Contabilidade Pública.....	25
3.4 Controle nas entidades públicas.....	26
3.5 Regime contábil.....	27
3.6 Sistemas contábeis.....	28
3.6.1 Sistema orçamentário.....	28
3.6.2 Sistema financeiro.....	28
3.6.3 Sistema patrimonial.....	29
3.6.4 Sistema de compensação.....	29
3.7 Orçamento público.....	30
3.7.1 Princípios orçamentários.....	31
3.7.2 Tipos de orçamentos.....	31
3.7.3 Processo de planejamento-orçamento.....	32
3.7.3.1 Plano Plurianual.....	32
3.7.3.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias.....	33
3.7.3.3 Lei Orçamentária Anual.....	34
3.8 Receita pública.....	35
3.8.1 Processamento da receita pública.....	37
3.8.2 Estágios da receita pública.....	38
3.9 Despesa pública.....	38
3.9.1 Processamento da despesa pública.....	41
3.9.2 Estágios da despesa.....	42
3.10 Lei de Responsabilidade Fiscal.....	43
3.11 Despesa com pessoal.....	45
3.11.1 Os Limites para despesa com pessoal.....	46
3.11.2 Apuração dos limites.....	48
3.12 Transparência da gestão fiscal.....	49
3.12.1 Relatórios contábeis de acordo com Lei de Responsabilidade Fiscal.....	50
3.12.1.1 Relatório resumido da execução orçamentária.....	50
3.12.1.2 Relatório de gestão fiscal.....	52
3.13 Demonstrativos da despesa com pessoal e da receita corrente líquida.....	54
3.13.1 Demonstrativo da despesa com pessoal em relação a receita corrente líquida ano 2005.....	55
3.13.2 Demonstrativo da despesa com pessoal em relação a receita corrente líquida ano 2006.....	56
3.13.3 Demonstrativo da despesa com pessoal em relação a receita corrente líquida ano 2007.....	57
3.13.4 Demonstrativo da apuração da receita corrente líquida de 2005.....	58

3.13.5 Demonstrativo da apuração da receita corrente líquida de 2006.....	59
3.13.6 Demonstrativo da apuração da receita corrente líquida de 2007.....	60
3.13.7 Análise da apuração da despesa com pessoal e da receita corrente líquida no exercício financeiro de 2005.....	61
3.13.8 Análise da apuração da despesa com pessoal e da receita corrente líquida no exercício financeiro de 2006.....	61
3.13.9 Análise da apuração da despesa com pessoal e da receita corrente líquida no exercício financeiro de 2007.....	62
3.13.10 Análise geral do resultado da apuração da despesa e da receita corrente líquida nos exercícios financeiros dos anos 2005 a 2007.....	63
4 ANÁLISES DOS RESULTADOS.....	65
4.1 Informações econômicas e financeiras de acordo com a Lei 4.320/64.....	65
4.2 Instrumento de transparência de acordo com a LRF.....	66
4.3 Participação do contador no levantamento do orçamento público.....	67
4.4 O propósito da LRF.....	68
4.5 Demonstrativos contábeis.....	69
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	71
REFERÊNCIAS.....	73
ANEXO	77

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade Pública constitui um dos mais nobres ramos da Ciência Contábil. Ela veio enaltecer a gestão dos recursos públicos. No Brasil é disciplinada pela Lei 4.320/64 que institui normas gerais de Direito Financeiro na elaboração dos balanços da União, dos Estados e dos Municípios. A sua função é estudar, controlar atos e fatos administrativos e econômicos gerados no patrimônio da entidade pública, além de proporcionar o registro e acompanhamento permanente da situação da entidade. A Contabilidade Pública funciona como principal ferramenta para a tomada de decisão com relação ao patrimônio da entidade.

A Contabilidade pública fornece subsídios necessários aos gestores públicos para uma gestão com responsabilidade e transparência. Caberá à classe contábil oferecer aos gestores todo conhecimento técnico e as informações necessárias para orientá-los na tomada de decisões.

Com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) (Brasil, 2000), a área conquistou maior visibilidade na sociedade, no tocante ao planejamento, controle e verificação dos gastos públicos.

A limitação das despesas com pessoal na gestão pública é um assunto que vem contribuir para o equilíbrio das contas públicas e aumentar a responsabilidade do gestor que passará a seguir limites e regras claras para conseguir administrar as finanças de maneira transparente. Por ser um assunto abrangente e pouco se encontrar na literatura brasileira sobre ele, requer um estudo mais detalhado, com fundamentos legais. Um dos aspectos importantes que gera debate entre acadêmicos e estudiosos da área contábil é a fixação dos limites para as despesas com pessoal, tendo em vista que é um dos dispositivos legais configurados na Lei de Responsabilidade Fiscal, que objetiva demonstrar o quanto os entes públicos estão autorizados a gastar com os ativos, os inativos e pensionistas. O fato é que seus reflexos provocam impactos bastante significantes nas finanças públicas, com a eficiência, a eficácia e a transparência nas demonstrações contábeis. A limitação imposta na LRF trouxe inúmeras correções às más administrações, dando chances para os administradores trabalharem em função da sociedade, deixando de gastar a maior parte dos recursos com a folha de pagamento.

Dentro desse contexto, o presente estudo objetiva evidenciar a importância da Contabilidade na Gestão Pública no Município de Catolé do Rocha-PB em relação à limitação da despesa

com pessoal, tendo em vista a relevância deste para os futuros profissionais da área contábil, contribuindo para uma melhor transparência dos gastos públicos.

Este trabalho encontra-se dividido em cinco capítulos, além das referências e anexos. Nos capítulos são ressaltados os seguintes aspectos:

No capítulo 1, introdução aborda os aspectos iniciais, focando a caracterização do problema da pesquisa, justificando a sua importância, os objetivos estabelecidos.

No capítulo 2, trata dos procedimentos metodológicos com a natureza da pesquisa, classificação da pesquisa, método da pesquisa, área da pesquisa e instrumentos de coletas de dados.

No capítulo 3, a Fundamentação Teórica relata estudos sobre a História da Contabilidade; Contabilidade e Campo de aplicação; Objetivo da Contabilidade Pública; Controles das Entidades Públicas; Regime Contábil; Sistemas Contábeis; Orçamento Público; Receita Pública; Despesa Pública; Lei de Responsabilidade Fiscal; Despesa com Pessoal; Transparência da Gestão Fiscal; e os Demonstrativos da Despesa com Pessoal e da Receita Corrente Líquida.

A Análise dos Resultados está no capítulo 4 no qual se faz uma pesquisa de campo no Poder Executivo Municipal de Catolé do Rocha-PB, nos setores de Contabilidade, finanças e licitação, avaliando o conhecimento contábil dos profissionais que atuam na área.

No capítulo 5 as Considerações Finais sobre o trabalho realizado, nas quais se constata o alcance do objetivo da pesquisa.

1.1 Caracterização do problema

A sociedade, hoje, mais instruída, cobra de seus gestores públicos a aplicação correta dos recursos que deixam de ser aplicados em educação, saúde, obras sociais e obras públicas, que na maioria dos municípios é uma problemática constante.

Com as mudanças causadas nos municípios depois da LRF estabelecida, faz-se necessário relacionar os principais problemas enfrentados pelos gestores públicos. Devido ao grande impacto causado, é necessário identificar os problemas que mais afetam o município frente à realidade da limitação das despesas com pessoal.

Do acima exposto, surge o questionamento.

Qual a importância da Contabilidade na evidenciação da limitação da despesa com pessoal no Município de Catolé do Rocha-PB?

1.2 Justificativa

Justifica-se esta pesquisa pela relevância do tema que a cada ano ganha mais ênfase entre os estudiosos e pesquisadores da Área Contábil e que de certa forma tem incentivado aos gestores públicos a se capacitarem, afim de que se cumpra o que determina a Lei, o que os torna cada vez mais eficientes e eficazes em sua gestão, pois a falta de controle nos gastos públicos, em especial no pessoal, permite que os tornem maus administradores, por utilizarem de forma inadequada os recursos públicos.

Neste intuito, tem-se como princípio aprofundar um estudo sobre o conhecimento contábil dos profissionais que trabalha nos setores de contabilidade, finanças e licitação, com a finalidade de conhecer as normas e procedimentos legais, para apresentar o que a lei determina especificamente aos municípios e observar o real controle nas despesas dos recursos públicos, em especial a despesa com pessoal tomando como base o Município de Catolé do Rocha-PB.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

O objetivo geral desta investigação científica é buscar subsídios que comprovem a importância da Contabilidade na evidenciação da limitação da despesa com pessoal na gestão pública no Município de Catolé do Rocha-PB.

1.3.2 Objetivos específicos

- a) Apresentar, através de pesquisa bibliográfica, conceitos de Contabilidade Pública e os tratamentos disciplinados pelas leis que regem essa atividade;
- b) Identificar os conceitos e tipos de orçamento, receitas e despesas públicas, despesa com pessoal e as limitações da Lei de Responsabilidade Fiscal;
- c) Examinar os demonstrativos que limitam as despesas com pessoal na gestão pública no Município de Catolé do Rocha-PB;
- d) Analisar a importância da Contabilidade na evidenciação da limitação da despesa com pessoal na gestão pública do Poder Executivo de Catolé do Rocha-PB.

2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A operacionalização da metodologia da pesquisa, em conformidade com Beuren *et al* (2003), reportou-se às três categorias de tipologia de pesquisa: quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema. Neste item abordou-se além dessas tipologias, os meios utilizados no desenvolvimento desta pesquisa.

2.1 Natureza da pesquisa

A natureza da pesquisa foi de caráter quantitativo através do emprego de instrumentos estatísticos, com usos de percentuais, tanto na obtenção quanto no tratamento dos dados, com a caracterização que Richardson (1999, p. 70) faz ao afirmar que:

Pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc.

2.2 Classificação da pesquisa

2.2.1 Classificação quanto aos objetivos

Segundo Gonsalves (2001, p. 65), "a pesquisa exploratória é aquela que se caracteriza pelo desenvolvimento e esclarecimento de idéias, com objetivo de oferecer visão panorâmica, uma primeira aproximação a um determinado fenômeno que é pouco explorado". Gil (1999) acrescenta ainda, que a pesquisa exploratória é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral acerca de determinado assunto.

Neste sentido, a pesquisa quanto aos objetivos, foi classificada como exploratória. Busca-se conhecer o assunto com maior profundidade, tornando-o mais claro.

2.2.2 Classificação quanto aos procedimentos

Os procedimentos na pesquisa científica referem-se à maneira pela qual se conduz o estudo e, portanto, se obtém os dados. No presente estudo foram utilizados as pesquisas bibliográfica e documental.

A pesquisa bibliográfica se deu mediante coleta de material já elaborado e publicado sobre o tema da pesquisa como teses, dissertações, monografias, artigos eletrônicos, livros, revistas e internet.

Conforme Marconi e Lakatos (2002, apud Beuren, 2003) a pesquisa bibliográfica possibilita não só resolver os problemas já conhecidos, mas também explorar novas áreas onde os problemas ainda não se cristalizaram suficientemente.

Na definição de Lopes (2006, p. 220), a pesquisa documental ou de fontes primárias "são documentos de primeira mão, provenientes dos próprios órgãos que realizam a observação. Englobam todos os materiais, ainda não elaborados, escritos ou não, que podem servir como fonte de informação para a pesquisa científica".

Como pesquisa documental foram utilizados os documentos constantes na Prefeitura Municipal tais como: Balanço Geral do Município de Catolé do Rocha, os demonstrativos contábeis como o relatório de gestão fiscal (RGF) e relatório resumido da execução orçamentária (RREO).

2.3 Método de pesquisa

O método científico é o conjunto de processo ou operações mentais que se devem empregar na investigação. Os métodos que se fornecem às bases lógicas às investigações são: dedutivo, indutivo, hipotético-dedutivo, dialético e fenomenológico (GIL, 1995, MARCONI, LAKATOS, 1993, apud SOUZA, FIALHO, OTANI, 2007).

O método dedutivo, peculiar das ciências exatas é um procedimento sistemático de investigação, o qual envolve vários passos seqüenciais, a saber: identificação de um problema, formulação de uma hipótese, estudos pilotos, obtenção de dados. (HENDRICK, VERCRUYSSSEN, 1999, *apud* SOUZA, FIALHO, OTANI, 2007).

O método científico utilizado na pesquisa foi o dedutivo.

2.4 Área da pesquisa

A pesquisa em tela foi desenvolvida no município de Catolé de Rocha no Estado da Paraíba no Poder Executivo Municipal nos setores de contabilidade, finanças e licitação, conforme Anexo.

2.5 Instrumentos de coleta de dados

Os dados coletados se deram através de um questionário estruturado com perguntas objetivas, que foram respondidas por meio de uma entrevista informal nos setores de contabilidade, finanças e licitação no Poder Executivo Municipal de Catolé do Rocha-PB, avaliando o conhecimento contábil dos que trabalham na área.

3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

3.1 História da Contabilidade

A Contabilidade surgiu para atender a necessidade de avaliar a riqueza do homem, bem como os acréscimos e decréscimos dessa riqueza em uma época em que ainda não existiam números, escrita ou moeda. (IUDÍCIBUS e MARION 1999).

Há cerca de 20.000 anos, o homem já registrava os fatos das riquezas em contas de forma primitiva. As mais remotas manifestações do pensamento contábil são as contas primitivas, que identificavam os objetos (por meio de figuras) e a quantidade desses mesmos objetos (geralmente por riscos ou sulcos) como meios patrimoniais (SÁ, 1997).

A origem da Contabilidade mereceu diversas divisões, de acordo com os diversos estudiosos e divide-se em quatro períodos distintos: A Contabilidade Empírica, que vai de cerca de 8.000 anos atrás até 1202 de nossa era; A Sistematização da Contabilidade, que vai de 1202 a 1494; A Literatura da Contabilidade, que vai de 1494 a 1840; e a Contabilidade Contemporânea, que vai de 1840 até aos nossos dias (GESBANHA, 2008).

O primeiro livro impresso que trata da contabilidade foi o de um Frei Franciscano chamado Luca Paccioli, intitulado *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*, publicado em Veneza, em 1494 (HENDRIKSEN e VAN BREDA 1999).

No Brasil, a Contabilidade aparece, de acordo com Schmidt (2000, p. 203), "no reinado de D. João VI, quando da instalação de seu governo provisório, em 1808, ao publicar um alvará obrigando os Contadores Gerais da Real Fazenda a aplicarem o método das partidas dobradas na escrituração mercantil".

Algumas décadas mais tarde, em 1850, é promulgada a Lei que institui o Código Comercial, que tornou obrigatória a escrituração contábil e a elaboração anual dos Balanços Gerais, compostos dos bens, direitos e obrigações das empresas comerciais. A instituição do Código Comercial coincide com a saída da era da estagnação da Contabilidade. Com a queda do Imperador D. Pedro II e conseqüente proclamação da República em 1889, é aprovado no Brasil, o Código de Contabilidade da União e em 1940 pelo Decreto-lei nº. 2.416, de 17 de julho foi regulamentada a elaboração e execução dos orçamentos e balanços dos estados e municípios determinando um modelo-padrão de balanços para

essas entidades públicas. Instrumentos estes, substituídos pela Lei Complementar nº. 4.320/64, de 17 de março de 1964, que vigora até nossos dias (SLOMSKI, 2003).

De acordo com Slomski (2003 p. 26) alguns autores argumentam:

Até que a humanidade não teria progredido ao ponto de moldar nosso mundo atual se não tivesse havido a invenção da contabilidade por partidas dobradas, pois ela criou uma base para o desenvolvimento do capitalismo privado, gerador da riqueza que sustentou o artista, o músico, o religioso e o escritor, etc.

Como relata Ludicibus, (1997, p. 31): "A essencialidade e, por que não dizer, a extraordinária beleza desta nobre e antiga disciplina são por poucos reconhecidas e estes poucos são normalmente, pessoas de grandes experiências e descortino."

3.2 Contabilidade Pública e campo de aplicação

De acordo com Andrade (2002, p. 27), define-se:

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

Assim, entende-se que a Contabilidade Pública é o ramo da Contabilidade que registra, apura e demonstra a execução dos orçamentos, evidenciando o patrimônio e suas variações, proporcionando o acompanhamento da situação da entidade pública.

Para Jund (2006, p. 440) Contabilidade Pública:

É o ramo ou especialização da ciência contábil que amplia, na Administração Pública, as técnicas de registros e avaliações contábeis em consonância com as normas gerais do Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

A Contabilidade Pública foi regulamentada no Brasil pela Lei Complementar nº. 4.320 de 17 de março de 1964, estatui normas gerais de Direito Financeiro, na elaboração e controle dos orçamentos, dos balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

O seu campo de aplicação segundo Jund (2006, p. 441)

Aplica-se a Contabilidade Pública, especificamente aos seguintes órgãos e entidades integrantes da Administração Direta e Indireta, conforme a seguir: Administração Direta: Poder Executivo: União, Estados, Municípios, Ministério e Secretarias. Poder Legislativo: União, Estados, Municípios, incluindo tribunal de contas. Poder Judiciário: União, Estados, incluindo Tribunal de Contas. Administração Indireta: Autarquias, incluindo as Agências Reguladoras, Fundações Públicas, Empresas Dependentes.

Assim, o campo de aplicação será portanto, o Orçamento dessas entidades públicas e seus patrimônios, visando o controle.

3.3 Objetivo da Contabilidade Pública

Na definição de Jund (2006, p. 440) a Contabilidade Pública tem por objetivo “a captação, o registro, o acúmulo, o resumo e a interpretação dos fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno e suas autarquias, por meio de metodologia especialmente concebida para tal fim”.

De acordo com a Lei 4.320/64 no seu art. 83 define o objetivo Contabilidade Pública em “evidenciar perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”.

Entende-se assim, que o objetivo da Contabilidade Pública é o de fornecer informações no acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, levantamentos dos balanços gerais e análise e interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

3.4 Controle nas entidades públicas

O controle das entidades pública segundo Slomski (2003) têm duplo controle: controle interno e o controle externo. O controle interno nas entidades públicas, ressalvadas as competências dos Tribunais de Contas ou órgãos equivalentes, a tomada de contas dos agentes responsáveis por bens ou dinheiro público, é realizada ou dirigida pelos serviços de contabilidade.

No artigo 74 § 1º da Constituição Federal estabelece: "Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária". A mesma medida serve para os municípios em relação aos Tribunais de Contas que tem o dever de fiscalizar. Os responsáveis pelo controle interno, não podem omitir-se ou simplesmente calar diante de irregularidades cometidas, tornando-se solidário também em suas conseqüências administrativas e penais. Assim, cabe ao controle interno oferecer o apoio necessário e indispensável para que o controle externo possa melhor exercer suas atividades.

O autor supracitado em referências as entidades públicas como também nas privadas, evidencia que o controle externo é exercido de várias maneiras, diretamente pela sociedade, no acompanhamento de obras e serviços, ou de forma indireta, pela promotoria pública ou pelo poder legislativo. A fiscalização contábil, financeira e orçamentária será exercida pelo Congresso Nacional. Na União terá como órgão auxiliar na fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, o Tribunal de Contas da União, nos termos da Carta Constitucional de 1988 nos arts. 70, e 75.

Na Constituição Federal de 1988 nos artigos de nº. 31, 70, e 75 discorre sobre a fiscalização exercida cabendo a Constituição dos Estados, do Distrito Federal, e a Lei Orgânica dos Municípios dispor sobre os Tribunais de Contas como órgão auxiliar para fiscalização.

3.5 Regime contábil

Para Araújo e Arruda (2006, p. 52) denomina-se regime contábil “o processo pelo qual o orçamento e os demais fatos administrativos mensuráveis em moeda, que afetam o patrimônio governamental, são contabilizados”.

Regime contábil é utilizado segundo Andrade, (2002, p. 29), para “consolidar alguns Princípios e Convenções Contábeis geralmente aceitos, no tocante às premissas básicas adotadas no momento da escrituração contábil, a fim de resguardar a transcrição da realidade do fato contábil”.

Dessa forma, com base nessas doutrinas, o regime contábil evidencia um procedimento adotado na realização da contabilização dos fatos contábeis estabelecendo diretrizes nas variações e alterações que afetam o patrimônio governamental.

Conforme Araújo e Arruda, (2006, p. 52), são dois os regimes contábeis aceitos pela doutrina contábil:

Regime de caixa: modalidade que considera para a apuração do resultado do exercício apenas os pagamentos e recebimentos em espécie ocorridos efetivamente no exercício. **(grifo dos autores)**

Regime de competência: modalidade que considera os fatos contábeis ocorridos durante o exercício para fins de apuração dos seus resultados. **(grifo dos autores)**

Nesse entendimento, para o regime de caixa são consideradas receitas e despesas do exercício, tudo o que for recebido ou pago durante o exercício financeiro, mesmo que se trate de receitas e despesas referentes a exercícios anteriores e no regime de competência, as receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do exercício financeiro independentemente de recebimento ou pagamento.

O regime contábil adotado para a Contabilidade Pública no Brasil é o regime misto, regime de caixa para as receitas e regime de competência para as despesas.

De acordo com o art. 35, inciso I e II da Lei nº. 4.320/64: “Pertencem ao exercício financeiro: as receitas nele arrecadadas e as despesa nele legalmente empenhadas”. O primeiro inciso representa o regime de caixa às receitas nele arrecadadas e o segundo o regime de competência às despesas nele legalmente empenhadas.

A LRF regulamenta o regime contábil misto ao estabelecer que além de obedecer as demais normas de Contabilidade Pública, a escrituração das contas públicas deverá observar no art. 50 no inciso II o seguinte: "a despesa e assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa".

3.6 Sistemas contábeis

A Contabilidade Pública segundo a Lei 4.320/64 é estruturada em quatro sistemas contábeis distintos, porém interagem entre si, objetivando o acompanhamento orçamentário, financeiro e patrimonial e de compensação.

3.6.1 Sistema orçamentário

A Contabilidade Pública é basicamente orçamentária, ou seja, o registro contábil da receita e despesa é feito de acordo com as especificações da Lei de Orçamentos e dos créditos adicionais. Desse modo, deve evidenciar nos seus registros o montante dos créditos orçamentários, a despesa orçamentária empenhada e realizada, a conta dos créditos orçamentários e as dotações orçamentárias disponíveis. (SLOMSKI, 2003).

Desse modo, o sistema orçamentário visa o controle do orçamento público, evidenciando a arrecadação de receitas (previsão) e sua execução (valores efetivamente recolhidos) e a fixação das despesas que são definidas com base na estimativa e execução de receitas. Entende-se assim que o sistema orçamentário apresenta resultados como: A previsão e execução da receita orçamentária e a fixação e execução da despesa orçamentária.

3.6.2 Sistema financeiro

Segundo Kohama (2006), o sistema financeiro engloba todas as operações que resultem débitos e créditos de natureza financeira, das compreendidas e não compreendidas na

execução orçamentária, que serão objetos de registro contábil apresentando no final do exercício o resultado apurado.

Assim, o sistema financeiro registra os ingressos de receitas e os desembolsos de despesa, quer orçamentária da entidade pública, quer extra-orçamentária movimentação de recursos de outras entidades ou de terceiros que apenas transitam pelos cofres públicos, formando assim, entradas e saídas que se compensam reciprocamente. O balanço financeiro é elaborado ao final do exercício, é a demonstração do fluxo de caixa da entidade pública. Pode-se dizer que o sistema financeiro abrange todos os ingressos e dispêndios de natureza financeira orçamentária e extra-orçamentária.

3.6.3 Sistema patrimonial

Segundo a Lei 4.320/64 no seu art. 94 em relação ao sistema patrimonial “haverá registros analíticos de todos os bens de caráter permanente com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração”. Desse modo, o sistema patrimonial procura registrar as entradas e saídas dos componentes do ativo permanente, compreendendo as contas relativas aos bens, direitos e obrigações das entidades públicas, e após o encerramento do exercício, duas demonstrações são realizadas, o balanço patrimonial e a demonstração das variações patrimoniais, permitindo avaliar o desempenho da administração do Patrimônio Público.

3.6.4 Sistema de compensação

O sistema de compensação registra e movimenta as contas representativas de direitos e obrigações decorrentes de contratos, convênios ou ajustes. A Lei 4.320/64 no seu art. 105 o considerou como contas de compensação e quando forem elaborados os balanços no final do exercício, os saldos de suas contas serão incluídos no balanço do sistema patrimonial (KOHAMA, 2006).

3.7 Orçamento público

O orçamento público é a lei de iniciativa do Poder Executivo, regido pela Constituição Federal e leis complementares. Segue os princípios orçamentários, onde o processo de planejamento-orçamento é ligado pelo Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e pela Lei Orçamentária Anual. (SLOMSKI, 2003).

Segundo Araújo e Arruda, (2006, p. 66) orçamento público é:

A Lei de iniciativa do Poder Executivo e aprovado pelo Poder Legislativo, que estima a receita e fixa a despesa para o exercício financeiro, que, nos termos do art. 34 da Lei 4.320/64, coincidirá com o ano civil. Essa Lei deve ser elaborada por todas as esferas de governo em um exercício para, depois de devidamente aprovada, vigorar no exercício seguinte.

Assim, entende-se que o orçamento público consiste no objetivo de estimar a receita e fixar a despesa na administração pública, evidenciando assim a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo para vigorar no exercício seguinte.

No entendimento de Slomski (2003, p. 304) o orçamento público é:

Uma lei de iniciativa do Poder Executivo que estabelece as políticas públicas para o exercício a que se referir; terá como base o plano plurianual e será elaborado respeitando-se a lei de diretrizes orçamentárias aprovada pelo Poder Legislativo. E seu conteúdo básico será a estimativa da receita e a autorização (fixação) da despesa, e será aberto em forma de partidas dobradas em seu aspecto contábil.

Desta forma, o orçamento público representa o meio pelo qual o poder público fixa as despesas que pretende realizar em um determinado período com base nas receitas que espera receber neste mesmo intervalo de tempo, que é de geralmente um ano. Assim, quando o poder público fixa suas despesas, ele está fixando os objetivos que a administração pública pretende alcançar para atender as necessidades da população. Nesse sentido, o orçamento pode ser visto como um instrumento de controle ou caminho pelas quais diversas políticas são implementadas e seus objetivos são alcançados.

3.7.1 Princípios orçamentários

Os princípios orçamentários estão definidos na Constituição Federal, na Lei de nº.4.320/64, no Plano Plurianual e na Lei de Diretrizes Orçamentárias, onde são estabelecidos os fundamentos da transparência orçamentária e os princípios que devem ser seguidos para elaboração e controle do orçamento.

Os princípios básicos são encarados de forma divergente por partes de alguns doutrinadores que têm o conhecimento da matéria. Neste estudo serão considerados apenas três princípios em conformidade com a Lei 4.320/64 art. 2º. "A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo, obedecida os princípios da unidade, universalidade e anualidade".

O princípio da Unidade define que toda a estimativa de receita e despesa da Administração Pública esteja registrada em um único orçamento. Dessa forma, cada entidade de direito público deve apresentar um único orçamento, fundamentado em uma política orçamentária uniforme.

O Princípio da Universalidade está estabelecido na Lei 4.320/64 nos artigos 3º, 4º, e 6º. Na qual deverá compreender todas as receitas e despesas necessárias à manutenção aos serviços públicos.

O Princípio da Anualidade ou denominado Periodicidade, estabelece que a previsão das receitas e a fixação das despesas devem se referir a um exercício financeiro, que corresponde ao ano fiscal. Dessa forma, à cada exercício, o Poder Executivo terá que solicitar uma nova autorização ao Poder Legislativo para arrecadar e cobrar tributos aplicando os recursos obtidos.

3.7.2 Tipos de orçamentos

Silva (2004) enfatiza que é a característica que determina a maneira pela qual o orçamento é elaborado, dependendo do regime político vigente, e os orçamentos variam segundo a forma de governo.

Segundo Silva (2004 p. 44) são três os tipos de orçamento:

Legislativo: é o orçamento cuja elaboração, votação e aprovação é da competência do Poder Legislativo, cabendo ao Executivo sua execução. Esse tipo é utilizado em países parlamentarista; **(grifo do autor)**

Executivo: é o orçamento cuja elaboração, aprovação, execução e controle é da competência do Poder Executivo. É utilizado em países onde impera o poder absoluto; **(grifo do autor)**

Misto: é o orçamento elaborado e executado pelo Poder Executivo, cabendo ao Poder Legislativo sua votação e controle. Esse tipo é utilizado pelos países em que as funções legislativas são exercidas pelo Congresso ou Parlamento, sendo sancionado pelo Chefe do Poder Executivo. Esse é o tipo utilizado no Brasil. **(grifo do autor)**

Assim, no Brasil é adotado o orçamento misto no qual é elaborado e executado pelo Poder Executivo, encaminhado ao Congresso Nacional para apreciação e votação. Após a sua aprovação encontra-se apto a ser executado pelo Executivo e controlado pelo Legislativo.

3.7.3 Processo de planejamento-orçamento

Descrevendo Kohama (2006) sobre o assunto de Processo de Planejamento-Orçamento, também conhecido no Brasil como Sistema de Planejamento Intergrado, consubstancia-se nos seguintes instrumentos:

- Plano Plurianual (PPA);
- Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO);
- Lei Orçamentária Anual (LOA).

3.7.3.1 Plano Plurianual

O PPA de acordo com Kohama (2003, p. 35) é entendido como:

Um plano de médio prazo, através do qual se procura ordenar as ações do governo que levem ao atingimento dos objetivos e metas fixados para um período de quatro anos, ao nível do governo federal, e também de quatro anos ao nível dos governos estaduais e municipais.

Entendendo dessa forma, o PPA, principalmente nos municípios, serve de instrumento de planejamento das ações do governo, expressando os objetivos e metas a serem alcançados pelo Governo.

Ressaltando o assunto, Medeiros (2002) fala que o PPA orienta a elaboração da LDO e da LOA, conforme está estabelecido na Constituição Federal e na LRF, conferindo-lhe a plurianualidade.

3.7.3.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias

A LDO está estabelecida no art. 165 no § 2º. da Constituição Federal que compreenderá:

As metas e prioridades da administração pública federal, estadual, e municipal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente; orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Segundo Kohama (2006), a LDO tem a finalidade de direcionar a elaboração dos orçamentos anuais, compreendendo os orçamentos fiscais, de investimento das empresas, da seguridade social, para adequá-los às metas, diretrizes, objetivos da administração pública, estabelecidos no PPA.

Entretanto, segundo Slomski (2003, p 305) a LRF no seu art. 4º. dispõe sobre o que rege o § 2º. do art. 165 da Constituição Federal, cabendo a LDO dispor sobre:

Equilíbrio entre receitas e despesa;
Critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses previstas na alínea b do inciso II do art. 4º. no art. 9º. e no inciso II do § do art. 31 da LRF;
Normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;
Demais condições e exigências para transferência de recursos a entidades públicas e privadas.

Conforme Costa e Valverde (2002) a LDO é o elo entre o PPA, que funciona como um plano de Governo e LOA, que serve de instrumento para viabilizar a execução dos programas governamentais. E ainda, a LDO tem como funções principais selecionar, dentre os

programas incluídos no PPA, aqueles com prioridades na execução do orçamento subsequente.

Em conformidade com § 1º. art. 4º. da LRF, integrará o projeto da LDO: "Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativos a receitas e despesas, resultados nominais e primários e montantes da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes" e segundo Kohama (2006, p. 37), o Anexo de Metas Fiscais conterá ainda "avaliação das metas do ano anterior, metas anuais à evolução do patrimônio líquido nos três últimos exercícios, a avaliação da situação financeira atuarial dos regimes gerais de previdência social e próprio dos servidores públicos".

No § 3º. art. 4º. da referida Lei, a LDO conterá Anexo de Riscos Fiscais: "onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem".

Assim, entende-se que o Anexo de Metas Fiscais verifica o planejamento de receitas e controle das despesas públicas para alcançar e manter o equilíbrio fiscal e o Anexo de Riscos Fiscais, resguarda o equilíbrio das contas públicas.

De acordo com a Constituição Federal de 1988 art. 165 § 2º. "O projeto da LDO é elaborado pelo Poder Executivo e encaminhado ao Legislativo para ser aprovado até o final do primeiro semestre de cada ano".

3.7.3.3 Lei Orçamentária Anual

Segundo Kohama, (2006), a elaboração da LOA vem viabilizar e concretizar o que foi planejado no PPA para transformar em realidade as ações a serem executadas, visando os objetivos determinados na LOA.

A LOA compreenderá conforme a Constituição Federal de 1988 no art. 165 § 5º, I, II, III.

- I – O orçamento fiscal referente aos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público;
- II – O orçamento de investimento das empresas em que o Estado, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto,

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

Slomksi (2003, p. 307) enfatiza: “a Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho”.

Assim, a LOA serve como um plano de trabalho para o exercício a que se refere, mostrando um conjunto de ações para realização, com a finalidade de atender nos recursos necessários à execução para uma melhor assistência e bem estar da sociedade.

3.8 Receita pública

Andrade (2002, p.61) define receita pública como:

Todo e qualquer recolhimento aos cofres públicos em dinheiro ou outro bem representativo de valor que o governo tem direito de arrecadar em virtude de leis, contratos, convênios e quaisquer outros títulos, de que seja oriundo de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença ou caso figure como depositário dos valores que não lhe pertençam. É, pois, o conjunto de ingressos financeiros, provenientes de receitas orçamentárias ou próprias e receitas extra-orçamentárias ou de terceiros, que produzirão acréscimos ao patrimônio da instituição, seja União, Estados, Municípios ou Distrito Federal, suas autarquias e fundações.

Entende-se assim como receita pública um conjunto de recursos entregue aos cofres públicos através de cobranças de tributos e taxas da entidade que constitui em recursos próprios, pertencentes ao Estado (receitas orçamentárias), ou quando configure como depositário dos valores que não lhe pertencem (extra-orçamentária), produzindo assim acréscimos ao Patrimônio da entidade, seja em qualquer uma dos entes públicos. Pode-se dizer que todo e qualquer ingresso aos cofres públicos caracteriza uma receita pública que o Governo tem o direito de arrecadar em virtude de Lei, sendo considerados como receita pública os ingressos que integram o Patrimônio.

Conforme o pensamento doutrinário de Slomski (2003), a receita pública distingue-se em receita orçamentária e extra-orçamentária. Na orçamentária, a receita pertence à entidade e classifica-se economicamente em receitas correntes e de capital, enquanto que a extra-orçamentária são recursos de terceiros que transitam pelos cofres públicos.

Andrade (2002 p. 61) acrescenta ainda algumas considerações:

As receitas públicas, por convenção contábil, são vislumbradas por regime de caixa, enquanto as despesas públicas o são por regime de competência. Depara-se, ainda, com os chamados fatos modificativos e permutativos, os quais passam, na contabilidade pública, impreterivelmente pelo resultado do exercício, por meios das contas das Variações Ativas e Passivas.

No tocante a receita orçamentária, de acordo com Angélico (2006, p. 44) "é aquela que, devidamente discriminada na forma do Anexo nº. 3 da Lei 4.320/64, integra o orçamento público. São os tributos, as rendas, as transferências, as alienações, os retornos de empréstimos e as operações de crédito por prazo superior a doze meses". A referida Lei em seu art. 11 classifica a receita orçamentária em "Receitas Correntes e Receitas de Capital".

Assim Jund (2006. p.149) define as receitas correntes com base no § 1º. do art. 11 da Lei 4.320/64 da seguinte forma:

São recursos recebidos de pessoas de direito público ou privado destinado aos gastos correntes ou de consumo, obtidos nas transações efetivas pelas entidades da Administração Pública que não resultem em "sacrifício patrimonial", ou seja, são recursos obtidos por meio das receitas efetivas, derivadas ou originárias tais como: a tributária, patrimonial, industrial, transferências correntes entres outras relacionadas na legislação.

De acordo com o § 2º. art. 11 da Lei 4.320/64 as Receitas de Capital são:

As provenientes da realização de recursos financeiros oriundos da constituição de dívidas; da conversão, em espécie, em bens e direitos, os recursos recebido de outras pessoas de direito público ou privado destinado a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do orçamento.

Entende-se que receitas de capital são derivados da obtenção de recursos financeiros, constituindo-se em meios para atingir a finalidade principal do órgão ou entidade, visando as atividades operacionais do ente.

As receitas extra-orçamentárias são conceituadas como aquelas que não integram o orçamento público. São classificadas em contas financeiras adequadas, existentes no plano de contas de entidade. Exemplificando: cauções, fianças, depósitos para garantia de instância, consignação em folha de pagamento a favor de terceiros, retenções na fonte, salários não reclamados, operações de crédito a curto prazo e outras assemelhadas. A

arrecadação das receitas extra-orçamentárias não depende de autorização legislativa e a sua realização não está vinculada à execução do orçamento, nem constitui renda do estado, onde se torna apenas depositário desses valores. (ANGÉLICO, 2006).

Andrade (2002, p.67) enfatiza que algumas receitas extra-orçamentárias poderão ser convertidas em receitas orçamentárias.

Tal situação acontecerá se, por exemplo, uma empresa detentora de uma caução no ente público, para execução de determinado serviço, descumprir alguma cláusula contratual que dê direito ao tomador de serviços de resgatar o valor a título de ressarcimento por descumprimento contratual.

Percebe-se que de acordo com o pensamento do autor citado, a receita extra-orçamentária poderá ser convertida em orçamentária no descumprimento de uma cláusula contratual de uma empresa com o ente público.

3.8.1 Processamento da receita pública

Angélico (2006) discorrendo sobre o assunto processamento da Receita Pública passa informações relevantes, como sua definição, responsabilidade e os dois períodos distintos relativos à Receita Pública.

Entende-se por processamento da receita pública o conjunto de atividades desenvolvidas pelos órgãos arrecadadores, objetivando a arrecadação de dinheiros e outros bens que, por força de lei ou de contrato, pertençam ou venha pertencer ao Poder Público.

Os responsáveis pelo cumprimento desse objetivo são os órgãos encarregados do planejamento, da coordenação da arrecadação e os elaboradores das distribuições normativas; as dependências que orientam os contribuintes; os órgãos fiscalizadores e os julgadores; as gestões amigáveis e executivas; os controles internos, registro e apurações contábeis; a análise do comportamento da receita; o tratamento estatístico e a projeção da receita.

A matéria relativa à receita pública envolve dois períodos distintos de atividades: um período, que denominamos estimativa da receita, e o outro período, a realização da receita.

3.8.2 Estágios da receita pública

Segundo Araújo e Arruda (2006, p. 95), os estágios da receita pública representam as fases percorridas pela receita na execução orçamentária: são descritos a seguir:

Previsão: indica a expectativa da receita por parte da Fazenda Pública, configurando-se no detalhamento do que se pretende arrecadar no exercício financeiro, com o objetivo de custear os serviços governamentais programados para o mesmo período; **(grifo dos autores)**

Lançamento: individualização e cadastramento dos contribuintes, discriminando a espécie, o valor e o vencimento dos tributos devidos por cada um deles. **(grifo dos autores)**

Arrecadação: representa o momento em que o contribuinte liquida suas obrigações para com o Estado junto as agentes arrecadadores (bancos e funcionários fazendários); **(grifo dos autores)**

Recolhimento: é o ato pelo qual os agentes arrecadadores entregam diretamente ao Tesouro Público o produto da arrecadação. **(grifo dos autores)**

3.9 Despesa pública

Despesa pública, baseada no pensamento doutrinário, considera todo emprego ou gasto de dinheiro para aquisição ou execução de algo e para pagamento de serviços prestados por terceiros ou serviços próprios, dentro da disciplina ordenativa do setor público que uma despesa só poderá ser efetivada se houver lei que permita ser processada regularmente e aprovada por quem de direito.

Despesa Pública, segundo Araújo e Arruda (2006, p. 110) pode ser definida como sendo:

O gasto ou o compromisso de gasto dos recursos governamentais, devidamente autorizados pelo poder competente, com o objetivo de atender às necessidades de interesse coletivo previstas na Lei do Orçamento, elaborada em conformidade com o Plano Plurianual de investimentos, com as leis de Diretrizes Orçamentárias e com a LRF.

Para elucidar o assunto, Jund (2006, p. 187) conceitua como despesa pública “o conjunto de dispêndios do Estado ou de outra pessoa de direito público a qualquer título, a fim de saldar gastos fixados na Lei do Orçamento ou em lei especial, visando à realização e ao funcionamento dos serviços públicos”.

Assim verifica-se que despesas públicas são obrigações assumidas pela Administração Pública, mediante Leis Federais e fixadas na Lei do Orçamento, destinadas à execução dos serviços públicos para atender as necessidades de interesse da coletividade.

As despesas públicas segundo a sua natureza são definidas em dois grupos, segundo Araújo e Arruda (2006): Despesas Orçamentárias e Despesas Extra-orçamentárias.

Sobre a matéria Jund (2006, p. 188) define:

Despesas orçamentárias são as despesas fixadas e especificadas na Lei do Orçamento e ou na lei de créditos adicionais, previamente autorizadas pelo povo (Poder Legislativo), instituídas com base nas normas legais e, por isso, devem obedecer, quando da sua execução às devidas fases, ou seja: fixação, empenho, liquidação e pagamento.

Despesas orçamentárias entende-se por gastos públicos, fixados e autorizados na Lei do Orçamento, ou através de créditos adicionais, ou seja, despesa discriminada no orçamento público.

De acordo com o art. 12 da Lei 4.320/64 a despesa orçamentária classifica-se nas seguintes categorias econômicas: Despesas correntes e Despesas de Capital.

Para Jund (2006, p. 189):

Despesas correntes referem-se ao conceito do consumo do Governo, são despesas orçamentárias destinadas à manutenção e ao funcionamento dos serviços públicos prestados pela própria Administração ou transferidos a outras pessoas físicas ou jurídicas. Esses recursos possuem como características o fato de não produzirem qualquer acréscimo patrimonial, gerando por consequência diminuição no patrimônio. São divididas nos seguintes grupos de natureza da despesa: Despesa de custeio e transferências correntes.

Portanto, despesas correntes seriam as despesas no sentido econômico, operacional, destinadas à manutenção e ao funcionamento aos órgãos governamentais, não correspondendo a nenhum crescimento patrimonial e não produzindo retorno patrimonial equivalente.

Conforme a Lei de nº. 4.320/64, art. 12 § 1ª classifica-se como Despesas de Custeio "as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a tender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis".

Assim, entende-se por despesas de custeio aquelas com dotações orçamentárias já previstas ou aprovadas em créditos adicionais, com o objetivo atender os gastos administrativos.

Observadas as categorias econômicas do art. 12 da referida Lei, a discriminação ou especificação da despesa por elementos, em cada unidade administrativa ou órgão de governo, obedecerá ao seguinte esquema: “despesa de custeio divide por elemento em cada unidade administrativa ou órgão em: pessoal civil, pessoal militar, material de consumo, serviços de terceiros, encargos diversos”.

E ainda conforme a Lei 4.320/64 art.12 no § 2º. classificam-se como Transferências Correntes “as dotações para despesas as quais não correspondam contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado”.

Dessa forma, transferências correntes correspondem dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, podendo ser transferidas a outras entidades, seja de direito público ou privado, com o objetivo em atender ou auxiliar nas despesas de sua manutenção.

No art. 13, observada as categorias econômicas no art. 12 às transferências correntes divide por elemento em cada unidade administrativa ou órgão, em: “Subvenções sociais, Subvenções econômicas, pensionistas, salário família e abono familiar, Juros da dívida pública, Contribuições de Previdência Social e diversas transferências correntes”.

Kohama (2006, p. 91):

Despesa 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 uso, como é o caso dos investimentos e inversões financeiras, respectivamente, e que constituirão, em última análise, incorporações ao patrimônio público de forma efetiva ou através de mutações patrimonial.

Portanto, entende-se por despesa de capital um gasto de investimento, com o objetivo de adquirir ou até mesmo de constituir bens de capital já em uso ou contribuir para produção de novos bens. Que ao contrário das despesas correntes, a de capital produz um aumento patrimonial equivalente.

O autor supracitado continua enfatizando que nesta categoria identifica que as despesas de capital devem ser compreendidas, através dos grupos de natureza de despesas: investimentos; inversões financeiras; amortização da dívida.

Investimentos são despesas com planejamento, execuções de obras, aquisição de imóveis, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente.

Inversões financeiras são despesas com aquisição de imóveis, de bens de capital já em utilização, aquisição de títulos representativos de capital de entidades ou empresas já constituída, quando a operação não importa aumento de capital e com a constituição ou aumento de capital de empresas.

Amortização da dívida são despesas com o pagamento ou refinanciamento do principal, da atualização monetária ou cambial da dívida pública interna e externa, contratual ou mobiliária.

Referenciando a despesa extra-orçamentária Jund (2006, p. 189) define:

Consiste na saída de recursos financeiros transitórios anteriormente obtidos a forma de receitas extra-orçamentárias. São despesas não consignadas na Lei do Orçamento ou em créditos adicionais, tais como: restituição de depósitos; restituição de cauções, pagamento de restos a pagar, resgate de operações de créditos por Antecipação da Receita Orçamentária (ARO), entre outras obrigações. As despesas extra-orçamentária, como vimos, não necessitam de autorização orçamentária para se efetivarem, uma vez que não pertencem ao órgão público, caracterizando apenas de recursos financeiros pertencentes a terceiros.

Assim nesse sentido, a despesa extra-orçamentária não consta na Lei do Orçamento e não depende de legislação para sua realização. Enquanto que a orçamentária é necessária autorização na Lei com a sua discriminação e fixação no orçamento, a despesa extra-orçamentária não necessita dos dispositivos legais para sua realização.

3.9.1 Processamento da despesa pública

Angélico (2006) enfatiza sobre o assunto processamento da Despesa Pública e faz considerações importantes:

Entende-se por processamento da despesa pública o conjunto de atividades desempenhadas por órgãos de despesa na aquisição de bens e serviços.

São responsáveis pelo alcance desses objetivos todos os órgãos que requisitam recursos materiais e humanos para cumprirem os projetos e as atividades previamente incluídos no orçamento-programa; em seguida, os órgãos programadores da despesa, os encarregados da programação financeira, os autorizadores de despesas, as comissões de licitação, as comissões de compra, os responsáveis pela inspeção dos bens adquiridos, o serviço de suprimento de fundos, os agentes pagadores, os serviços contábeis, a tomada de contas, o controle interno e a auditoria.

A matéria relativa à despesa pública envolve dois períodos distintos: um período denominado fixação da despesa, durante o qual se desenvolve um complexo de atividades específicas destinadas à elaboração da proposta orçamentária; e o segundo período, denominado realização da despesa.

3.9.2 Estágios da despesa

Conforme a legislação vigente no Brasil a Lei 4.320/64, nos arts. 58 a 70 tratam das seguintes fases: empenho, liquidação e pagamento.

Em conformidade com o art. 58 da Lei 4.320/64, o empenho de despesa é “o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”. Pode-se dizer que deve emanar de autoridade competente o Chefe do Executivo, ou órgão competente que em suma são os ordenadores da despesa. O empenho admite a garantia contratual de pagamento entre o Estado e seus fornecedores e prestadores de serviços.

Conforme art. 59 da Lei 4.320/64, “o empenho da despesa “não poderá exceder o limite dos créditos concedidos”. O referido artigo proíbe que excedam o limite do crédito autorizado. E ainda no art. 61 da referida Lei para cada empenho será extraído um documento “denominado “nota de empenho” que indicará o nome do credor, a representação e a importância da despesa bem como a dedução desta do saldo da dotação própria”.

A liquidação, conforme o art. 63 da Lei 4.320/64 consiste na “verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”.

Dessa forma, esta verificação busca apurar se o objeto da despesa foi alcançado, para extinguir a obrigação. Trata-se de verificar o direito do credor ao pagamento.

Conforme menciona no art. 64 da Lei 4.320/64, o pagamento consiste “no despacho exarado de autoridade competente, determinando que a despesa seja paga”. Na qual é ressaltada a autoridade competente do gestor aos seus subordinados, no caso, secretários ou outros servidores. Dessa forma, a ordem de pagamento conforme parágrafo único do art. 64 da referida Lei “a ordem de pagamento só poderá ser exarada em documentos processados pelos serviços de contabilidade”. O pagamento da despesa conforme descrito no art. 65, “será efetuado por tesouraria ou pagadoria regularmente instituída por estabelecimentos bancários credenciados e, em casos excepcionais, por meio de adiantamento”.

3.10 Lei de Responsabilidade Fiscal

A LRF foi editada para estabelecer normas de finanças públicas direcionadas para a responsabilidade na gestão fiscal. O objetivo principal é prevenir os riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, além de assegurar a estabilidade e a retomada do desenvolvimento sustentável do país. Sua meta primordial é o que diz respeito na redução dos gastos com pessoal e em estabelecer limites cada vez mais rígidos com eficiência e eficácia, capazes de dá a sociedade oportunidade de acompanhar a gestão, que deve ser com transparência e a garantia de uma boa aplicação das contribuições pagas.

De acordo com Silva (2001 a, p. 18-19):

[...] a LRF representa um instrumento eficaz no auxílio aos governantes, quanto à gerência dos recursos públicos, primando por regras claras e precisas, que deverão ser aplicadas a todos os gestores de recursos públicos, bem como em todas as esferas de governo, desde que relacionadas a do patrimônio público, e a gestão da receita e despesa pública, bem como ao endividamento do setor público em geral.

Assim, a LRF é um instrumento transformador na gerência da receita e despesa pública, aplicando normas legais no uso e aplicação dos recursos públicos, contribuindo assim com a sociedade para o bom andamento do serviço público.

A LRF veio regulamentar o artigo 163 da Constituição da República de 1988, que diz:

Art.163. Lei complementar disporá sobre:

- I – finanças públicas
- II – dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo poder público;
- III – concessão de garantias pelas entidades públicas;
- IV – emissão resgate de títulos da dívida pública;
- V – fiscalização das instituições financeiras;
- VI – operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;
- VII – compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional.

Um dos principais aspectos da LRF é determinar os limites para despesas com pessoal, mencionado no artigo 169 da Constituição Federal, a qual foi estabelecida sobre o fato de não exceder os limites. E a despesa com pessoal é preocupante aos gestores públicos, por esse motivo é que é este dispositivo está regulamentado desde 1995 a partir da Lei Complementar n°. 82 (Lei Camata) e sua reedição, a Lei Complementar n°. 96, revogada pela LRF.

A Lei se fundamenta em três princípios básicos: imposição de limites para os gastos públicos, atribuições de responsabilidade ao gestor e transparência na sua atuação. Ela veio fortalecer conceitos como gestão fiscal responsável e responsabilidade social.

Conforme estabelece o art. 1º. da LRF, temos que:

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

A LRF preocupa-se com a transparência numa gestão fiscal eficaz, trazendo resultados positivos, equilibrando as finanças e prevenindo os gastos excessivos.

Quanto à limitação dos gastos com pessoal, que é o mais visado e exigido, a grande novidade da Lei é o estabelecimento de limites máximos, em percentual da receita corrente líquida, estão sujeitos aos limites os Poderes: União, Estados e Municípios, inclusive os Tribunais de Contas, Legislativo e Judiciário.

3.11 Despesas com pessoal

A LRF abrange diversos setores e uma de suas metas primordiais é a redução dos gastos com pessoal e em estabelecer limites com a finalidade de disciplinar a gestão dos recursos públicos, onde as transparências da contas é obrigatoriedade dos Poderes a quem ela compete.

Na despesa com pessoal não é diferente, a Lei veio para impor e fiscalizar a extrapolação dos limites estabelecidos aos entes da Federação.

A LRF no art. 18 define despesa total de pessoal sendo:

Art.18. Para efeito desta Lei Complementar, entende-se como Despesa total com pessoal: O somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros do Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens fixas, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições pelo ente às entidades de previdência.

Os gastos com pessoal é uns dos principais critérios observados para redução das despesas, tendo em vista os limites a cumprir.

Conforme aborda Cruz (2001, p.21), "As despesas com Pessoal são as que mais despertam a atenção da população e dos gestores públicos, em razão de serem as mais representativas em quase todos os entes públicos, entre os gastos realizados".

Dessa forma, entende-se que a despesa com pessoal torna-se um dos pontos mais preocupantes entre os gestores públicos, em controlar as despesas no setor público e principalmente em relação à folha de pagamento.

Alves (2001) acrescenta ainda que LRF deverá contar com a sensibilidade e o patriotismo dos administradores públicos, no sentido de exercer um controle dos gastos com pessoal, nos quais os entes públicos, comprometem significativa parcela da arrecadação com o pagamentos dos servidores ativos, inativos e pensionistas, sem contar os dispêndios com cargos em comissão.

Fundamentados nessas afirmativas, pode-se corroborar com o autor em ressaltar a importância dos gestores públicos em atender o que a LRF impõe em relação aos limites

para que a população não venha sofrer conseqüências em administração desastrosa e o gestor público possa trabalhar com transparência e responsabilidade no tocante aos gastos públicos.

3.11.1 Os Limites para despesa com pessoal

A definição de limites para a despesa com pessoal busca permitir que o gestor público cumpra com o papel que a sociedade lhe conferiu: proporcionando o bem estar da população, através dos recursos na forma de impostos que lhe são entregues. A limitação da despesa com pessoal está na necessidade de manter o setor público com recursos suficientes para a sua manutenção.

Os limites das despesas com pessoal não é novidade para os gestores públicos, já existiam leis tratando desse assunto. A Constituição Federal de 1988 no seu art. 169 já determinava: "A despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, e do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em Lei Complementar".

No Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) o constituinte fixou no seu art. 38 o limite das despesas com o funcionalismo público em 65% (sessenta e cinco por cento) no valor das receitas correntes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, até a promulgação do diploma legal da Lei Complementar, referida no art. 169 da CF.

Pode-se observar os limites estabelecidos na LRF no artigo 19, in verbis:

Para fins do disposto no caput do art.169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:

- I – União: 50% (Cinquenta por cento)
- II – Estados: 60% (Sessenta por cento)
- III – Municípios: 60% (Sessenta por cento).

Conforme Alves (2001) detalha nas seguintes tabelas os limites legais de despesa com pessoal, nas esferas, federal, estadual e municipal.

TABELA 1

União

PERCENTUAL	DESTINATÁRIO
2,5%	Poder Legislativo, inclusive o Tribunal de Contas
6%	Poder Judiciário
0,6%	Ministério Público da União
40,9%	Poder Executivo

Fonte: Adaptado de Alves (2001, p. 58)

TABELA 2

Estados

PERCENTUAL	DESTINATÁRIO
3 %	Poder Legislativo, inclusive o Tribunal de Contas
6 %	Poder Judiciário
2 %	Ministério Público Estadual
49 %	Poder Executivo

Fonte: Adaptado de Alves (2001, p. 58)

TABELA 3

Municípios

PERCENTUAL	DESTINATÁRIO
6 %	Poder Legislativo, inclusive o Tribunal de Contas (se houver)
54 %	Poder Executivo

Fonte: Adaptado de Alves (2001, p. 58)

Baseado no § 3º do art. 23, incisos I, II, III, da LRF: "não alcançada a redução no prazo estabelecido, e enquanto pendurar o excesso, o ente não poderá contratar operações de crédito, ressalvadas às destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução da despesa com pessoal".

Khair (2001, p. 14) assevera que:

As **penalidades** constituem o aspecto mais contundente da lei. O descumprimento das regras leva à suspensão das transferências voluntárias, das garantias e da contratação de operações de créditos, inclusive o ARO, podendo os responsáveis sofrer as sanções previstas no Código Penal e na Lei 10.028/2000, que prevê os crimes relacionados à Lei de Responsabilidade Fiscal. **(grifo do autor)**

Assim, os gestores públicos deverão estar atentos à fixação dos limites estabelecidos em Lei, em saber quantos estão autorizados a gastar com salários, pensões, encargos dentre outras despesas com pessoal sob penas de sofrer sanções, aos princípios no equilíbrio das contas públicas.

3.11.2 Apuração dos limites

Conforme o artigo 19 § 1º da LRF, diz o que deve ser excluído para fins de apuração dessa despesa. No caso dos municípios, não serão computados as seguintes despesas:

- a) Despesas com indenização por demissão de servidores ou empregados;
- b) Despesas relativas ao incentivo à demissão voluntária;
- c) Despesas decorrentes de decisão judicial e da competência de período anterior ao da apuração das despesas com pessoal a que se refere o § 2º do art.18;
- e) Despesas com inativos custeados com recursos de fundos próprios;

O art.22 da LRF menciona que, para verificação do cumprimento dos limites estabelecidos nos arts. 19 e 20 serão realizadas ao final de cada quadrimestre a apuração da despesa com pessoal. A apuração dos limites deverá levar em consideração o período de doze meses. Sendo assim, a despesa com pessoal será apresentada no RGF no último quadrimestre.

Conforme parágrafo único do art. 22 da LRF, caso o ente ultrapasse o valor correspondente a 95% do limite máximo de gasto com pessoal, são vedados ao Poder ou Órgão referidos no art. 20 que houver ocorridos no excesso a seguir:

I - concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão geral anual, sempre na mesma data e sem distinção de índices;

II - criação de cargo, emprego ou função;

III - alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;

IV - provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança;

V - contratação de hora extra, salvo no caso do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição e as situações previstas na Lei de Diretrizes Orçamentária.

3.12 Transparência da gestão fiscal

Depois de editada a LRF, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) Órgão Central do Sistema de Contabilidade, nos termos da Lei nº. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001 regulamentada por meio do Decreto nº. 3.589, de 6 de setembro de 2000, busca subsídios normativos para atender ao disposto no parágrafo 2º, do artigo 50 da LRF para a consolidação das contas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Transparência da gestão fiscal tem seu significado definido na Lei de Responsabilidade Fiscal, nos artigos 48 e 49. Verificam-se como meio de transparência, controle e fiscalização, regras e procedimentos que são estabelecidos para confecção e divulgação de relatórios e demonstrativos de finanças públicas.

Conforme Nascimento (2002, p. 187) para efeito de transparência, considera-se instrumentos de transparência: "Os planos, os orçamentos e a LDO; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; relatório resumido de execução orçamentária e sua versão simplificada; e o relatório de gestão fiscal e sua versão simplificada".

De acordo com Nascimento (2002) acrescenta que: "Todos os instrumentos de transparência devem ser divulgados, inclusive por meio eletrônicos, em veículos de comunicação para amplo acesso ao público".

Assim, com o acesso às contas públicas, o cidadão pode exercer o pleno direito da cidadania, especialmente no que se refere à participação do contribuinte no processo de acompanhamento da aplicação dos recursos públicos e da avaliação dos relatórios com informações que tratam das receitas e despesas, possibilitando verificar sua procedência e autenticidade das informações prestadas.

3.12.1 Relatórios contábeis de acordo com a LRF

Os demonstrativos contábeis de acordo com a LRF estão nos arts. 52, 53, 55, e 72, para serem utilizados pelos municípios.

Os anexos aprovados pelas Portarias de nº. 559 e 560 do STN, de 14 de Dezembro de 2001, com a aprovação dos manuais de elaboração são demonstrativos que compõem dois relatórios:

- Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO)
- Relatório de Gestão Fiscal (RGF)

3.12.1.1 Relatório resumido da execução orçamentária

O RREO representa um conjunto de demonstrativos que passa informações ao Executivo, Legislativo e à sociedade sobre a sua execução orçamentária e sua previsão. Está regulamentado no § 3º, do artigo 165 da Constituição Federal, e na LRF no seu artigo 52 que assevera: "O relatório a que se refere o § 3º do art. 165 da Constituição abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público, será publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre". O objetivo do RREO é que a sociedade acompanhe, conheça e analise o desempenho da execução orçamentária.

No artigo 63 da LRF, o veto presidencial ao item "a" do inciso II, impediu a apresentação semestral do mesmo para os municípios com menos de 50.000 (cinquenta mil) habitantes, onde deverão apresentar a cada bimestre, sob risco de sofrerem sanções institucionais e pessoais.

A LRF determina que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deverão elaborar e publicar o Relatório Resumido da Execução Orçamentária, como meio de assegurar a transparência dos gastos públicos e o cumprimento das metas fiscais, na execução das normas fixadas pela Lei.

De acordo com Nascimento (2002) o RREO é constituído de duas peças básicas, o Balanço Orçamentário, com a função de especificar por categoria econômica as receitas e

despesas e o demonstrativo de execução das receitas (por categoria econômica e fonte) e das despesas (por categoria econômica, grupo de natureza, função e sub-função).

De acordo com Slomski (2003) os municípios divulgarão os demonstrativos do RREO, de acordo com o disposto nos quadros a seguir:

QUADRO 1

Periodicidade de publicação bimestral

Anexos	Demonstrativos
Anexo I	Balanço Orçamentário
Anexo II	Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/ Sub-função
Anexo III	Demonstrativo da Receita Corrente Líquida
Anexo V	Demonstrativo da Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores Públicos
Anexo VI	Demonstrativo do Resultado Nominal
Anexo VII	Demonstrativo do Resultado Primário
Anexo IX	Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão
Anexo X	Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino
Anexo XVII	Demonstrativo da Receita de Imposto e das Despesas Próprias com Saúde
Anexo XIV	Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação de Recursos

Fonte: Adaptado de Slomski (2003, p. 171)

QUADRO 2

Prazos de publicação

Período	Prazos para Publicação
JAN./ FEV	ATÉ 30 DE MARÇO
JAN./ ABR	ATÉ 30 DE MAIO
JAN./ JUN	ATÉ 30 DE SETEMBRO
JAN./ OUT	ATÉ 30 DE NOVEMBRO
JAN./ DEZ	ATÉ 30 DE JANEIRO

Fonte: Adaptado de Slomski (2003, p. 171)

Concordando com Slomski (2003), o Demonstrativo da Receita Corrente Líquida apresenta a apuração da receita corrente líquida (RCL), sua evolução nos últimos 12 meses, assim como a previsão do desempenho no exercício. Este demonstrativo integra o RREO,

conforme LRF, Art. 53, inciso I e deverá ser publicado até 30 dias após o encerramento de cada bimestre, conforme LRF, art. 52. A informação serve de base de cálculo para os limites estabelecidos pela LRF, apresentado no Relatório de Gestão Fiscal.

O conceito da RCL foi inserido no art. 2º, inciso IV da LRF, conforme a Lei, considerando a aplicação à estrutura geral de Contas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. A RCL é constituída pelo somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos.

Ainda discorrendo sobre o assunto, Slomski (2003) comenta que nos municípios são deduzidas:

- a) a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social: e
- b) as receitas provenientes da compensação financeira dos vários regimes de previdência social, na contagem do tempo de contribuição na administração pública e em atividades privadas, rural e urbana.

Serão computados os valores pagos e recebidos em decorrência do fundo estabelecido no art. 60 das DCT, como o FUNDEF (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério), hoje o FUNDEB (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação) conforme Lei Nº. 11.494/2007 em vigor desde 1º de Janeiro de 2008.

3.12.1.2 Relatório de gestão fiscal

Segundo Slomski (2003), a LRF, no art. 54, estabelece que no final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares do Poderes e Órgãos referidos no art. 20 o RGF, padronizado pela Portaria STN Nº. 559/2001 de 14 de Dezembro de 2001; o relatório abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público e sua composição se dará através de anexos, conforme segue:

QUADRO 3

Nomenclatura do Anexo do RGF

Anexo I	Demonstrativo das Despesas de Pessoal
Anexo II	Demonstrativo da Dívida Consolidada (União, Estados e Municípios)
Anexo III	Demonstrativo das Garantias e Contra garantias de Valores
Anexo IV	Demonstrativo das Operações de Crédito
Anexo V	Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa
Anexo VI	Demonstrativo dos Restos a Pagar
Anexo VII	Demonstrativo das Despesas com Serviços de Terceiros
Anexo VIII	Demonstrativo dos Limites

Fonte: Adaptado de Slomski (2003, p.241)

O RGF abrange administração direta, autarquias, fundações, fundos especiais, empresas públicas e sociedades de economia mista que são beneficiados de recursos orçamentários fiscais e da seguridade social.

Conforme o artigo 63 da LRF é facultado aos municípios com população inferior a 50.000 (cinquenta mil) habitantes, em enviar e divulgar os relatórios semestralmente, acompanhados de ato normativo definindo a opção do município, e a divulgação do relatório com seus demonstrativos deverá ser realizado até trinta dias após o encerramento do semestre. Deverá ser publicado em um órgão Municipal com amplo acesso ao público e em meios de comunicação local.

A Lei nº. 10.028/2000, art. 5º. inciso I, § 1º, determina que:

A não divulgação dos relatórios, nos prazos e condições estabelecidos, é punida com multa de trinta por cento dos vencimentos anuais do agente que lhe der causa, sendo o pagamento da multa de sua responsabilidade pessoal, impedindo o município de contratar operações de créditos, receber transferências voluntárias, até a sua regularização.

Assim, com a divulgação desses documentos, a LRF permite maior transparência na gestão dos recursos públicos. Com esses documentos à disposição do Legislativo, do Tribunal de Contas e aos cidadãos contribuintes, vem possibilitar o conhecimento do que estão fazendo com as contas do município, responsabilizando e punindo a quem compete.

O demonstrativo da despesa com pessoal, com base na LRF, art. 55, inciso I, alínea a, é parte integrante do RGF. O referido demonstrativo visa assegurar a transparência da

despesa com pessoal de cada um dos poderes e órgãos e verificar os limites estabelecidos pela Lei. Dessa forma, o RGF é um instrumento de transparência na administração pública, onde é verificado o cumprimento dos limites instituídos e garantida a transparência na gestão fiscal.

3.13 Demonstrativos da despesa com pessoal e da receita corrente líquida

Para um melhor entendimento e uma análise do que foi declarado em estudo, foi elaborado o demonstrativo da apuração das despesas com pessoal e da receita corrente líquida dos anos de 2005, 2006, 2007, no município de Catolé do Rocha-PB.

3.13.1 Demonstrativo da despesa com pessoal em relação a receita corrente líquida ano 2005

TABELA 4
ESTADO DA PARAÍBA
PREFEITURA MUNICIPAL DE CATOLÉ DO ROCHA
RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL
ORÇAMENTO FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
PERÍODO DE REFERÊNCIA: JANEIRO/2005 A DEZEMBRO/2005
DEMONSTRATIVO DA DESPESA COM PESSOAL

LRF, art. 55 Inciso I, alínea "a" - Anexo I

DESPESA COM PESSOAL	DESPESA LIQUIDADADA JAN/2005 A DEZ/2005
DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (I)	6.161.517,91
Pessoal Ativo	6.794.653,82
Pessoal Inativos e Pensionistas	19.080,00
(-) Despesas não computadas (art.19, § 1º da LRF)	633.135,92
(-) <i>Indenizações por demissão e incentivo à demissão voluntária</i>	0,00
(-) <i>Decorrentes de decisão judicial</i>	9.349,52
(-) <i>Despesas de exercícios anteriores</i>	623.786,40
(-) <i>Inativos com recursos vinculados</i>	0,00
OUTRAS DESPESAS DE PESSOAL DECORRENTES DE CONTRATOS DE TERCEIRIZAÇÃO (art. 18 § 1º da LRF) (II)	0,00
TOTAL DA DESPESA LÍQUIDA DE PESSOAL (I+II)	6.161.517,91
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (III)	11.957.410,57
% do TOTAL DA DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL sobre a RCL (I+II)/(III)	51,23
LIMITE LEGAL (incisos I, II e III, art. 20 da LRF)(54,00%)	6.457.001,71
LIMITE PRUDENCIAL (§ único, art. 22 da LRF)(51,30%)	6.134.151,62

Nota: Os referidos valores foram extraídos da movimentação mensal da contabilidade do Município de Catolé do Rocha – PB. 2005.

3.13.2 Demonstrativo da despesa com pessoal em relação a receita corrente líquida ano de 2006.

TABELA 5
ESTADO DA PARAÍBA
PREFEITURA MUNICIPAL DE CATOLÉ DO ROCHA
RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL
ORÇAMENTO FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
PERÍODO DE REFERÊNCIA: JANEIRO/2006 A DEZEMBRO/2006
DEMONSTRATIVO DA DESPESA COM PESSOAL

LRF, art. 55 Inciso I, alínea "a" - Anexo I

DESPESA COM PESSOAL	DESPESA LIQUIDADA JAN/2006 A DEZ/2006
DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (I)	7.138.731,36
Pessoal Ativo	7.906.271,48
Pessoais Inativos e Pensionistas	24.300,00
(-) Despesas não computadas (art.19,§ 1º da LRF)	767.540,12
(-) <i>Indenizações por demissão e incentivo à demissão voluntária</i>	0,00
(-) <i>Decorrentes de decisão judicial</i>	42.510,06
(-) <i>Despesas de exercícios anteriores</i>	725.029,26
(-) <i>Inativos com recursos vinculados</i>	0,00
OUTRAS DESPESAS DE PESSOAL DECORRENTES DE CONTRATOS DE TERCEIRIZAÇÃO (art. 18 § 1º da LRF) (II)	0,00
TOTAL DA DESPESA LÍQUIDA DE PESSOAL (I+II)	7.138.731,36
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (III)	16.462.499,54
% do TOTAL DA DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL sobre a RCL (I+II)/(III)	43,36
LIMITE LEGAL (incisos I, II e III, art. 20 da LRF)(54,00%)	8.889.749,75
LIMITE PRUDENCIAL (§ único, art. 22 da LRF)(51,30%)	8.445.262,26

Nota: Os referidos valores foram extraídos da movimentação mensal da contabilidade do Município de Catolé do Rocha – PB. 2006.

3.13.3 Demonstrativo da despesa com pessoal em relação a receita corrente líquida ano 2007

TABELA 6
ESTADO DA PARAÍBA
PREFEITURA MUNICIPAL DE CATOLÉ DO ROCHA
RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL
ORÇAMENTO FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
PERÍODO DE REFERÊNCIA: JANEIRO/2007 A DEZEMBRO/2007
DEMONSTRATIVO DA DESPESA COM PESSOAL

LRF, art. 55 Inciso I, alínea "a" - Anexo I

DESPESA COM PESSOAL	DESPESA LIQUIDADA JAN/2007 A DEZ/2007
DESPESA LIQUIDA COM PESSOAL (I)	9.688.165,85
Pessoal Ativo	10.698.518,98
Pessoais Inativos e Pensionistas	23.650,00
(-) Despesas não computadas (art.19,§ 1º da LRF)	1.010.353,93
(-) <i>Indenizações por demissão e incentivo à demissão voluntária</i>	0,00
(-) <i>Decorrentes de decisão judicial</i>	269.623,45
(-) <i>Despesas de exercícios anteriores</i>	746.738,48
(-) <i>Inativos com recursos vinculados</i>	0,00
OUTRAS DESPESAS DE PESSOAL DECORRENTES DE CONTRATOS DE TERCEIRIZAÇÃO (art. 18 § 1º da LRF) (II)	0,00
TOTAL DA DESPESA LÍQUIDA DE PESSOAL (I+II)	9.688.165,85
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (III)	18.066.812,89
% do TOTAL DA DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL sobre a RCL (I+II)/(III)	53,62
LIMITE LEGAL (incisos I, II e III, art. 20 da LRF) (54,00%)	9.756.078,96
LIMITE PRUDENCIAL (§ único, art. 22 da LRF) (51,30%)	9.268.275,01

Nota: Os referidos valores foram extraídos da movimentação mensal da contabilidade do Município de Catolé do Rocha – PB. 2007

3.13.4 Demonstrativo da apuração da receita corrente líquida de 2005

TABELA 7
ESTADO DA PARAÍBA/ PREFEITURA MUNICIPAL DE CATOLÉ DO ROCHA/ RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
DEMONSTRATIVO DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA/ ORÇAMENTO FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
PERÍODO DE REFERÊNCIA: JANEIRO DE 2005 A DEZEMBRO DE 2005

Art. 54 da LRF

ESPECIFICAÇÃO	EVOLUÇÃO DA RECEITA REALIZADA NOS ÚLTIMOS 12 MESES												Previsão	
	jan/05	fev/05	mar/05	abr/05	mai/05	jun/05	jul/05	ago/05	set/05	out/05	nov/05	dez/05	Total (Ult. 12 mês)	Atualizada dez/05
RECEITAS CORRENTES	1.178,88	992,81	925,74	993,85	1.219,37	1.148,83	972,71	1.011,58	970,29	950,69	1.123,67	1.557,75	13.046,17	13.753,90
Receita tributária	22,68	48,77	32,87	45,23	48,86	19,80	31,07	43,59	36,90	24,64	20,53	67,95	435,90	505,00
IPTU	3,03	1,01	1,48	2,00	1,92	0,40	1,74	1,16	0,00	0,00	2,20	37,52	52,45	110,00
ISS	6,92	8,52	14,88	12,21	16,07	5,66	7,61	20,02	13,22	9,04	4,51	15,20	135,47	150,00
ITBI	8,63	1,37	2,41	3,43	6,09	1,01	4,98	3,03	10,05	0,35	0,00	0,79	34,94	20,00
Outras rec. tributárias	12,10	29,87	14,10	27,59	24,98	12,73	16,74	19,30	13,63	14,45	13,02	14,44	213,04	225,00
Receita contribuições	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Receita patrimonial	1,09	0,00	0,99	1,07	1,16	1,20	1,10	1,64	0,91	0,85	7,81	0,00	19,58	43,00
Receita agropecuária	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Receita industrial	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Receita de serviços	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	170,00
Transf. Correntes	1.155,11	951,16	891,86	946,67	1.112,66	1.127,83	940,46	966,36	932,47	925,16	1.095,34	1.489,00	12.544,06	13.083,90
Cota parte do FPM	543,47	475,75	456,28	495,39	559,16	541,73	444,85	457,68	382,31	442,71	535,16	751,50	6.085,99	4.941,60
Cota parte do ICMS	99,39	83,52	98,79	87,48	101,28	95,31	94,98	106,67	89,97	91,31	119,07	96,23	1.164,00	1.200,00
Cota parte do IPVA	16,49	7,04	7,52	21,67	27,74	13,87	12,79	24,48	10,94	16,43	7,86	7,65	174,48	160,00
Transf. do FUNDEF	195,63	169,71	173,48	176,35	195,09	203,55	164,90	171,73	165,23	162,53	197,44	260,74	2.236,37	2.250,00
Outras transf. correntes	300,13	215,14	155,79	165,78	239,39	273,37	222,94	205,80	294,82	212,18	235,81	372,88	2.883,24	4.452,30
Outras receitas correntes	0,00	0,00	0,02	0,00	45,69	0,00	0,00	0,00	0,00	0,04	0,00	0,00	46,63	32,00
DEDUÇÕES	96,54	84,08	83,36	87,53	99,17	95,66	81,08	84,76	70,95	88,21	98,24	127,27	188,76	926,40
Contrib. plano seg. soc	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Servidor	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Patronal	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Dep. de fin. entre reg. Prev.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ded. rec. p/ for. do FUNDEF	96,54	84,08	83,36	87,53	99,17	95,66	81,08	84,76	70,95	88,21	98,24	127,27	1.088,76	926,40
Receita Corrente Líquida	1.082,34	908,81	842,38	906,32	1.120,20	1.053,17	891,63	926,82	899,34	870,48	1.025,43	1.430,48	11.957,41	12.827,40

NOTA: Valores extraídos na contabilidade do município do Balanço Anual - 2005.

3.13.5 Demonstrativo da apuração da receita corrente líquida de 2006

TABELA 8
ESTADO DA PARAÍBA/ PREFEITURA MUNICIPAL DE CATOLÉ DO ROCHA/ RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
DEMONSTRATIVO DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA/ ORÇAMENTO FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
PERÍODO DE REFERÊNCIA: JANEIRO DE 2006 A DEZEMBRO DE 2006

Art. 54 da LRF

ESPECIFICAÇÃO	EVOLUÇÃO DA RECEITA REALIZADA NOS ÚLTIMOS 12 MESES												Previsão	
	jan/06	fev/06	mar/06	abr/06	mai/06	jun/06	jul/06	ago/06	set/06	out/06	nov/06	dez/06	Total (Ult. 12 mês)	dez/06
RECEITAS CORRENTES	1.267,63	1.117,14	1.483,37	1.292,20	1.974,50	1.361,20	1.844,13	1.394,11	1.391,44	1.297,27	1.410,89	1.029,52	17.653,47	15.922,20
Receita tributária	46,86	64,89	75,44	24,33	51,74	35,80	34,94	38,96	33,49	50,86	50,43	95,43	610,36	615,00
IPTU	9,76	0,50	0,37	0,00	7,21	1,26	0,00	4,35	0,04	0,16	0,70	37,03	62,17	100,00
ISS	22,00	18,79	30,24	12,54	10,79	15,74	13,00	13,36	13,73	21,66	19,22	17,76	217,63	170,00
ITBI	1,86	1,35	7,93	0,14	1,26	0,00	1,00	0,50	0,00	0,00	0,00	2,47	17,31	40,00
Outras rec. tributárias	13,24	44,25	36,90	11,65	24,48	18,00	19,34	20,75	19,72	28,24	38,51	37,37	313,25	305,00
Receita contribuições	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Receita patrimonial	3,64	2,73	6,30	3,60	7,44	6,62	6,16	0,05	7,01	6,38	5,00	6,62	78,43	56,00
Receita agropecuária	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Receita industrial	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Receita de serviços	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1,94	170,00
Transf. Correntes	1.215,05	1.045,16	1.361,37	1.254,27	1.915,39	1.318,79	1.803,03	1.346,30	1.350,94	1.240,83	1.346,04	1.726,59	16.923,74	15.836,20
Cota parte do FPM	606,28	521,45	492,64	554,63	608,69	592,37	531,58	537,03	498,96	452,16	556,89	677,23	6.629,90	5.988,20
Cota parte do ICMS	133,09	87,30	114,80	85,33	122,43	90,49	97,51	124,07	103,91	126,41	100,67	111,20	1.305,20	1.300,00
Cota parte do IPVA	7,69	13,70	14,40	14,75	21,00	21,02	19,90	19,91	12,23	13,07	10,48	5,34	173,49	200,00
Transf. do FUNDEF	201,64	179,88	182,33	177,52	202,01	206,76	174,24	198,20	183,27	164,10	205,53	222,42	2.297,98	2.400,00
Outras transf. correntes	266,35	242,83	557,20	422,04	961,26	408,15	979,80	467,09	552,57	485,01	464,47	710,40	6.517,17	5.148,00
Outras receitas correntes	2,09	4,36	40,26	0,00	0,00	0,00	0,00	0,01	0,00	0,00	0,20	0,00	47,00	45,00
DEDUÇÕES	110,91	91,31	91,12	95,99	109,73	102,72	94,42	99,22	90,49	86,84	99,89	118,32	1.190,97	1.096,98
Contrib. plano seg. soc	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Servidor	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Patronal	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Dep. de fin. entre reg. Prev.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ded. rec. p/ for. do FUNDEF	110,91	91,31	91,12	95,99	109,73	102,72	94,42	99,22	90,49	86,84	99,89	127,27	1.190,97	1.096,98
Receita corrente líquida	1.156,72	1.025,83	1.392,25	1.186,21	1.258,85	1.258,48	1.294,89	1.294,89	1.300,95	1.210,43	1.311,00	1.711,20	16.462,50	14.825,22

NOTA: Valores extraídos na contabilidade do município do Balanço Anual - 2006.

3.13.6 Demonstrativo da apuração da receita corrente líquida de 2007

TABELA 9
ESTADO DA PARAÍBA/ PREFEITURA MUNICIPAL DE CATOLÉ DO ROCHA/ RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
DEMONSTRATIVO DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA/ ORÇAMENTO FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
PERÍODO DE REFERÊNCIA: JANEIRO DE 2007 A DEZEMBRO DE 2007

Art. 54 da LRF

ESPECIFICAÇÃO	EVOLUÇÃO DA RECEITA REALIZADA NOS ÚLTIMOS 12 MESES												Previsão Atualizada dez/06	
	jan/07	fev/07	mar/07	abr/07	mai/07	jun/07	jul/07	ago/07	set/07	out/07	nov/07	dez/07		Total (Últ. 12 mês)
RECEITAS CORRENTES	1.461,48	15.511,79	1.321,06	1.632,73	1.811,39	1.618,20	1.513,31	1.504,91	1.569,26	1.576,43	1.709,38	2.374,00	19.603,86	19.845,52
Receita tributária	70,34	66,19	58,53	65,32	73,36	67,16	75,13	77,06	63,07	62,18	64,44	143,19	885,98	735,00
IPTU	4,60	8,41	1,38	0,84	2,19	0,68	1,01	0,04	0,13	0,60	0,30	68,51	80,70	100,00
ISS	21,61	18,32	19,74	21,91	19,88	21,18	18,73	19,99	19,24	17,57	19,13	30,92	248,22	230,00
ITBI	1,89	0,00	3,63	1,05	1,52	0,19	3,61	1,64	2,39	2,60	0,00	5,75	24,28	40,00
Outras rec. tributárias	42,24	39,46	33,78	41,52	49,77	45,11	51,78	55,39	41,31	41,41	45,01	446,01	532,78	365,00
Receita contribuições	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Receita patrimonial	11,37	10,63	7,94	7,64	7,59	6,14	5,72	6,54	5,96	6,04	6,04	5,34	87,17	106,00
Receita agropecuária	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Receita industrial	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Receita de serviços	2,33	1,71	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3,50	170,00
Transf. Correntes	1.377,36	1.410,66	1.251,51	1.559,69	1.725,13	1.532,90	1.424,44	1.416,09	1.498,55	1.505,46	1.637,13	2.223,58	18.562,51	18.769,52
Cota parte do FPM	593,59	637,94	529,19	657,24	678,35	692,90	538,92	568,65	585,60	554,66	650,32	963,66	7.651,10	6.799,52
Cota parte do ICMS	138,12	101,67	120,03	122,61	138,10	116,02	124,54	117,10	102,21	148,59	122,01	119,87	1.471,67	1.400,00
Cota parte do IPVA	11,71	15,51	22,90	17,78	25,71	12,49	27,63	22,40	15,31	15,46	10,00	3,74	201,43	220,00
Transf. do FUNDEF	209,60	224,93	238,95	358,36	320,69	296,60	252,07	276,40	255,03	268,71	304,92	363,53	3.369,78	2.700,00
Outras transf. correntes	424,34	430,61	340,44	403,70	562,28	414,81	481,28	431,54	540,40	518,04	548,28	772,78	5.868,53	7.650,00
Outras receitas correntes	0,00	23,14	3,07	0,00	5,31	12,00	0,02	5,22	1,66	2,52	1,77	1,89	64,69	65,00
DEDUÇÕES	109,76	110,94	108,71	184,33	136,02	135,18	110,61	114,31	114,62	117,35	128,87	166,89	1.537,05	1.232,93
Contrib. plano seg. soc	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Servidor	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Patronal	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Dep. de fin. entre reg. Prev.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ded. rec. p/ for. do FUNDEF	109,76	110,94	108,17	184,33	136,02	135,18	110,61	114,31	114,62	117,35	128,87	166,89	1.537,05	1.232,93
Receita Corrente Líquida	1.351,64	1.400,95	1.212,89	1.448,48	1.675,37	1.483,02	1.482,70	1.390,68	1.454,64	1.459,08	1.580,51	2.207,11	18.066,81	18.612,59

NOTA: Valores extraídos na contabilidade do município do Balanço Anual - 2007.

3.13.7 Análise da apuração da despesa com pessoal e da receita corrente líquida no exercício financeiro de 2005.

Para análise do exercício de 2005, verifica-se que o período de apuração refere-se a 12 (doze) meses, tendo início em janeiro de 2005.

A receita corrente líquida somou um total de R\$ 11.957.410,57 (onze milhões, novecentos e cinquenta e sete mil, quatrocentos e dez reais e cinquenta e sete centavos), ressaltando que houve dedução para formação de FUNDEB de R\$ 1.080,76 (um mil e oitenta reais e setenta e seis centavos). A despesa líquida com pessoal soma um total anual de R\$ 6.161.517,91 (seis milhões, cento e sessenta e um mil, quinhentos e dezessete reais e noventa e um centavos). Houve uma despesa com pessoal ativo de R\$ 6.794.653,83 (seis milhões, setecentos e noventa e quatro mil, seiscentos e cinquenta e três reais e oitenta e três centavos). Com o pessoal inativo e pensionista soma uma despesa de R\$ 19.080,00 (dezenove mil e oitenta reais), e as despesas não computadas, como decorrente de decisão judicial, e despesas de exercícios anteriores somam um total anual de R\$ 633.135,92 (seiscentos e trinta e três mil cento e trinta e cinco reais e noventa e dois centavos). Em relação à Receita Corrente Líquida, o percentual da despesa líquida com pessoal somam 51,53% (cinquenta e um inteiro e cinquenta e três décimos por cento), a qual o Poder Executivo Municipal poderia ter gasto R\$ 6.457.001,71 (seis milhões, quatrocentos e cinquenta e sete mil, um real e setenta e um centavo), que corresponde a 54% (cinquenta e quatro por cento), dando a máxima atenção ao limite prudencial que corresponde a 51,3% (cinquenta e um inteiro e três décimos por cento), que corresponde a R\$ 6.134.151,62 (seis milhões, cento e trinta e quatro mil, cento e cinquenta e um reais e sessenta e dois centavos).

3.13.8 Análise da apuração da despesa com pessoal e da receita corrente líquida no exercício financeiro de 2006.

Para análise do exercício de 2006, verifica-se que o período de apuração refere a 12 (doze) meses, tendo início em janeiro de 2006.

A receita corrente líquida somou um total de R\$ 16.462.499,54 (dezesseis milhões, quatrocentos e sessenta e dois mil, quatrocentos e noventa e nove reais e cinquenta e

quatro centavos), onde houve uma dedução para formação de FUNDEB de R\$ 1.196,98 (um mil cento e noventa e seis reais e noventa e oito centavos). A despesa líquida com pessoal soma um total anual de R\$ 7.138.731,36 (sete milhões, cento e trinta e oito mil, setecentos e trinta e um reais e trinta e seis centavos), uma despesa com pessoal ativo de R\$ 7.906.271,48 (sete milhões, novecentos e seis mil, duzentos e setenta e um reais e quarenta e oito centavos), com o pessoal inativo e pensionista soma uma despesa de R\$ 24.380 (vinte e quatro mil e trezentos e oitenta reais), e as despesas não computadas, como decorrente de decisão judicial, e despesas de exercícios anteriores somam um total anual de R\$ 767.540,12 (setecentos e sessenta e sete mil quinhentos e quarenta reais e doze centavos). Em relação à Receita Corrente Líquida, o percentual da despesa líquida com pessoal somam 43,36 % (quarenta e três inteiros e trinta e seis décimos por cento), onde o Poder Executivo Municipal poderia ter gasto R\$ 8.889.749,75 (oito milhões, oitocentos e oitenta e nove mil, setecentos e quarenta e nove reais e setenta e cinco centavos), que corresponde a 54% (cinquenta e quatro por cento). Observando com cuidado o limite prudencial mais uma vez que equivale a 51,3% (cinquenta e um inteiro e três décimos por cento), que corresponde a R\$ 8.445.262,26 (oito milhões, quatrocentos e quarenta e cinco mil e duzentos e sessenta e dois reais e vinte e seis centavos).

3.13.9 Análise da apuração da despesa com pessoal e da receita corrente líquida no exercício financeiro de 2007.

Para análise do exercício de 2007, verifica-se que o período de apuração refere-se a 12 (doze) meses, tendo início em janeiro de 2007.

A Receita corrente líquida anual somou um total de R\$ 18.066.812,89 (dezoito milhões, sessenta e seis mil, oitocentos e doze reais e oitenta e nove centavos). Houve dedução para formação de FUNDEB de R\$ 1.537,05 (um mil, quinhentos e trinta e sete reais e cinco centavos). A despesa líquida com pessoal soma um total anual de R\$ 9.688.165,85 (nove milhões, seiscentos e oitenta e oito mil, cento e sessenta e cinco reais e oitenta e cinco centavos). Houve uma despesa com pessoal ativo de R\$ 10.698.518,98 (dez milhões, seiscentos e noventa e oito mil, quinhentos e dezoito reais e noventa e oito centavos). Com o pessoal inativo e pensionista soma uma despesa de R\$ 23.650,00 (vinte e três mil, seiscentos e cinquenta reais), e as despesas não computadas, como decorrente de decisão judicial, e despesas de exercícios anteriores somam um total anual de R\$1.010.353,93 (um milhão, dez mil, trezentos e cinquenta e três reais e noventa e três centavos). Em relação à

Receita Corrente Líquida, o percentual da despesa líquida com pessoal soma 53,62% (cinquenta e três inteiros e sessenta décimos e dois por cento), onde o Poder Executivo poderia ter gasto R\$ 9.756.078,96 (nove milhões, setecentos e cinquenta e seis mil, setenta e oito reais e noventa e seis centavos) que corresponde a 54% (cinquenta e quatro por cento). Ficando um sinal de alerta ao limite prudencial de 51.23 % (cinquenta e um inteiro e vinte e três décimo por cento) que corresponde a R\$ 9.268.275,01 (nove milhões, duzentos e sessenta e oito mil, duzentos e setenta e cinco reais e um centavo).

3.13.10 Análise geral do resultado da apuração da despesa e da receita corrente líquida nos exercícios financeiros dos anos 2005 a 2007

Conforme estudo realizado, o Poder Executivo do Município de Catolé do Rocha-PB em seus três exercícios financeiros de 2005 a 2007, não atingiu o percentual das despesas com pessoal em relação à receita corrente líquida, que é de 54% (cinquenta e quatro por cento).

Em suma, os valores apresentados em relação à despesa com pessoal mostra que o percentual das despesas com pessoal no ano de 2005 chegou a 51,53% (cinquenta e um inteiro e cinquenta e três décimos por cento), nesse mesmo ano houve a contração de pessoal do concurso público, conforme informações passadas pelo setor administrativo. Em 2006 houve uma baixa no percentual, ficando em 43,36% (quarenta e três inteiros e trinta e seis décimos por cento), devido à contratação de pessoal, que foi bem menor em relação a 2005. E no ano de 2007 chegou a 53,62% (cinquenta e três inteiros e sessenta e dois décimos por cento), a esse percentual se deu a contração final do pessoal do concurso com vencimento em 2007. Portanto, de acordo com o estudo feito, o município não precisa se preocupar com as medidas a serem tomadas para redução dos gastos, só deverá agir com cautela nos próximos exercícios. Para um melhor entendimento, faz-se um demonstrativo através dos gráficos.



GRÁFICO: 1 - Receita Corrente Líquida
Fonte: Balanço Geral do Município Catolé do Rocha-PB.

Gráfico 1 - Evidencia a receita corrente líquida que serve de base para a fixação dos limites para despesa com pessoal. Pelos resultados obtidos, é visível o acréscimo da RCL, em valores nominais em cada exercício. Constatando-se um aumento na receita corrente, o que reflete anualmente na apuração do exercício.



GRÁFICO 2: Despesas com Pessoal
Fonte: Balanço Geral do Município Catolé do Rocha - PB

O gráfico 2 - Apresenta a relação das despesas com pessoal do Poder Executivo Municipal de Catolé do Rocha-PB, em comparação à receita corrente líquida e com percentuais legais. Nota-se que as despesas apresentam-se abaixo dos limites legais.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A pesquisa foi realizada no Poder Executivo de Catolé do Rocha-PB, nos setores de contabilidade, finanças e licitações, apresentando um total de 17 entrevistados o seguinte perfil: Sexo masculino e feminino; faixa etária de 18 (dezoito) a 40 (quarenta) anos; grau de instrução de ensino médio à nível superior; com tempo na função de 1 (um) a 15 (quinze) anos.

Os dados foram coletados e analisados por meio de um questionário estruturado em cinco perguntas, que abordaram questionamentos sobre o uso das informações econômicas e financeiras, o instrumento de transparências das contas públicas, a participação do contador no orçamento público, bem como o propósito da lei LRF e por fim, o uso dos demonstrativos contábeis. Vale salientar que todas essas temáticas são voltadas para a limitação da despesa com o pessoal na gestão pública municipal.

4.1 Informações econômicas e financeiras de acordo com a Lei 4.320/64

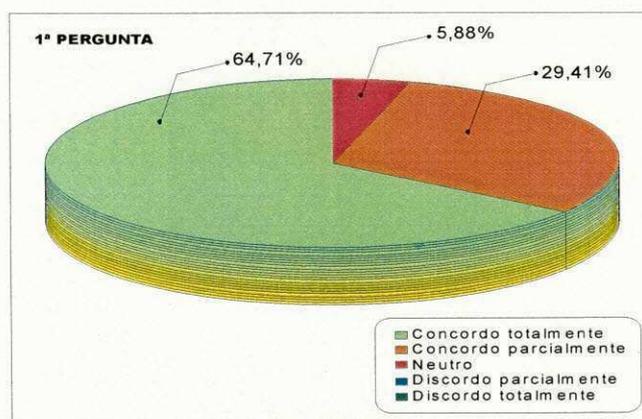


GRÁFICO 3: Informações Econômica e Financeira
Fonte: Pesquisa, 2008

Em relação ao uso das informações econômicas e financeiras evidenciadas pela Contabilidade, de acordo com a Lei 4.320/64, os entrevistados foram interrogados a respeito da importância da transparência nos gastos públicos municipais, obtendo os seguintes resultados: 5,88% (cinco inteiros e oitenta e oito por cento) ficaram neutros, 29,41% (vinte e nove inteiros e quarenta e um por cento), declararam que concordam parcialmente e 64,71% (sessenta e quatro inteiros e setenta e um por cento), concordam totalmente.

Desse modo, entende-se que o uso das informações econômicas e financeiras evidenciadas pela Lei 4.320/64 é de vital importância para uma melhor transparência dos gastos públicos municipais. Como esclarece a Lei 4.320/64 art. 82 § 1º “As contas do Poder Executivo serão submetidas ao Poder Legislativo com parecer prévio do Tribunal de Contas ou órgão equivalente”. Nesse sentido, através das prestações de contas, o Poder Executivo estará atendendo umas das reivindicações do usuário da informação contábil, que é a transparência.

4.2 Instrumento de transparência de acordo com a LRF

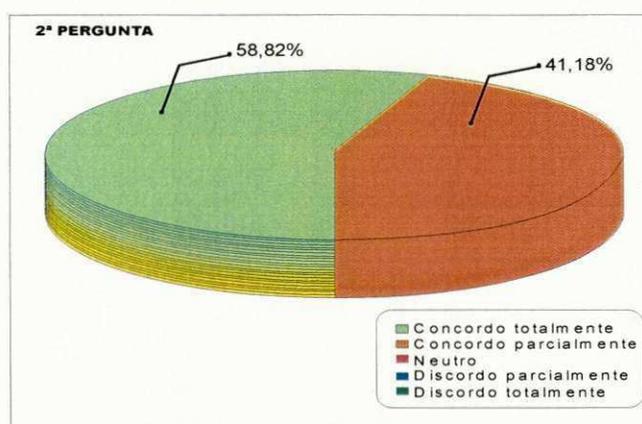


GRÁFICO 4: Instrumento de Transparência
Fonte: Pesquisa, 2008

Ao ser questionado se o instrumento de transparência das contas públicas de acordo com a LRF, com o uso dos demonstrativos contábeis é importante para evidenciação dos limites da despesa com pessoal. Obteve-se os seguintes resultados: 41,18% (quarenta e um inteiros e dezoito por cento) responderam que concordam parcialmente e 58,82% (cinquenta e oito inteiros e oitenta e dois por cento), afirmaram concordar totalmente.

Assim, o instrumento de transparência das contas públicas é a ampla divulgação nos meios de comunicação dos relatórios contábeis através dos seus demonstrativos de acompanhamento fiscal, que permite assim, identificar a receita e despesa através dos anexos de metas fiscais, anexos de riscos fiscais, RREO e o RGF um dos mais importantes na evidenciação dos limites da despesa com pessoal.

Diante disso, a despesa com o pessoal torna-se um dos assuntos que mais despertam atenção da população e dos gestores, por ser o de maior destaque entre os gastos realizados principalmente nos municípios. Desse modo, com o acesso às contas públicas, o cidadão exerce o pleno direito da cidadania, especialmente no que se refere à participação

da sociedade no processo de acompanhamento da aplicação dos recursos públicos e da avaliação dos relatórios com informações que tratam as receitas e despesas, possibilitando verificar sua procedência e autenticidade das informações prestadas, para que a LRF cumpra sua meta primordial, a redução dos gastos com pessoal, e em estabelecer limites com a finalidade de disciplinar a gestão dos recursos públicos.

4.3 Participação do contador no levantamento do orçamento público

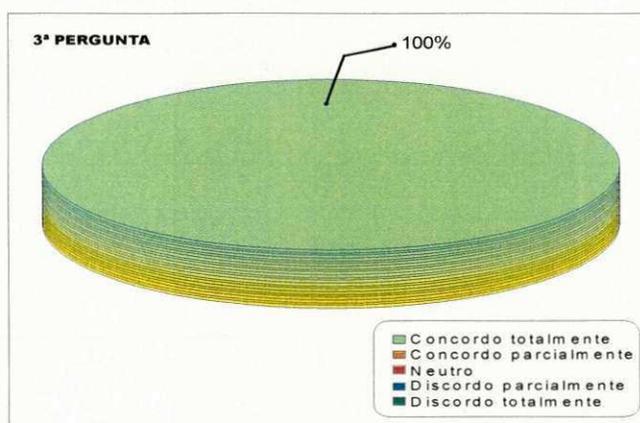


GRÁFICO 5: Participação do Contador
Fonte: Pesquisa, 2008

A respeito da necessidade da participação do contador no levantamento do orçamento público, os entrevistados responderam que concordam totalmente com essa participação.

Segundo Silva (2000), o contador apresenta-se como um agente efetivo servindo de apoio e de orientação ao gestor por estar sempre em contato com a legislação e as informações contábeis, portanto, tem condições de fornecer ao gestor público os indicadores necessários a uma decisão segura.

Pode-se acrescentar ainda, que o profissional da contabilidade é indispensável, tanto no processo de elaboração das contas, como na orientação aos gestores e à sociedade quanto à consistência das contas.

O contador assume um importante papel, não só no lado técnico, mas também no gerencial, participando de forma decisiva na gestão pública. Assim, esse profissional é de suma importância no processo do orçamento público, visto que tem acesso a todos os dados e relatórios que servem de base para a tomada de decisão.

De acordo com Giavannini (2001), o papel desempenhado pelo profissional da Contabilidade junto aos gestores públicos, é de fundamental importância por ser uma peça

chave na gestão financeira e orçamentária dos entes federativos, e na fiscalização ao patrimônio público.

4.4 O propósito da LRF

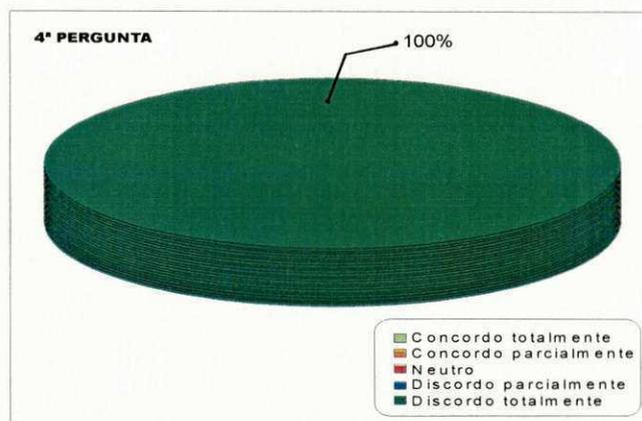


GRÁFICO 6: O propósito da LRF
Fonte: Pesquisa, 2008

Quando perguntado se o propósito da LRF, ação planejada e transparente das contas pública, pode ser alcançado sem o uso dos sistemas contábeis: o orçamentário, financeiro, patrimonial e o de compensação, 100% (cem por cento), responderam que discordam totalmente, mostrando assim a importância desses sistemas para transparências das contas públicas.

Mediante isso, percebe-se que a transparência não pode ser alcançada sem os sistemas contábeis, que são distintos, porém interagem entre si, objetivando o acompanhamento orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação.

O objetivo do sistema orçamentário é demonstrar o comportamento da receita e despesa e indicar o resultado orçamentário do exercício (art. 102 da Lei 4.320/64). O Sistema financeiro evidencia o fluxo de caixa (entradas e saídas de recursos). O sistema patrimonial procura registrar as entradas e saídas dos componentes do ativo permanente, compreendendo as contas relativas aos bens, direitos e obrigações das entidades públicas. No de compensação registra e movimenta as contas representativas de direitos e obrigações, decorrentes de contratos, convênios ou ajustes. Baseado nessas definições mostra-se que são indispensáveis os sistemas contábeis na transparência das contas públicas.

4.5 Demonstrativos contábeis

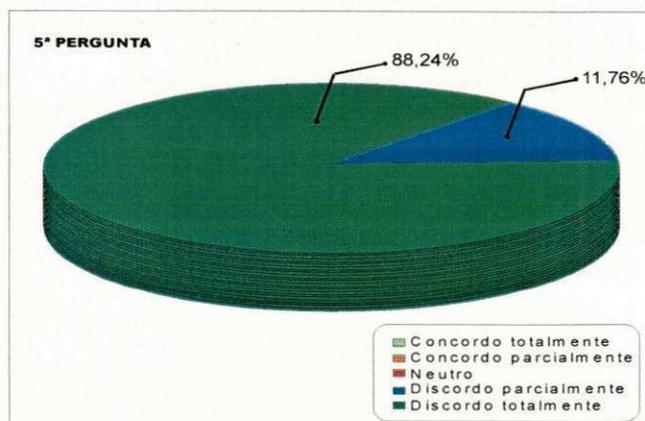


GRÁFICO 7: Demonstrativos Contábeis
Fonte: Pesquisa, 2008

Quando perguntados se o uso dos demonstrativos contábeis não tem nenhuma importância na evidenciação da despesa com pessoal no Município, 11,76% (onze inteiros e setenta e seis por cento) dos entrevistados responderam que discordam parcialmente e 88,24% (oitenta e oito inteiros e vinte e quatro por cento), discordam totalmente.

Dessa forma, entende-se que os usos dos demonstrativos contábeis através do RREO e RGF são de total relevância na evidenciação da despesa com pessoal, pois são eles que mostram a transparência das contas pública à sociedade.

A LRF determina que os entes públicos deverão elaborar e publicar o RREO como meio de assegurar a transparência dos gastos públicos e o cumprimento das metas fiscais na execução das normas fixadas pela Lei, cujo objetivo maior é assegurar que a sociedade acompanhe e analise o desempenho da execução orçamentária.

O RGF representa um instrumento de transparência na administração pública, por meio dele, são verificados os limites instituídos e garante a transparência na gestão fiscal do Município. O RGF objetiva evidenciar a despesa com pessoal, distinguindo aquelas com inativos e pensionistas em comparação com o limite da LRF, de acordo com art. 55, inciso I, Alínea "a".

Portanto, as respostas elucidadas no decorrer dos cinco questionamentos explicitados anteriormente, mostram em sua maioria, um conhecimento das leis, 4.320/64 e a LRF que regem a Contabilidade Pública. Sendo assim, esse conhecimento é de grande relevância para esses profissionais, por estarem diretos ou indiretamente ligados ao cumprimento das Leis.

O conhecimento da execução da Contabilidade é de responsabilidade dos profissionais, mas, a responsabilidade fiscal é de todos os cidadãos, que exigem transparência dos gastos públicos a cargo dos gestores.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nessa pesquisa evidenciou-se a importância da Contabilidade na área pública municipal e verificou-se a limitação da despesa com pessoal no Poder Executivo de Catolé do Rocha-PB.

O fato é que a LRF busca promover um equilíbrio fiscal em todos os entes governamentais, envolvendo todos os Poderes e Órgãos Públicos, impondo limites e regras para adequação da despesa com pessoal, tomando como base a receita corrente líquida.

A limitação da despesa com pessoal representa grande parte da destinação dos recursos públicos. O mau uso desses recursos traz a desorganização contábil e financeira do orçamento, causando um prejuízo enorme à sociedade que deixa de usufruir dos benefícios de maiores investimentos na saúde, educação e segurança.

No Poder Executivo Municipal de Catolé do Rocha-PB, de acordo com os demonstrativos analisados, os limites estão sendo obedecidos, inclusive com índice abaixo do que foi estabelecido, verificando-se a obediência à LRF, no que diz respeito ao cumprimento das limitações nos gastos com pessoal. Com base nos balanços anuais e todo material de publicação, pôde-se notar por parte da administração pública, o cumprimento dos limites de acordo com os normativos vigentes.

Analisou-se por meio de um questionário estruturado em cinco perguntas, que abordaram questionamentos sobre o uso das informações econômicas e financeiras, o instrumento de transparências das contas públicas, a participação do contador no orçamento público, bem como o propósito da LRF e por fim, o uso dos demonstrativos contábeis.

Conclui-se que os profissionais que atuam nos setores contábil e financeiro do Município de Catolé do Rocha-PB, têm conhecimento da importância da Contabilidade na evidenciação da despesa de pessoal.

Porém, observa-se que as técnicas contábeis ainda apresentam problemas primários como o tempo, estado, legislação e influência política para obtenção dos resultados. No entanto, o uso próspero dos sistemas contábeis para o cumprimento no que determina LRF para as limitações das despesas com pessoal, tem uma relação custo-benefício favorável, que resultará em uma solução que é oportuna, flexível, de fácil entendimento e utilização. O importante é que os produtores e usuários das informações contábeis possam auxiliar no

processo de tomada de decisões, no qual tem como propósito contribuir de forma eficiente e eficaz no processo, predizendo o futuro, indicando as oportunidades e avaliando os riscos.

REFERÊNCIAS

ALVES, Benedito Antônio. GOMES, Sebastião Edilson R. AFFONSO, Antônio Geraldo. **Lei de responsabilidade fiscal comentada e anotada** 3. ed. Ed. Aum. São Paulo. 2001.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. São Paulo: Atlas, 2002.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade Pública: Da Teoria à Prática**. São Paulo: Saraiva, 2006.

BEUREN, Ilse Maria (org). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

BEUREN, Ilse Maria (org). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL. Constituição (1988): Texto Constitucional de 5 de Outubro de 1988 com alterações adotadas pelas emendas constitucionais N.º. 1/92 a 39/2002 e pelas emendas constitucionais de revisão N.º. 1 a 6/94. Brasília: Senado Federal, 2003 **Constituição da República Federativa do Brasil**.

BRASIL. Decreto-lei n.º. 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código penal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília: 31 dez. 1940. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br>>. Acesso em: 24 de Março de 2008.

BRASIL. Lei Complementar n.º. 101, de 04 de maio de 2000 (**Lei de Responsabilidade Fiscal**) Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Senado Federal, 2003.

BRASIL. Lei n.º. 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: 23 mar. 1964. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br>>. Acesso em: 24 de Março de 2008.

BRASIL. Lei n.º. 10.028, de 19 de outubro de 2000. Altera o Decreto-Lei n.º 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei n.º 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei n.º 201, de 27 de fevereiro de 1967. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília: 20 out. 2000. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br>>. Acesso em: 24 de Março de 2008.

CARVALHO, Maria Cecília M.de (Org). **Técnicas de metodologia científica: Construindo o saber**. Campinas: Papirus, 1988.

COSTA, Franselmo Araújo; VALVERDE, Lúcia Helena Cavalcante: **Programa Nacional de Treinamento: Manuel Básico para Municípios**. 2. ed. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, BNDES, CEF. 2002

CRUZ, Flavio da. A influência da limitação das despesas com pessoal na gestão pública municipal e um perfil comportamental dos municípios catarinenses. **Revistar Pensar Contábil do Conselho Regional de Contabilidade**, Rio de Janeiro. nº. 13, Ago / Out. 2001.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda, **Mini Aurélio**: Século XXI. São Paulo. Nova Fronteira, 2002.

GESBANHA. **História da Contabilidade**. Disponível em:
http://www.gesbanha.pt/contab/conthis/cont_his.htm. Acesso em 10. Maio. 2008

GIAVANNINI, D. A. O profissional da contabilidade e a Lei de Responsabilidade Fiscal. **Jornal do Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais**. Belo Horizonte, MG: p.18, out/nov.2001.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GONSALVES, Elisa Pereira. **Conversas sobre iniciação à Pesquisa Científica**. 2.ed. Campinas, SP: Alínea, 2001.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael E. **Teoria da Contabilidade**. 5.ed. Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo: 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; Marion, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação**. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

JUND, Sérgio. **Administração, orçamento e contabilidade pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

KHAIR, Amir Antônio. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Guia de Orientação para as Prefeituras. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; BNDES, 2000.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 7. ed. São Paulo: Atlas S.A, 2000.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 9. ed. São Paulo: Atlas S.A, 2003.

KOHAMA, Heilio **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 10. ed. São Paulo. Atlas S.A, 2006.

LOPES, Jorge. **O fazer do Trabalho Científico em Ciências Sociais Aplicadas**. Recife: Editora Universitária, 2006.

MACHADO JR., José. Teixeira. Reis, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 comentada com introdução de comentários à lei de responsabilidade fiscal**. 30. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2000/ 2001.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 1993.

MARTINS, Lino da Silva. **Contabilidade governamental**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MEDEIROS, Márcio Basto, *et. al.* **Programa Nacional de Treinamento: Manual Básico para Municípios**. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, BNDES, CEF, 2. ed. 2002.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo; DEBUS, Ilvo, *et. al.* **Programa Nacional de Treinamento: Manual Básico para Municípios**. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, BNDES, CEF, 2. ed. 2002.

NASCIMENTO, **Lei complementar nº. 101/2000: entendendo a lei de responsabilidade fiscal**. Brasília: ESAF, 2002.

NUNES, Selene Peres (Coord). *et. al.* **Programa Nacional de Treinamento: Manual Básico para Municípios**. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, BNDES, CEF, 2. ed. 2002.

PMCR. Prefeitura Municipal de Catolé do Rocha – PB. Administração: Leomar Benício Maia. **Balanco Anual - Exercício 2005**.

PMCR. Prefeitura Municipal de Catolé do Rocha – PB. Administração: Leomar Benício Maia. **Balanco Anual - Exercício 2006.**

PMCR. Prefeitura Municipal de Catolé do Rocha – PB. Administração: Leomar Benício Maia. **Balanco Anual - Exercício 2007.**

PROGRAMA Nacional de Treinamento: **Manual Básico para Municípios** / Organizado por Selene Peres Nunes. 2. ed. Brasília: MP, BNDES, CE, 2002.

RICHARDSON, Roberto Jarry. Pesquisa social: **Métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ, Antônio Lopes de. **Historia Geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

SÁ, Antônio Lopes de. **Historia geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2005.

SCHMIDT, Paulo. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SILVA, Lino Martins de. **Contabilidade Governamental**. 7 ed. São Paulo. Atlas, 2004.

SILVA, Daniel Salgueiro (Coord). *et al.* **LRF FÁCIL. Guia Contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Para Aplicação nos Municípios. – 2. ed. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade. São Paulo: Instituto ETHOS, 2000.

SILVA, Daniel Salgueiro. **O contador, o gestor público, a fraude e a corrupção no Brasil**. Revista Trevisan. São Paulo, n.155, p.36-37. 2001a.

SILVA. Edson Jacinto da. **O Município na Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo. SP. Editora de Direiro, 2001b.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: Um enfoque na Contabilidade Municipal**. 2º ed. São Paulo. 2003.

SOUZA, Antônio Carlos de. FIALHO, Francisco. OTANI, Nilo. **TCC: Métodos e Técnica**. Florianópolis: Visual Books, 2007.

ANEXO – Questionário Aplicado

A Importância da Contabilidade na Evidenciação da Limitação da Despesa com Pessoal na Gestão Pública no Município de Catolé do Rocha-Paraíba.

1. Sexo 1. Masculino 2. Feminino.

2. Faixa etária 1. 20 a 30 2. 31 a 40 3. Acima de 40

3. Estado Civil 1. Solteiro 2. Casado 3. Viúvo 4. Sep./ Desq./Divorciado 5. Outros

5. Grau de instrução?

1. Ensino básico 2. Ensino médio fundamental.

3. Superior incompleto 4. Superior.

5. Pós-graduação

6. Tempo na função?

1. 0 a 5 anos 2. 06 a 10 anos

3. 11 a 15 anos 4. mais de 15 anos.

1. O uso das informações econômicas e financeiras evidenciadas pela Contabilidade de acordo com a Lei 4.320/ 64 é importante do ponto de vista de uma melhor transparência nos gastos públicos municipal?

() Concordo Totalmente; () Concordo Parcialmente; () Neutro;

() Discordo Parcialmente ; () Discordo Totalmente.

2. O instrumento de transparência das contas públicas de acordo com LRF, com o uso dos demonstrativos contábeis é importante para evidenciação dos limites da despesa com pessoal?

() Concordo Totalmente; () Concordo Parcialmente; () Neutro;

() Discordo Parcialmente ; () Discordo Totalmente.

3. É necessária a participação do contador no levantamento do orçamento público?

Concordo Totalmente; Concordo Parcialmente; Neutro;

Discordo Parcialmente ; Discordo Totalmente.

4. O propósito da LRF que é a ação planejada e transparente das contas públicas pode ser alcançado sem o uso dos sistemas contábeis?

Concordo Totalmente; Concordo Parcialmente; Neutro;

Discordo Parcialmente ; Discordo Totalmente.

5. O uso dos demonstrativos contábeis não tem nenhuma importância na evidenciação da despesa com pessoal do município?

Concordo Totalmente; Concordo Parcialmente; Neutro;

Discordo Parcialmente ; Discordo Totalmente.