

**RITA DE CÁSSIA ABREU MASCARENHAS**

**ANÁLISE DA TRANSPARÊNCIA NA DIVULGAÇÃO  
DE RESTOS A PAGAR PELO GOVERNO FEDERAL.**

Dissertação apresentada ao Programa de Contabilidade e Controladoria da Faculdade de Ciências Sociais da Universidade Federal do Amazonas como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, área de concentração Controladoria e Contabilidade Organizacional.

Orientador: Profº Dr. Sylvio Mário Puga Ferreira

MANAUS  
2008

Ficha Catalográfica  
(Catalogação realizada pela Biblioteca Central da UFAM)

Mascarenhas, Rita de Cássia Abreu

*M395a* Análise da transparência na divulgação de restos a pagar pelo Governo Federal / Rita de Cássia Abreu Mascarenhas. - Manaus: UFAM, 2008.  
187 f. ; il.

Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) — Universidade Federal do Amazonas, 2008.

Orientador: Prof. Dr. Sylvio Mário Puga Ferreira

1. Contabilidade pública 2. Orçamento 3. Balanço (Contabilidade) I. Ferreira, Sylvio Mário Puga II. Universidade Federal do Amazonas III. Título

CDU 336.126.2(81)(043.3)

**RITA DE CÁSSIA ABREU MASCARENHAS**

**ANÁLISE DA TRANSPARÊNCIA NA DIVULGAÇÃO  
DE RESTOS A PAGAR PELO GOVERNO FEDERAL.**

Dissertação apresentada ao Programa de Contabilidade e Controladoria da Faculdade de Ciências Sociais da Universidade Federal do Amazonas como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, área de concentração Controladoria e Contabilidade Organizacional.

Aprovada em 01/09/2008

**BANCA EXAMINADORA:**

---

Prof<sup>o</sup> Dr. Sylvio Mário Puga Ferreira, Presidente  
Universidade Federal do Amazonas (UFAM)

---

Prof<sup>o</sup> Dr. Milanez Silva de Souza, Membro  
Universidade Federal do Amazonas (UFAM)

---

Prof<sup>o</sup> Dr. Antônio Geraldo Harb, Membro  
Universidade Estadual do Amazonas (UEA)

MANAUS  
2008

**A Deus, por ter me proporcionado tudo.  
À minha família, por ter me apoiado  
sempre.**

**Ao meu filho tão lindo, por me trazer  
alegrias todos os dias da minha vida.**

## AGRADECIMENTOS

Meu primeiro agradecimento é dirigido a Deus que ao longo da minha vida e também nesse período do Mestrado esteve ao meu lado, proporcionando-me oportunidades, dando-me força. Muito obrigada, querido Pai, Amigo e Senhor!

Quero agradecer, muito, especialmente, à minha mãe, por todo ensinamento que me proporcionou, principalmente, pela sua forma de ver a vida e enfrentar os desafios e por ter estado sempre ao meu lado, incondicionalmente, quando precisei. Mãe, palavras não seriam suficientes para dizer o quanto amo você e o quanto tu és importante na minha vida e em mais essa conquista!

Ao meu filhinho, Michael, quero dizer que te amo muito, você é o maior presente que Deus deu a mim e peço que você me perdoe se em muitos momentos me ausentei para concluir este trabalho. Essa, meu filho, é uma conquista nossa, você é mestre junto comigo!

Ao meu irmão, Leandro, agradeço por facilitar meus caminhos, compartilhar os problemas e apresentar soluções. Obrigada por tudo, carinha, por ser muito fera em informática e me permitir abusar dos teus conhecimentos!

A estada em Manaus para trabalhar e cursar este Mestrado, me permitiu conhecer uma nova família, que foi para mim um apoio, uma sustentação, um porto seguro. Zilminha, seu Juvertes e Jouvert, muito obrigado pelo carinho, amor, cuidado, atenção, por serem bênçãos de Deus na minha vida!

Agradeço de coração à Professora Doutora Mariomar de Sales Lima, por todo empenho para que esse mestrado existisse, por ser exigente e, ao mesmo tempo, tão sensível. Professora, admiro o teu talento, a tua força, o teu conhecimento e, especialmente, a tua boa vontade em transmitir aquilo que sabes para nós. Obrigada por tudo!

Agradeço à Professora Doutora Ilse Maria Beuren, pelo convívio maravilhoso, por todo o incentivo, pelas experiências que me passou e pela paixão que demonstra a cada minuto dentro de sua sala de aula! Obrigada!

Ao meu querido orientador Professor Doutor Sylvio Mário Puga Ferreira, meu muito obrigada, que pessoa adorável tu és e que experiência maravilhosa me proporcionaste ao te ter como orientador. Obrigada pela compreensão, pela paciência, pela forma branda de falar, por ter me incentivado tanto, por ter estado ao meu lado nessa caminhada, por toda a orientação, pelas experiências compartilhadas, pelas dicas, pelas palavras tão sábias...

Agradeço, aos meus queridos colegas, por todos os debates e experiências compartilhadas! Em especial, agradeço à Ninha, que além de colega se tornou uma grande amiga e companheira, muito obrigada pela força, minha amiga!

Agradeço à Universidade Federal do Amazonas, por ter me dado a chance de adquirir conhecimento ao longo desse curso!

Agradeço ao Tribunal de Contas da União, por ter incentivado a concluir esse curso e, em especial, por ter me proporcionado a chance de conhecer pessoas maravilhosas que foram de importância fundamental na conclusão deste trabalho: Ao Laércio Mendes Vieira, meu muito obrigada, por ter me orientado quando nem sabia que rumo trilhar, que tema escolher! Ao Alípio Reis Firmo Filho, obrigada por ter cuidado da minha matrícula com tanto carinho! Ao Joaquim Ramalho de Albuquerque, muito obrigado por ter me ajudado a conseguir os dados que precisava e por ter me orientado para que pudesse compreendê-los! À Zenaide Fernandes da Silva, meu muito obrigada, por ser uma pessoa incrível, com quem sempre pude contar quando precisei, valeu chefinha!

Concluo, agradecendo a uma pessoa muito querida, que hoje não se encontra mais entre nós, mas que, certamente, está junto de Deus pelo coração lindo que possuía, à Auxiliadora, o meu carinhoso agradecimento.

"Pedi, e dar-se-vos-á; buscai e encontrareis; batei, e abrir-se-vos-á. Porque, aquele que pede, recebe; e o que busca, encontra; e, ao que bate, se abre"

Mateus 7, 7-8

## RESUMO

A problemática fundamental desse trabalho de pesquisa consiste em analisar a transparência de informações contábeis divulgadas pelo Governo Federal, no que concerne a Restos a Pagar. Para consecução desse objetivo geral de pesquisa, foram elaborados três objetivos específicos, quais sejam: (i) identificar os requisitos contábeis necessários à produção de informação transparente; (ii) averiguar a existência de cancelamento de Restos a Pagar e seus respectivos efeitos, tanto nas contas de Restos a Pagar quanto de Despesa Executada; (iii) examinar os achados da pesquisa, a luz da teoria concernente, de modo a apontar possíveis falhas relacionadas à matriz de transparência. Com vistas a cumprir o primeiro objetivo específico, foi elaborada, ainda, na fundamentação teórica, uma matriz de transparência com base na teoria existente, a qual apresenta os pressupostos necessários à produção de informação contábil transparente. A pesquisa é classificada em explicativa, quanto aos objetivos; em análise documental, quanto aos procedimentos e foi realizada abordagem qualitativa da problemática. A pesquisa foi delimitada no período de 2002 a 2006 e os dados foram extraídos com base na classificação funcional da despesa. Os resultados do trabalho apontam para um comprometimento da transparência, variando de nulo a pleno, nas funções sob análise. Desse modo, esses resultados permitem concluir que a divulgação realizada pelo governo, no que concerne a restos a pagar e despesa executada, não se apresenta, para um grande número de funções, de forma transparente.

Palavras-Chave: transparência – restos a pagar - informações contábeis



## **ABSTRACT**

*The major issue to be dealt with in this research work consists in reviewing the transparency of the accounting information made public by the Federal Government in respect of remainder payables. In the attainment of this general research objective three specific objectives were drafted, namely: (i) to identify the necessary accounting requirements to the production of transparent information; (ii) to verify the existence of cancellation of remainder payables and their respective effects, both as to the Remainder Payables and the Executed Expenses; (iii) to examine the research findings under the light of the applicable theory, so as to indicate possible failures related to the transparency matrix. With a view towards attaining the first specific objective, still at the theoretical foundation, a transparency matrix was designed, representing the necessary presuppositions to the production of a transparent accounting information system. The research work is classified as explanatory as to its objectives; as documental analysis as to the procedures and a qualitative approach was carried as to the problematique. The period was delimited to the 2002-2006 period and the data have been drawn from the functional classification of the expenditure. The results of the work have indicated a compromising in the transparency ranging from null to full in the functions under review. Such results, therefore, have allowed us to conclude that the publication carried out by the Government relative to the remainder payables and the executed expenses have failed to present themselves as transparent in a great number of functions.*

*Keywords: transparency - remainder payables - accounting information*

## LISTA DE TABELAS

<i>Tabela 01: Funções e Subfunções de governo, conforme Portaria n.º 42/99 da Secretaria do Ministério de Estado Orçamento e Gestão.</i>	33
<i>Tabela 2: Avaliação do Comprometimento da Transparência</i>	56
<i>Tabela 3: Composição de Restos a Pagar para Função 01 – Legislativa</i>	59
<i>Tabela 4: Execução de Restos a Pagar para Função 01 – Legislativa</i>	60
<i>Tabela 5: Execução da Despesa/ Cancelamento para função 01 – Legislativa</i>	60
<i>Tabela 6: Composição de Restos a Pagar para Função 02 – Judiciária</i>	63
<i>Tabela 7: Execução de Restos a Pagar para Função 02 – Judiciária</i>	64
<i>Tabela 8: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 02 – Judiciária</i>	65
<i>Tabela 9: Composição de Restos a Pagar para Função 03 – Essencial à Justiça</i>	67
<i>Tabela 10: Execução de Restos a Pagar para Função 03 – Essencial à Justiça</i>	68
<i>Tabela 11: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 03 – Essencial à Justiça</i>	69
<i>Tabela 12: Composição de Restos a Pagar para Função 04 – Administração</i>	71
<i>Tabela 13: Execução de Restos a Pagar para Função 04 – Administração</i>	72
<i>Tabela 14: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 04 – Administração</i>	73
<i>Tabela 15: Composição de Restos a Pagar para Função 05 – Defesa Nacional</i>	75
<i>Tabela 16: Execução de Restos a Pagar para Função 05 – Defesa Nacional</i>	76
<i>Tabela 17: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 05 – Defesa Nacional</i>	77
<i>Tabela 18: Composição de Restos a Pagar para Função 06 – Segurança Pública</i>	79
<i>Tabela 19: Execução de Restos a Pagar para Função 06 – Segurança Pública</i>	79
<i>Tabela 20: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 06 – Segurança Pública</i>	81
<i>Tabela 21: Composição de Restos a Pagar para Função 07 – Relações Exteriores</i>	83
<i>Tabela 22: Execução de Restos a Pagar para Função 07 – Relações Exteriores</i>	84
<i>Tabela 23: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 07 – Relações Exteriores</i>	84
<i>Tabela 24: Composição de Restos a Pagar para Função 08 – Assistência Social</i>	87
<i>Tabela 25: Execução de Restos a Pagar para Função 08 – Assistência Social</i>	88
<i>Tabela 26: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 08 – Assistência Social</i>	89
<i>Tabela 27: Composição de Restos a Pagar para Função 09 – Previdência Social</i>	91
<i>Tabela 28: Execução de Restos a Pagar para Função 09 – Previdência Social</i>	92
<i>Tabela 29: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 09 – Previdência Social</i>	93
<i>Tabela 30: Composição de Restos a Pagar para Função 10 – Saúde</i>	95
<i>Tabela 31: Execução de Restos a Pagar para Função 10 – Saúde</i>	96
<i>Tabela 32: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 10 – Saúde</i>	97
<i>Tabela 33: Composição de Restos a Pagar para Função 11 – Trabalho</i>	99
<i>Tabela 34: Execução de Restos a Pagar para Função 11 – Trabalho</i>	100
<i>Tabela 35: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 11 – Trabalho</i>	101
<i>Tabela 36: Composição de Restos a Pagar para Função 12 – Educação</i>	103
<i>Tabela 37: Execução de Restos a Pagar para Função 12 – Educação</i>	104
<i>Tabela 38: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 12 – Educação</i>	105
<i>Tabela 39: Composição de Restos a Pagar para Função 13 – Cultura</i>	107
<i>Tabela 40: Execução de Restos a Pagar para Função 13 – Cultura</i>	108
<i>Tabela 41: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 13 – Cultura</i>	109
<i>Tabela 42: Composição de Restos a Pagar para Função 14 – Direitos da Cidadania</i>	111
<i>Tabela 43: Execução de Restos a Pagar para Função 14 – Direitos da Cidadania</i>	112
<i>Tabela 44: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 14 – Direitos da Cidadania</i>	113
<i>Tabela 45: Composição de Restos a Pagar para Função 15 – Urbanismo</i>	115
<i>Tabela 46: Execução de Restos a Pagar para Função 15 - Urbanismo</i>	116
<i>Tabela 47: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 15 - Urbanismo</i>	117
<i>Tabela 48: Composição de Restos a Pagar para Função 16 - Habitação</i>	119
<i>Tabela 49: Execução de Restos a Pagar para Função 16 - Habitação</i>	120
<i>Tabela 50: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 16 – Habitação</i>	121
<i>Tabela 51: Composição de Restos a Pagar para Função 17 - Saneamento</i>	123
<i>Tabela 52: Execução de Restos a Pagar para Função 17 - Saneamento</i>	124
<i>Tabela 53: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 17 - Saneamento</i>	125
<i>Tabela 54: Composição de Restos a Pagar para Função 18 – Gestão Ambiental</i>	127
<i>Tabela 55: Execução de Restos a Pagar para Função 18 – Gestão Ambiental</i>	128
<i>Tabela 56: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 18 – Gestão Ambiental</i>	129
<i>Tabela 57: Composição de Restos a Pagar para Função 19 – Ciência e Tecnologia</i>	131

<i>Tabela 58: Execução de Restos a Pagar para Função 19 – Ciência e Tecnologia</i>	132
<i>Tabela 59: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 19 – Ciência e Tecnologia</i>	133
<i>Tabela 60: Composição de Restos a Pagar para Função 20 – Agricultura</i>	135
<i>Tabela 61: Execução de Restos a Pagar para Função 20 – Agricultura</i>	136
<i>Tabela 62: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 20 – Agricultura</i>	136
<i>Tabela 63: Composição de Restos a Pagar para Função 21 – Organização Agrária</i>	139
<i>Tabela 64: Execução de Restos a Pagar para Função 21 – Organização Agrária</i>	140
<i>Tabela 65: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 21 – Organização Agrária</i>	141
<i>Tabela 66: Composição de Restos a Pagar para Função 22 – Indústria</i>	143
<i>Tabela 67: Execução de Restos a Pagar para Função 22 – Indústria</i>	144
<i>Tabela 68: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 22 – Indústria</i>	145
<i>Tabela 69: Composição de Restos a Pagar para Função 23 – Comércio e Serviços</i>	147
<i>Tabela 70: Execução de Restos a Pagar para Função 23 – Comércio e Serviços</i>	148
<i>Tabela 71: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 23 – Comércio e Serviços</i>	149
<i>Tabela 72: Composição de Restos a Pagar para Função 24 – Comunicações</i>	151
<i>Tabela 73: Execução de Restos a Pagar para Função 24 – Comunicações</i>	152
<i>Tabela 74: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 24 – Comunicações</i>	153
<i>Tabela 75: Composição de Restos a Pagar para Função 25 – Energia</i>	155
<i>Tabela 76: Execução de Restos a Pagar para Função 25 – Energia</i>	156
<i>Tabela 77: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 25 – Energia</i>	157
<i>Tabela 78: Composição de Restos a Pagar para Função 26 – Transporte</i>	159
<i>Tabela 79: Execução de Restos a Pagar para Função 26 – Transporte</i>	160
<i>Tabela 80: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 26 – Transporte</i>	161
<i>Tabela 81: Composição de Restos a Pagar para Função 27 – Desporto e Laser</i>	163
<i>Tabela 82: Execução de Restos a Pagar para Função 27 – Desporto e Laser</i>	164
<i>Tabela 83: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 27 – Desporto e Laser</i>	165
<i>Tabela 84: Composição de Restos a Pagar para Função 28 – Encargos Especiais</i>	167
<i>Tabela 85: Execução de Restos a Pagar para Função 28 – Encargos Especiais</i>	168
<i>Tabela 86: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 28 – Encargos Especiais</i>	169
<i>Tabela 87: Percentual de Variação entre Restos a Pagar Divulgados e os que se Efetivaram após o seu Cancelamento.</i>	172
<i>Tabela 88: Percentual de Variação entre Despesa Executada e a que se Efetivou após o Cancelamento de Restos a Pagar</i>	174

## LISTA DE FIGURAS

<i>Figura 1 - Sistemática Necessária ao Atingimento da Informação Contábil Transparente</i>	38
<i>Figura 2: Composição de Restos a Pagar para Função 01 – Legislativa</i>	59
<i>Figura 3: Execução de Restos a Pagar para Função 01 – Legislativa</i>	60
<i>Figura 4: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 01 – Legislativa</i>	61
<i>Figura 5: Composição de Restos a Pagar para Função 02 – Judiciária</i>	63
<i>Figura 6: Execução de Restos a Pagar para Função 02 – Judiciária</i>	64
<i>Figura 7: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 02 – Judiciária</i>	65
<i>Figura 8: Composição de Restos a Pagar para Função 03 – Essencial à Justiça</i>	67
<i>Figura 9: Execução de Restos a Pagar para Função 03 – Essencial à Justiça</i>	68
<i>Figura 10: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 03 – Essencial à Justiça</i>	69
<i>Figura 11: Composição de Restos a Pagar para Função 04 – Administração</i>	71
<i>Figura 12: Execução de Restos a Pagar para Função 04 – Administração</i>	72
<i>Figura 13: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 04 – Administração</i>	73
<i>Figura 14: Composição de Restos a Pagar para Função 05 – Defesa Nacional</i>	75
<i>Figura 15: Execução de Restos a Pagar para Função 05 – Defesa Nacional</i>	76
<i>Figura 16: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 05 – Defesa Nacional</i>	77
<i>Figura 17: Composição de Restos a Pagar para Função 06 – Segurança Pública</i>	79
<i>Figura 18: Execução de Restos a Pagar para Função 06 – Segurança Pública</i>	80
<i>Figura 19: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 06 – Segurança Pública</i>	81
<i>Figura 20: Composição de Restos a Pagar para Função 07 – Relações Exteriores</i>	83
<i>Figura 21: Execução de Restos a Pagar para Função 07 – Relações Exteriores</i>	84
<i>Figura 22: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 07 – Relações Exteriores</i>	85
<i>Figura 23: Composição de Restos a Pagar para Função 08 – Assistência Social</i>	87
<i>Figura 24: Execução de Restos a Pagar para Função 08 – Assistência Social</i>	88
<i>Figura 25: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 08 – Assistência Social</i>	89
<i>Figura 26: Composição de Restos a Pagar para Função 09 – Previdência Social</i>	91
<i>Figura 27: Execução de Restos a Pagar para Função 09 – Previdência Social</i>	92
<i>Figura 28: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 09 – Previdência Social</i>	93
<i>Figura 29: Composição de Restos a Pagar para Função 10 – Saúde</i>	95
<i>Figura 30: Execução de Restos a Pagar para Função 10 – Saúde</i>	96
<i>Figura 31: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 10 – Saúde</i>	97
<i>Figura 32: Composição de Restos a Pagar para Função 11 – Trabalho</i>	99
<i>Figura 33: Execução de Restos a Pagar para Função 11 – Trabalho</i>	100
<i>Figura 34: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 11 – Trabalho</i>	101
<i>Figura 35: Composição de Restos a Pagar para Função 12 – Educação</i>	103
<i>Figura 36: Execução de Restos a Pagar para Função 12 – Educação</i>	104
<i>Figura 37: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 12 – Educação</i>	105
<i>Figura 38: Composição de Restos a Pagar para Função 13 – Cultura</i>	107
<i>Figura 39: Execução de Restos a Pagar para Função 13 – Cultura</i>	108
<i>Figura 40: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 13 – Cultura</i>	109
<i>Figura 41: Composição de Restos a Pagar para Função 14 – Direitos da Cidadania</i>	111
<i>Figura 42: Execução de Restos a Pagar para Função 14 – Direitos da Cidadania</i>	112
<i>Figura 43: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 14 – Direitos da Cidadania</i>	113
<i>Figura 44: Composição de Restos a Pagar para Função 15 - Urbanismo</i>	115
<i>Figura 45: Execução de Restos a Pagar para Função 15 - Urbanismo</i>	116
<i>Figura 46: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 15 - Urbanismo</i>	117
<i>Figura 47: Composição de Restos a Pagar para Função 16 - Habitação</i>	119
<i>Figura 48: Execução de Restos a Pagar para Função 16 - Habitação</i>	120
<i>Figura 49: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 16 - Habitação</i>	121
<i>Figura 50: Composição de Restos a Pagar para Função 17 - Saneamento</i>	123
<i>Figura 51: Execução de Restos a Pagar para Função 17 - Saneamento</i>	124
<i>Figura 52: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 17 - Saneamento</i>	125
<i>Figura 53: Composição de Restos a Pagar para Função 18 – Gestão Ambiental</i>	127
<i>Figura 54: Execução de Restos a Pagar para Função 18 – Gestão Ambiental</i>	128
<i>Figura 55: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 18 – Gestão Ambiental</i>	129
<i>Figura 56: Composição de Restos a Pagar para Função 19 – Ciência e Tecnologia</i>	131
<i>Figura 57: Execução de Restos a Pagar para Função 19 – Ciência e Tecnologia</i>	132
<i>Figura 58: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 19 – Ciência e Tecnologia</i>	133

<i>Figura 59: Composição de Restos a Pagar para Função 20 – Agricultura</i>	135
<i>Figura 60: Execução de Restos a Pagar para Função 20 – Agricultura</i>	136
<i>Figura 61: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 20 – Agricultura</i>	137
<i>Figura 62: Composição de Restos a Pagar para Função 21 – Organização Agrária</i>	139
<i>Figura 63: Execução de Restos a Pagar para Função 21 – Organização Agrária</i>	140
<i>Figura 64: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 21 – Organização Agrária</i>	141
<i>Figura 65: Composição de Restos a Pagar para Função 22 – Indústria</i>	143
<i>Figura 66: Execução de Restos a Pagar para Função 22 – Indústria</i>	144
<i>Figura 67: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 22 – Indústria</i>	145
<i>Figura 68: Composição de Restos a Pagar para Função 23 – Comércio e Serviços</i>	147
<i>Figura 69: Execução de Restos a Pagar para Função 23 – Comércio e Serviços</i>	148
<i>Figura 70: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 23 – Comércio e Serviços</i>	149
<i>Figura 71: Composição de Restos a Pagar para Função 24 – Comunicações</i>	151
<i>Figura 72: Execução de Restos a Pagar para Função 24 – Comunicações</i>	152
<i>Figura 73: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 24 – Comunicações</i>	153
<i>Figura 74: Composição de Restos a Pagar para Função 25 – Energia</i>	155
<i>Figura 75: Execução de Restos a Pagar para Função 25 – Energia</i>	156
<i>Figura 76: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 25 – Energia</i>	157
<i>Figura 77: Composição de Restos a Pagar para Função 26 – Transporte</i>	159
<i>Figura 78: Execução de Restos a Pagar para Função 26 – Transporte</i>	160
<i>Figura 79: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 26 – Transporte</i>	161
<i>Figura 80: Composição de Restos a Pagar para Função 27 – Desporto e Laser</i>	163
<i>Figura 81: Execução de Restos a Pagar para Função 27 – Desporto e Laser</i>	164
<i>Figura 82: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 27 – Desporto e Laser</i>	165
<i>Figura 83: Composição de Restos a Pagar para Função 28 – Encargos Especiais</i>	167
<i>Figura 84: Execução de Restos a Pagar para Função 28 – Encargos Especiais</i>	168
<i>Figura 85: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 28 – Encargos Especiais</i>	169
<i>Figura 86: Número de Ocorrências na Avaliação do Comprometimento da Transparência</i>	173
<i>Figura 87: Número de Ocorrências na Avaliação do Comprometimento da Transparência</i>	175

# Sumário

<b>1 Introdução</b>	<b>17</b>
<b>1.1 Objetivos</b>	<b>19</b>
1.1.1 Objetivo Geral	20
1.1.2 Objetivos Específicos	20
<b>2 Fundamentação Teórica</b>	<b>21</b>
<b>2.1 Restos a Pagar</b>	<b>21</b>
2.1.1 Caracterização	21
2.1.2 Pagamento	23
2.1.3 Cancelamento	24
2.1.4 Prescrição	26
2.1.5 Contabilização (Roteiros Simplificados)	27
2.1.6 Lei de Responsabilidade Fiscal	28
2.1.7 Restos a Pagar Não Processados - Limitações	30
<b>2.2 Despesa Pública</b>	<b>32</b>
2.2.1 Classificação da Despesa Pública	32
<b>2.3 Informação Contábil Transparente</b>	<b>35</b>
2.3.1 Fase de Reconhecimento	38
2.3.2 Fase de Mensuração	40
2.3.3 Fase de Evidenciação	40
2.3.4 Princípios Fundamentais de Contabilidade	42
2.3.4.1 O Princípio da entidade	42
2.3.4.2 O Princípio da Continuidade	42
2.3.4.3 O Princípio da Oportunidade	43
2.3.4.4 O Princípio do Registro Pelo Valor Original	44
2.3.4.5 O Princípio da Atualização Monetária	44
2.3.4.6 O Princípio da Competência	44
2.3.4.7 O Princípio da Prudência	45
2.3.5 O Usuário da Informação Contábil Governamental	46
2.3.6 Relevância	49
2.3.7 Objetividade	49
2.3.8 Confiabilidade	50
2.3.9 Compreensibilidade	50
2.3.10 Comparabilidade	51
<b>3 Procedimentos Metodológicos</b>	<b>52</b>
<b>3.1 Tipologia da Pesquisa</b>	<b>52</b>
3.1.1 Quanto aos Objetivos da Pesquisa	52
3.1.2 Quanto aos Procedimentos da Pesquisa	53
3.1.3 Quanto à Abordagem do Problema	54
<b>3.2 Delimitação do Universo da Pesquisa</b>	<b>54</b>
<b>3.3 Métodos, Técnicas e Fontes de Coleta de Dados</b>	<b>55</b>
<b>4 Análise dos Resultados</b>	<b>57</b>
<b>4.1 Averiguação da Existência de cancelamento de Restos a Pagar, por Função, e seus Possíveis Efeitos na Divulgação de Restos a Pagar e da Despesa Executada</b>	<b>58</b>
4.1.1.1 Função 01 – Legislativa (dados)	58
4.1.1.2 Função 01 – Legislativa (Análise dos Dados)	61
4.1.2.1 Função 02 – Judiciária (dados)	62
4.1.2.2 Função 02 – Judiciária (Análise dos Dados)	65
4.1.3.1 Função 03 – Essencial à Justiça (dados)	66

4.1.3.2 Função 03 – Essencial à Justiça (Análise dos Dados)	69
4.1.4.1 Função 04 – Administração (dados)	70
4.1.4.2 Função 04 – Administração (Análise dos Dados)	73
4.1.5.1 Função 05 – Defesa Nacional (dados)	75
4.1.5.2 Função 05 – Defesa Nacional (Análise dos Dados)	77
4.1.6.1 Função 06 – Segurança Pública (dados)	78
4.1.6.2 Função 06 – Segurança Pública (Análise dos Dados)	81
4.1.7.1 Função 07 – Relações Exteriores (dados)	82
4.1.7.2 Função 07 – Relações Exteriores (Análise dos Dados)	85
4.1.8.1 Função 08 – Assistência Social (dados)	86
4.1.8.2 Função 08 – Assistência Social (Análise dos Dados)	89
4.1.9.1 Função 09 – Previdência Social (dados)	90
4.1.9.2 Função 09 – Previdência Social (Análise dos Dados)	93
4.1.10.1 Função 10 – Saúde (dados)	94
4.1.10.2 Função 10 – Saúde (Análise dos Dados)	97
4.1.11.1 Função 11 – Trabalho (dados)	99
4.1.11.2 Função 11 – Trabalho (Análise dos Dados)	101
4.1.12.1 Função 12 – Educação (dados)	103
4.1.12.2 Função 12 – Educação (Análise dos Dados)	105
4.1.13.1 Função 13 – Cultura (dados)	106
4.1.13.2 Função 13 – Cultura (Análise dos Dados)	109
4.1.14.1 Função 14 – Direitos da Cidadania (dados)	110
4.1.14.2 Função 14 – Direitos da Cidadania (Análise dos Dados)	113
4.1.15.1 Função 15 – Urbanismo (dados)	114
4.1.15.2 Função 15 – Urbanismo (Análise dos Dados)	117
4.1.16.1 Função 16 – Habitação (dados)	119
4.1.16.2 Função 16 – Habitação (Análise dos Dados)	121
4.1.17.1 Função 17 – Saneamento (dados)	122
4.1.17.2 Função 17 – Saneamento (Análise dos Dados)	125
4.1.18.1 Função 18 – Gestão Ambiental (dados)	126
4.1.18.2 Função 18 – Gestão Ambiental (Análise dos Dados)	129
4.1.19.1 Função 19 – Ciência e Tecnologia (dados)	130
4.1.19.2 Função 19 – Ciência e Tecnologia (Análise dos Dados)	133
4.1.20.1 Função 20 – Agricultura (dados)	134
4.1.20.2 Função 20 – Agricultura (Análise dos Dados)	137
4.1.21.1 Função 21 – Organização Agrária (dados)	138
4.1.21.2 Função 21 – Organização Agrária (Análise dos Dados)	141
4.1.22.1 Função 22 – Indústria (dados)	143
4.1.22.2 Função 22 – Indústria (Análise dos Dados)	145
4.1.23.1 Função 23 – Comércio e Serviços (dados)	146
4.1.23.2 Função 23 – Comércio e Serviços (Análise dos Dados)	149
4.1.24.1 Função 24 – Comunicações (dados)	150
4.1.24.2 Função 24 – Comunicações (Análise dos Dados)	153
4.1.25.1 Função 25 – Energia (dados)	154
4.1.25.2 Função 25 – Energia (Análise dos Dados)	157
4.1.26.1 Função 26 – Transporte (dados)	158
4.1.26.2 Função 26 – Transporte (Análise dos Dados)	161
4.1.27.1 Função 27 – Desporto e Laser (dados)	162
4.1.27.2 Função 27 – Desporto e Laser (Análise dos Dados)	165
4.1.28.1 Função 28 – Encargos Especiais (dados)	167
4.1.28.2 Função 28 – Encargos Especiais (Análise dos Dados)	169

<b>4.2 Consolidação dos Dados das Funções para que sejam Avaliados os parâmetros da Matriz de Transparência Comprometidos pelo Cancelamento de Restos a Pagar</b>	<b>171</b>
4.2.1 Dados Consolidados	171
4.2.1 Análise dos Dados Consolidados	175
4.2.1.1 Restos a Pagar	175
4.2.1.2 Despesa Executada	176
4.2.1.3 Análise dos Pressupostos da Matriz de Transparência	177

<b>5.1 Considerações sobre o objetivo específico 1</b>	<b>180</b>
<b>5.2 Considerações sobre o objetivo específico 2</b>	<b>181</b>
<b>5.3 Considerações sobre o objetivo específico 3</b>	<b>181</b>
<b>5.4 Considerações finais</b>	<b>181</b>
<b>5.5 Sugestões para estudos futuros</b>	<b>182</b>
<b>6 Referências</b>	<b>183</b>
<b>7 Bibliografia Consultada</b>	<b>187</b>



## 1 Introdução

Dentre as principais críticas apresentadas à contabilidade governamental, podem ser citados a insurgência, outrora freqüente, de passivos contingentes e o crescimento, na década passada, do nível de endividamento dos entes subnacionais, como forma de demonstrar o quanto ainda é pouco visível, para a sociedade em geral, a forma de utilização dos recursos arrecadados.

A transparência na gestão dos gastos públicos, dessa feita, demonstra-se uma importante ferramenta no exercício do controle social, dada a possibilidade de conhecimento, por parte dessa sociedade, sobre as formas de aplicação dos recursos públicos. Nesse contexto, a entrada em vigor da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), aprovada pelo Congresso em maio de 2000, parece constituir um marco “divisor de águas”, por requerer a elaboração e a disseminação de relatórios fiscais transparentes.

A despeito de seu impacto social, a LRF não pode ser considerada a norma primaz no tocante à transparência fiscal no Brasil. A Lei 4.320/1964, que trata da sistemática de elaboração de orçamentos e balanços, já apresentava em seu texto a obrigatoriedade de divulgação de demonstrativos contábeis que tornassem a execução orçamentária, financeira e patrimonial dos governos mais transparente.

A Lei 4.320/1964, desse modo, trouxe a transparência inserida em suas linhas, contida de forma implícita em seu texto. A Lei Complementar n.º 101/2000 – LRF, devido às pressões sociais, apresentou, clara e explicitamente, a questão da transparência da seguinte forma:

Esta Lei Complementar estabelece normas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal[...] a qual “pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas [...].

Assim, percebe-se que a transparência se torna um dos pressupostos da existência de responsabilidade na gestão fiscal. Questiona-se, contudo, qual tem sido a interpretação/entendimento dados pelo Governo Federal sobre o cumprimento desse preceito estabelecido pela LRF.

O Decreto n.º 5.482/2005 que dispõe sobre a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da administração pública federal, por meio da rede mundial de computadores – Portal da Transparência, pode oferecer uma direção. Esse Decreto cria a

obrigatoriedade de divulgação, sem apresentar, entretanto, as regras ou fundamentos necessários para que a informação divulgada realmente cumpra o papel de bem informar – de ser transparente.

Desse modo, objetiva-se com esse trabalho verificar se de fato tem existido transparência nas divulgações governamentais. No entanto, fez-se necessário evitar a eleição de temas muito amplos, não sendo possível assim, avaliar a transparência de todas as divulgações feitas pelo governo.

Ao buscar dentro das contas que compõe a contabilidade governamental um parâmetro que merecesse uma análise mais profunda e que ao mesmo tempo contribuísse com o desenvolvimento da sistemática contábil atualmente utilizada pelo governo, foram observadas diversas críticas quanto à forma encontrada pela legislação de definir o empenho, que é um estágio jurídico, como momento da despesa na apuração das contas do exercício. (GIACOMONI, 2003; CASTRO, 2004; ALBUQUERQUE, MEDEIROS e SILVA, 2006)

Nos dizeres de Giacomoni (2003, p. 289), a fase do empenho certamente não configura adequadamente a competência do exercício, que é caracterizada quando da realização efetiva da despesa. Acrescenta ainda, que outra limitação existente é a de criar um descompasso entre a execução orçamentária e a financeira, ou seja, a despesa é gravada em um exercício e seus efeitos financeiros ocorrem no seguinte.

Essas críticas chamaram a atenção para a distorção que poderia existir entre a informação divulgada pelo governo sobre restos a pagar e despesa executada e o que de fato se concretizaria no exercício seguinte, tendo em vista que ao definir o empenho, como suficiente para que haja o reconhecimento da despesa ao término do exercício, o governo reconhece dívida de curto prazo e execução de despesa, sem que tenha havido a contrapartida do fornecedor – sem que tenha havido liquidação. Desse modo, se o fornecedor do bem não cumpre sua parte, ou o governo desiste da compra, bastaria que cancelasse o empenho, para que a divulgação se mostrasse comprometida.

Dessa feita, com este trabalho se deseja verificar a existência da prática de se inscrever restos a pagar e depois cancelá-los, mensurando o comprometimento da transparência da divulgação tanto nas contas de restos a pagar, quanto nas contas de despesa executada e confrontando o resultado disso com uma matriz de transparência que será elaborada, em cumprimento aos objetivos do trabalho.

Assim, considerando-se a interpretação normativa e doutrinária concernente à transparência e os critérios de contabilização dos Restos a Pagar, pretende-se trabalhar o

seguinte problema de pesquisa: A divulgação de Restos a Pagar, pelo Governo Federal, no exercício de 2002 a 2006, foi apresentada de forma transparente?

Com a resposta a esse questionamento, o trabalho se propõe a oferecer as seguintes contribuições:

A contribuição social deve-se ao fato de permitir uma análise crítica por parte da nossa sociedade e dos órgãos de controle sobre a transparência das divulgações feitas pelo governo, que apresentam saldos provenientes da inscrição de Restos a Pagar.

A contribuição econômica se deve à possibilidade de aumento do controle do endividamento governamental de curto prazo, bem como da despesa executada, relacionados à inscrição de Restos a Pagar.

A contribuição teórica e legal se demonstra na avaliação interpretativa feita tanto da teoria quanto da legislação que regem a Ciência Contábil no ramo da Contabilidade Pública de modo a que se produza informação contábil condizente com os preceitos e normas contábeis, geralmente, aceitos.

A contribuição prática será atingida com a divulgação (feitura) de relatórios públicos de maior qualidade e transparência, tendo em vista a interferência dos montantes inseridos nesses relatórios, com a inscrição de Restos a Pagar.

## **1.1 Objetivos**

Tendo-se em conta o problema objeto de estudo apresentado, optou-se por dividir os objetivos dessa pesquisa em geral e específicos. A concepção de objetivos usada aqui é a de que eles indicam o resultado que se pretende atingir ao final da pesquisa.

A divisão dos objetivos em geral e específicos teve como embasamento as discussões de Lakatos e Marconi (1992) e Gil (2002). De acordo com esse último (2002, p. 111), “[...] os objetivos gerais são o ponto de partida, indicam uma direção a seguir, mas, na maioria dos casos, não possibilitam que se parta para a investigação. Logo, precisam ser redefinidos, esclarecidos, delimitados. Daí surgem os objetivos específicos da pesquisa”.

Lakatos e Marconi (1992, p.102), por seu turno, argumentam que o objetivo geral de um trabalho científico “Está ligado a uma visão global e abrangente do tema. Relaciona-se com o conteúdo intrínseco, quer dos fenômenos e eventos, quer das idéias estudadas. Vincula-se diretamente à própria significação da tese proposta pelo projeto”.

Sobre os objetivos específicos, Lakatos e Marconi (1992, p.102), acrescentam: “[...] apresenta caráter mais concreto. Tem função intermediária e instrumental, permitindo, de um lado, atingir o objetivo geral e, de outro, aplicar este a situações particulares”. Para Gil (2002, p. 112), os objetivos específicos indicam exatamente os dados que se pretende obter.

Dessa feita, O objetivo geral foi traçado com vinculação direta ao tema objeto de estudo e os objetivos específicos foram definidos como delimitadores, esclarecedores dos resultados que se pretende obter com a realização da pesquisa.

### **1.1.1 Objetivo Geral**

Analisar a divulgação de Restos a Pagar, pelo Governo Federal, nos exercício de 2002 a 2006, à luz da interpretação doutrinária inerente à transparência de informações contábeis.

### **1.1.2 Objetivos Específicos**

- Identificar os requisitos contábeis necessários à produção de informação transparente.
- Averiguar a existência de cancelamento de Restos a Pagar e seus respectivos efeitos, tanto nas contas de Restos a Pagar quanto de Despesa Executada.
- Examinar os achados da pesquisa, a luz da teoria concernente, de modo a apontar possíveis falhas relacionadas à matriz de transparência.

Para consecução dos objetivos acima dispostos, o presente trabalho de pesquisa foi dividido em sete capítulos, incluída esta introdução. Os capítulos seguintes foram destinados à fundamentação teórica, aos procedimentos metodológicos, à análise de resultados, à conclusão, às referências e à bibliografia consultada.

## **2 Fundamentação Teórica**

Neste capítulo, será construída a base conceitual para que seja possível estabelecer as relações existentes entre o problema, os objetivos e a justificativa apresentados, anteriormente.

De acordo com Demo (2000, p.38), citar autores em trabalhos científicos é exigido como procedimento formal porque: (i) é mister conhecer as teorias clássicas e em uso; (ii) é fundamental, antes de inventar moda, dar conta do saber e dos dados disponíveis; (iii) é prudente aprender de quem mostrou saber aprender.

Nesse contexto, essa base conceitual será organizada apresentando, primeiramente, os conceitos relacionados a Restos a Pagar e sua sistemática de contabilização. A seguir, serão tratados conceitos e formas de apresentação do Balanço Financeiro e do balanço Patrimonial, tendo em vista a interferência da contabilização de Restos a Pagar nesses balanços. Finalmente, serão dispostos os parâmetros necessários ao atingimento de uma informação contábil transparente.

### **2.1 Restos a Pagar**

No capítulo destinado a esse assunto serão abordados os conceitos mais relevantes para compreensão da conta Restos a Pagar. O objetivo desse capítulo será apresentar a caracterização dos Restos a pagar, entendido como sua definição legal e entendimentos doutrinários; as implicações quando do seu pagamento, cancelamento e prescrição; os roteiros de contabilização; as considerações inseridas na Lei de Responsabilidade Fiscal e as limitações da utilização de Restos a Pagar não Processados.

#### **2.1.1 Caracterização**

Segundo Kohama (2006, p. 129), a despesa orçamentária é executada pelo regime de competência, consoante o disposto no art. 35 da Lei n.º 4.320/1964, inciso II: “[...] pertencem ao exercício financeiro, as despesas nele legalmente empenhadas”. Por conta disso, faz-se necessária à formulação de procedimentos para o encerramento do exercício, tendo em vista a possibilidade de existirem despesas que ao término do exercício ainda não tenham concluído a

fase de liquidação e pagamento, tal procedimento foi estabelecido por meio do artigo 36 da referida Lei: “Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas.”

Dessa feita, uma vez empenhada a despesa e não efetivado o seu pagamento até 31 de dezembro, será considerada Restos a Pagar, para efeito do encerramento do exercício financeiro. A despesa pertence ao exercício financeiro no qual foi empenhada, onerando as dotações daquele exercício.

A despesa não paga será considerada Restos a Pagar, constituindo-se uma operação apenas de caráter financeiro, tendo em vista que, orçamentariamente, a despesa deverá ser liquidada (executada), para assim compor o montante da despesa realizada, quando do encerramento do exercício.

Importante observar que a Lei n.º 4.320/1964 fez distinção entre as despesas processadas e não processadas. A definição de despesas processadas e não processadas ficou a cargo do Decreto n.º 93.872/1986, em que deverão ser entendidas como aquelas despesas que, respectivamente, cumpriram ou não o estágio de liquidação da despesa (Art. 67, §1º).

Assim, entende-se por Restos a Pagar de despesas processadas aqueles cujo empenho foi entregue ao credor, que, cumprindo sua obrigação, forneceu o material, prestou o serviço ou ainda executou as obras, de modo que a despesa é considerada liquidada, estando na fase do pagamento. Verifica-se que a despesa processou-se até a liquidação e em termos orçamentários foi considerada “despesa realizada”, restando apenas o processamento do pagamento. Pode-se dizer que, para efeito do Sistema Orçamentário de escrituração contábil, a despesa está, devidamente, processada e, desse modo, realizada. (KOHAMA, 2006)

Nos dizeres de Kohama (2006, p. 130), é claro e transparente o entendimento de Restos a Pagar como uma operação financeira de escrituração contábil. A despesa será realizada, normalmente, pela liquidação e lançada como Despesa Orçamentária a Pagar. O saldo que houver nessa conta em 31 de dezembro será transferido para a conta de Restos a Pagar Processados.

Conforme apresentado acima, a despesa não processada é aquela cujo empenho foi legalmente emitido, mas a fase de liquidação ainda não se realizou. Por ser a inscrição em Restos a Pagar uma operação do Sistema Financeiro, necessário se faz que a despesa empenhada e ainda não realizada – não liquidada ou não processada – seja considerada “realizada” no Sistema Orçamentário, sendo, posteriormente, inscrita em Restos a Pagar em contrapartida com a conta de despesa orçamentária no Sistema Financeiro.

O Sistema Orçamentário será encerrado em 31 de dezembro, não havendo interferência nesse Sistema, por conta do pagamento de Restos a Pagar, no exercício seguinte. Todas as Operações a partir daí se darão no Sistema Financeiro.

Faz-se mister enfatizar que há uma grande diferença entre restos a pagar e obrigações a pagar. A classificação obrigações a pagar é “gênero”, envolvendo qualquer valor que represente uma exigibilidade de terceiros contra o patrimônio do órgão. Podem ser oriundas da execução do orçamento da receita, da despesa e de fatos extra-orçamentários.

Restos a Pagar é um termo utilizado pela Lei nº 4.320/1964 para representar os valores pendentes de pagamento oriundos da emissão de empenhos, ou seja, os Restos a Pagar têm origem no orçamento da despesa, devendo esse termo ser utilizado apenas para representar os valores da despesa empenhada e não paga ao final do exercício financeiro de emissão do empenho. Dessa forma, podem representar Restos a pagar as seguintes contas: fornecedores, pessoal a pagar e encargos sociais a recolher, conforme estabelecido no Manual do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI.

Não há dúvidas de que a lei 4.320/1964 adotou como fato gerador da despesa orçamentária o empenho e que o Princípio da Competência, conforme esboçado na Resolução CFC n.º 750/1993, adotou como fato gerador de qualquer despesa, em qualquer ramo da Contabilidade, o recebimento do serviço, o consumo dos materiais ou o uso dos bens. Ao fazermos a inscrição em Restos a Pagar, no final do exercício, reconhece-se como despesa um fato que ainda vai ocorrer, ou seja, uma despesa que não ocorreu, contrariando, frontalmente, o Princípio da Competência.

Cabe lembrar que a Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu art. 50, inciso II, definiu que a despesa seja reconhecida pelo regime de competência, o que ensejaria a eliminação dos restos a pagar não processados.

### **2.1.2 Pagamento**

A despesa orçamentária, que não for paga no exercício em que foi autorizada sua realização, será inscrita, em 31 de dezembro, como Restos a Pagar. O pagamento da despesa inscrita em Restos a Pagar, sejam Processadas ou Não Processadas, é feito no ano seguinte ao da sua inscrição, necessitando para o pagamento dos Não Processados que a despesa seja antes liquidada, ou seja, que haja ocorrido após o recebimento do aceite do objeto do empenho.

Em se tratando de pagamento de despesa inscrita em Restos a Pagar, pelo valor estimado, poderão ocorrer duas situações:

a) o valor real a ser pago é superior ao valor inscrito. Nessa condição, a diferença deverá ser empenhada à conta de despesas de exercícios anteriores;

b) o valor real é inferior ao valor inscrito. O saldo existente deverá ser cancelado.

As Operações correspondentes ao Pagamento de Restos a Pagar se processarão no Sistema Financeiro.

### **2.1.3 Cancelamento**

Se os Restos a Pagar inscritos não forem pagos no exercício seguinte, deverão ter sua inscrição cancelada. Esse procedimento é admitido nos arts. 69 e 70 do Decreto nº 93.872/1986:

Art. 69. Após o cancelamento da inscrição da despesa como Restos a Pagar, o pagamento que vier a ser reclamado poderá ser atendido à conta de dotação destinada a despesas de exercícios anteriores”.

“Art. 70. Prescreve em cinco anos a dívida passiva relativa aos Restos a Pagar.

Da forma disposta por Albuquerque, Medeiros e Silva (2006, p. 303), se for observado o conteúdo do artigo 42 da LRF, para qualquer valor inscrito em Restos a Pagar deverá existir disponibilidade financeira reservada para cobertura do respectivo pagamento. Por conseguinte, é possível concluir que, havendo o cancelamento de restos a pagar, tal disponibilidade financeira pode ser utilizada como fonte para a abertura de nova dotação orçamentária.

Ocorre, no entanto, que a legislação brasileira prevê, como fontes de recursos para o orçamento, as receitas realizadas no exercício, pelo critério de caixa, e o superávit financeiro apurado no balanço patrimonial do exercício anterior (art. 43, §1º da Lei n.º 4.320/1964). O cancelamento de Restos a Pagar não gera nova receita para o governo de forma que não abre espaço para abertura de crédito orçamentário no exercício do cancelamento.

No entanto, conforme demonstrado pelos autores, os restos a pagar integram a dívida fluante, cujo total representa o passivo financeiro (§ 3º do artigo 105 da Lei n.º 4.320/1964). Assim, uma vez que o superávit financeiro é apurado pela diferença entre ativo financeiro e passivo financeiro, o cancelamento de restos a pagar, por reduzir o passivo financeiro, contribui para a formação do superávit financeiro do exercício em que ocorrer o



cancelamento, podendo ser utilizado para abertura de nova dotação orçamentária, somente no exercício seguinte, caso o balanço financeiro indique efetivo superávit financeiro.

De outro lado o artigo 38 da Lei n.º 4.320/1964 diz que:

“Reverte à dotação a importância de despesa anulada no exercício; quando a anulação ocorrer após o encerramento desse considerar-se-á receita do ano em que se efetivar”.

Dessa feita, considerando que toda despesa que se encontra em execução em exercício posterior ao de sua apropriação orçamentária constitui restos a pagar, o texto legal admite o registro de receita quando do cancelamento de restos a pagar.

Para dirimir essa questão, a Secretaria do Tesouro Nacional-STN, na qualidade de Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal, ao aprovar o Manual de Procedimentos da Receita Pública (Portaria n.º 303/2005), consolidou o entendimento de que o cancelamento de restos a pagar não poderá ser utilizado como receita:

Do ponto de vista orçamentário, o reconhecimento da receita orçamentária ocorre no momento da arrecadação. Tal situação decorre da aplicação da Lei nº 4.320/64, que em seu artigo 35 dispõe que pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas.

O regime adotado pela Lei nº 4.320/64 para reconhecimento das receitas decorre do enfoque orçamentário dessa lei, com o objetivo de evitar o risco de que a execução das despesas orçamentárias ultrapasse a arrecadação efetivada.

O equilíbrio das receitas e despesas deve ser compreendido no tempo e não em cada exercício. Esse conceito é derivado da aplicação do artigo 35. Não se deve confundir equilíbrio orçamentário da previsão e da dotação, com o equilíbrio da realização das receitas e da execução das despesas.

O equilíbrio orçamentário da previsão e da dotação, representado no Balanço Orçamentário é baseado no princípio da anualidade, combinado com a inclusão, no total da previsão, do valor do superávit financeiro do exercício anterior, para justificar o suporte financeiro a uma parcela dos créditos adicionais.

O equilíbrio da execução das receitas e despesas é baseado no princípio da origem e da aplicação de recursos, caracterizado pelo equilíbrio financeiro no tempo.

Dessa forma, não são receitas arrecadadas, e, portanto, não devem ser registradas como tal, até porque já foram arrecadados os recursos financeiros oriundos de:

a) Superávit Financeiro – artigo 43, parágrafo 1º, inciso I – aplicação do princípio do equilíbrio de receitas e despesas que considera o superávit financeiro fonte para aumento de despesas do exercício seguinte. Portanto, trata-se de saldo financeiro e não de nova receita a ser registrada;

b) Cancelamento de despesas inscritas em Restos a Pagar – artigo 38 – aplicação do princípio do equilíbrio de receitas e despesas que considera as disponibilidades de recursos destinadas ao pagamento de restos a pagar como fonte para aumento de despesas do exercício em que ocorrer o cancelamento.

Portanto, trata-se de restabelecimento de saldo de disponibilidade comprometida resultante de receitas arrecadadas em exercícios anteriores e não de uma nova receita a ser registrada. Seria o mesmo que registrar uma receita mais de uma vez e isso descaracteriza a aplicação tanto do princípio da competência contábil, quanto do regime orçamentário de caixa.

Entende-se por cancelamento de Restos a Pagar a baixa da obrigação constituída em exercícios anteriores em contrapartida com uma variação ativa. Não

se confunde com a recuperação de despesa de exercícios anteriores. A recuperação de despesas orçamentárias de exercícios anteriores é o recebimento de disponibilidades provenientes de devoluções de recursos pagos a maior. Nesse caso, trata-se de uma receita orçamentária.

Dessa feita, o cancelamento de Restos a Pagar não deverá ser registrado como receita, no exercício em que ocorrer, podendo ser utilizado para constituição de nova dotação orçamentária no exercício subsequente, caso contribua para formação de superávit do exercício em que ocorrer o cancelamento.

#### **2.1.4 Prescrição**

Durante o período que antecede à prescrição, as despesas decorrentes do cancelamento de Restos a Pagar poderão ser, nos termos do art. 22 do Decreto nº 93.872/1986, pagas à conta de nova dotação orçamentária e de novo empenho, à conta de despesas de exercícios anteriores, respeitada a categoria econômica específica:

Art . 22. As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida, e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, poderão ser pagos à conta de dotação destinada a atender despesas de exercícios anteriores, respeitada a categoria econômica própria”.

...

§ 2º Para os efeitos deste artigo, considera-se:

...

b) restos a pagar com prescrição interrompida, a despesa cuja inscrição como restos a pagar tenha sido cancelada, mas ainda vigente o direito do credor;

Somente os Restos a Pagar Não Processados podem ser cancelados, pois os Processados representam obrigação líquida e certa do Estado para com seus credores, pelo menos durante cinco anos após a respectiva inscrição (Art. 70 do Decreto nº 93.872/1986).

É importante, mais uma vez, lembrar que, em regra, embora a validade do registro contábil seja apenas de um ano, os Restos a Pagar só prescrevem após cinco anos a partir de sua inscrição.

### 2.1.5 Contabilização (Roteiros Simplificados)

a) Pela inscrição de despesa liquidada e não paga, os lançamentos ocorrerão somente no sistema financeiro, tendo em vista que a despesa interferiu no sistema orçamentário e patrimonial (caso ocorra) quando da respectiva liquidação. (MOTA, 2005)

D – Obrigações a pagar

C – Restos a Pagar

b) Pela inscrição de despesa empenhada e não liquidada, os lançamentos ocorrerão tanto no sistema orçamentário, quanto no sistema financeiro e de compensação, pois a despesa será realizada quando da inscrição em restos a pagar, concluindo seu ciclo orçamentário, ainda que a liquidação só ocorra posteriormente. (MOTA, 2005)

- Sistema Orçamentário
  - D –Crédito Emp. A Liquidar
  - C – Crédito Emp. Liquidado
  - D –Valores em Liquidação
  - C – Empenhos Inscritos em Restos a Pagar
  - D –Empenhos a Liquidar
  - C – Empenhos Liquidados
  
- Sistema Financeiro
  - D – Despesa Orçamentária
  - C – Restos a Pagar Não Processados
  
- Sistema Compensado
  - D – Inscrição de Restos a Pagar
  - C – Restos a Pagar a Liquidar

c) Pelo cancelamento dos restos a pagar não processados, interferência somente no sistema financeiro e de compensação, com o cancelamento da dívida flutuante (restos a pagar) e registro de insubsistência passiva (conta de resultado positivo). (MOTA, 2005)

- Sistema Financeiro
  - D – Restos a Pagar Não Processados
  - C – Acréscimos Patrimoniais

- Sistema Compensado
  - D – Restos a Pagar a Liquidar
  - C – Cancelamento de Restos a Pagar

d) Pelo pagamento de restos a pagar, interferência no sistema financeiro e compensado, sem qualquer influência no sistema orçamentário, por se constituir em fato extra-orçamentário. (MOTA, 2005)

- Sistema Financeiro
  - D – Restos a Pagar
  - C – Bancos c/ Movimento
- Sistema Compensado
  - D – Restos a Pagar Liquidados
  - C – Restos a Pagar Pagos

### **2.1.6 Lei de Responsabilidade Fiscal**

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), em seu art. 1º, identifica a obediência aos limites e condições da inscrição de Restos a Pagar como um pressuposto de responsabilidade fiscal:

Art. 1º, § 1o A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante [...] a obediência a limites e condições no que tange [...] à inscrição em Restos a Pagar.

Em seguida, determina, ao titular de Poder ou órgão, que qualquer despesa empenhada nos últimos oito meses de seu mandato deve ser totalmente paga no exercício, vedando-se, portanto, sua inscrição ou parte dela em Restos a Pagar, a não ser que haja suficiente disponibilidade de caixa para viabilizar seu correspondente pagamento.

Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Segundo dispõem Albuquerque, Medeiros e Silva (2006, p. 301), embora o artigo 42 se refira, expressamente, apenas às despesas contraídas nos últimos oito meses do último ano de mandato, o pagamento desses débitos não deverá ser priorizado em detrimento daqueles

assumidos no período anterior. Isso porque, em primeiro lugar, o artigo 5º da Lei n.º 8.666/93 veda tal conduta, nos seguintes termos: “[...] devendo cada unidade da administração [...] obedecer, para cada fonte diferenciada de recursos, a ordem cronológica das datas de suas exigibilidades, salvo quando houver relevantes razões de interesse público e mediante prévia justificativa da autoridade competente, devidamente publicada”.

Dessa feita, as disponibilidades ao final do exercício deverão ser suficientes para saldar todos os compromissos de despesas contraídas no período do mandato, incluindo as do último ano e as dos exercícios anteriores.

Outro ponto importante destacado pela LRF diz respeito à necessária transparência na divulgação dos Restos a Pagar, que segundo preceitua o seu artigo 50, inciso V:

“... as inscrições em Restos a Pagar ... deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor;”

Percebe-se, dessa feita, que o legislador desejou uma evidenciação condizente com a evolução do endividamento público, por conta da inscrição em Restos a Pagar. A partir de então, instituiu diversos relatórios em que o demonstrativo de Restos a Pagar deveria figurar.

O art. 53, que se refere ao Relatório Resumido, inclui, entre os demonstrativos que o constituem, o relativo aos Restos a Pagar por Poder ou órgão mencionado no art. 20:

“Art. 53. Acompanharão o Relatório Resumido demonstrativos relativos a: V - Restos a Pagar, detalhando, por Poder e órgão referido no art. 20, os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar”.

Já o art. 55 dispõe que o Relatório de Gestão Fiscal de cada Poder ou órgão mencionado no art. 20 da LRF deverá conter informações sobre a inscrição de Restos a Pagar:

“Art. 55. O relatório conterá:  
b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:  
1) liquidadas;  
2) empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41;  
3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;  
4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;”

Finalmente, o art. 59 destaca a importância do acompanhamento e da fiscalização, pelo Poder Legislativo, do cumprimento das normas constantes da Lei de Responsabilidade Fiscal em relação à conta de Restos a Pagar:

“Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério

Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:  
II - limites e condições para ... a inscrição em Restos a Pagar”.

Do exposto até aqui, é possível inferir que de fato a LRF se constituiu em um marco em termos de transparência e responsabilidade na gestão dos gastos públicos, não só em termos da utilização dos recursos públicos em geral, mas de forma especial a inscrição de Restos a Pagar. Essa preocupação se deve, segundo entendimento de Albuquerque, Medeiros e Silva (2006, p. 300), não só por mero princípio moralizador, no sentido de impedir o administrador de legar, ao seu sucessor, dívidas a pagar. O foco principal do artigo 42 da LRF é o atingimento do equilíbrio das contas públicas, com adequado controle do endividamento, requisitos para uma gestão fiscal responsável.

### **2.1.7 Restos a Pagar Não Processados - Limitações**

A contabilização dos Restos a Pagar não processados tem encontrado algumas restrições. O artigo 35 do Decreto n.º 93.872/1986 aduz que:

O empenho de despesa não liquidada será considerado anulado em 31 de dezembro, para todos os fins, salvo quando:

I - vigente o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor, nele estabelecida;

II - vencido o prazo de que trata o item anterior, mas esteja em curso a liquidação da despesa, ou seja de interesse da Administração exigir o cumprimento da obrigação assumida pelo credor;

III - se destinar a atender transferências a instituições públicas ou privadas;

IV - corresponder a compromisso assumido no exterior.

Desse modo, os restos a pagar não processados somente serão inscritos caso cumprido os requisitos acima estabelecidos, caso contrário o empenho da despesa será cancelado antes mesmo da inscrição. Nessa linha é a disposição do artigo 68 do mesmo Decreto, que diz: “A inscrição de despesas como Restos a Pagar será automática, no encerramento do exercício financeiro de emissão da Nota de Empenho, desde que satisfaça às condições estabelecidas neste Decreto e, terá validade até 31 de dezembro do ano subsequente”.

Segundo Castro (2004, p. 175), o governo por se sentir pressionado por congressistas (representantes da sociedade) e pelos bancos (credores) acabou por deixar surgir o “monstro” dos chamados Restos a Pagar, que vai a cada ano se transformando em restos a fazer.

Segundo o autor, no passado, a preocupação do legislador estava exclusivamente voltada para o atendimento das demandas da sociedade sem levar em conta a capacidade financeira do Estado. Com isso, a despesa passou a ser reconhecida tão somente pela ocorrência da autorização e do empenho, sem olhar para a existência dos recursos ou mesmo do produto objeto da despesa.

Por conta disso, o que tem ocorrido, na prática, é a quebra do princípio da anualidade orçamentária, tendo em vista que a receita do ano corrente está sendo usada para pagar despesas (restos a pagar) do ano passado, sem levar em conta que isso subtrai o valor disponível para pagamento de outra despesa planejada para o ano em curso, acarretando nova despesa inscrita em restos a pagar e constituindo uma inevitável “bola de neve”. Ainda segundo Castro (2004, p. 175), no extremo, poderia se atingir o ponto de todo o recurso orçamentário está comprometido com restos a pagar.

Para o referido autor, esse descontrole decorreu da criação de Restos a Pagar não Processados pela Lei n.º 4.320/1964, por representar uma obrigação com despesa orçamentária de serviços ou bens ainda não recebidos. Isso leva a entidade a apresentar um resultado patrimonial fictício, pois antecipa uma despesa que o contratante não é obrigado a pagar e o contratado não tem direito a receber, caso não cumpra outras condições. Observe que a obrigação já estará reconhecida nos Balanços Financeiro e Patrimonial e a despesa já estará realizada no Orçamentário, ferindo o Princípio da Competência e apresentando saldos irreais.

No entender do autor acima citado, três condições básicas deveriam ser estabelecidas para se aceitar uma despesa como obrigação e, assim, inscrevê-la em restos a pagar:

- a) Bens ou serviços efetivamente entregues;
- b) existência de crédito orçamentário para a realização da despesa;
- c) disponibilidade de recursos financeiros.

Era intuito da LRF a colocação de limites à inscrição de restos a pagar os não processados. O dispositivo foi vetado pelo Presidente à época, por ser, segundo o seu entender, contrário ao interesse público.

Nos termos dispostos no Projeto da LRF o artigo 41 disporia que:

Observados os limites globais de empenho e movimentação financeira, serão inscritas em Restos a Pagar:

I – as despesas legalmente empenhadas e liquidadas, mas não pagas no exercício;

- II – as despesas empenhadas e não liquidadas que correspondam a compromissos efetivamente assumidos em virtude de:
- a) normas legais e contratos administrativos;
  - b) convênio, ajuste, acordo ou congênere com outro ente da federação já assinado e em andamento.

## **2.2 Despesa Pública**

Nos dizeres de Kohama (2006, p. 87), constitui-se em despesa pública os gastos fixados na lei orçamentária ou em leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais; à satisfação dos compromissos da dívida pública; ou ainda à restituição ou pagamento de importâncias recebidas a título de cauções, depósitos, consignações etc.

Araújo e Arruda (2006, p.110) apresentam que no setor privado, a despesa é incorrida para que se possa auferir receita, e do confronto (princípio da confrontação da receita e da despesa) entre ambas, num determinado período, apura-se o lucro ou prejuízo. Esses autores, ainda, esclarecem: No setor governamental, no entanto, a receita é auferida independentemente da ocorrência de um gasto. Desse modo, a despesa é definida como o gasto ou compromisso de gasto dos recursos governamentais, devidamente autorizado 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, com a lei de diretrizes orçamentárias e com a LRF.

### **2.2.1 Classificação da Despesa Pública**

A classificação da despesa, segundo a Lei n.º 4.320/1964, está detalhada em: institucional, funcional e por programa.

Conforme se verifica em Giacomoni (2003, p. 93) a finalidade principal da classificação institucional é evidenciar as unidades administrativas responsáveis pela execução orçamentária, isto é, os órgãos que gastam os recursos de conformidade com a programação orçamentária.

Ainda nos dizeres de Giacomoni (2003, p. 102) a classificação por programas objetiva demonstrar as realizações do governo, o resultado final do seu trabalho em prol da sociedade.



Segundo o mesmo autor a principal finalidade da classificação funcional é fornecer as bases para apresentação de dados e estatísticas sobre os gastos públicos nos principais segmentos em que atuam as organizações do Estado. (GIACOMONI, 2003)

A Portaria n.º 42/1999 da Secretaria do Ministério de Estado Orçamento e Gestão conceitua função como “[...] o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público”. Essa portaria apresenta o seguinte quadro de funções e subfunções:

Tabela 01: Funções e Subfunções de governo, conforme Portaria n.º 42/99 da Secretaria do Ministério de Estado Orçamento e Gestão.

<b>FUNÇÕES</b>	<b>SUBFUNÇÕES</b>
01 – Legislativa	031 - Ação Legislativa 032 - Controle Externo
02 – Judiciária	061 - Ação Judiciária 062 - Defesa do Interesse Público no Processo Judiciário
03 - Essencial à Justiça	091 - Defesa da Ordem Jurídica 092 – Representação Judicial e Extrajudicial
04 – Administração	121 – Planejamento e Orçamento 122 - Administração Geral 123 - Administração Financeira 124 - Controle Interno 125 - Normatização e Fiscalização 126 - Tecnologia da Informação 127 - Ordenamento Territorial 128 - Formação de Recursos Humanos 129 - Administração de Receitas 130 - Administração de Concessões 131 - Comunicação Social
05 - Defesa Nacional	151 - Defesa Área 152 - Defesa Naval 153 - Defesa Terrestre
06 - Segurança Pública	181 – Policiamento 182 - Defesa Civil 183 - Informação e Inteligência
07 - Relações Exteriores	211 - Relações Diplomáticas 212 - Cooperação Internacional
08 - Assistência Social	241 - Assistência ao Idoso 242 - Assistência ao Portador de Deficiência 243 - Assistência à Criança e ao Adolescente 244 - Assistência Comunitária
09 - Previdência Social	271 - Previdência Básica 272 - Previdência do Regime Estatutário 273 - Previdência Complementar 274 - Previdência Especial
10 – Saúde	301 - Atenção Básica 302 - Assistência Hospitalar e Ambulatorial 303 - Suporte Profilático e Terapêutico 304 - Vigilância Sanitária

	305 - Vigilância Epidemiológica
	306 - Alimentação e Nutrição
11 – Trabalho	331 - Proteção e Benefícios ao Trabalhador 332 - Relações de Trabalho 333 – Empregabilidade 334 - Fomento ao Trabalho
12 – Educação	361 - Ensino Fundamental 362 - Ensino Médio 363 - Ensino Profissional 364 - Ensino Superior 365 - Educação Infantil 366 - Educação de Jovens e Adultos 367 - Educação Especial
13 – Cultura	391 - Patrimônio Histórico, Artístico e Arqueológico 392 - Difusão Cultural
14 - Direitos da Cidadania	421 - Custódia e Reintegração Social 422 - Direitos Individuais, Coletivos e Difusos 423 - Assistência aos Povos Indígenas
15 – Urbanismo	451 - Infra-Estrutura Urbana 452 - Serviços Urbanos 453 - Transportes Coletivos Urbanos
16 – Habitação	481 - Habitação Rural 482 - Habitação Urbana
17 – Saneamento	511 - Saneamento Básico Rural 512 - Saneamento Básico Urbano
18 - Gestão Ambiental	541 - Preservação e Conservação Ambiental 542 - Controle Ambiental 543 - Recuperação de Áreas Degradadas 544 - Recursos Hídricos 545 – Meteorologia
19 - Ciência e Tecnologia	571 - Desenvolvimento Científico 572 - Desenvolvimento Tecnológico e Engenharia 573 - Difusão do Conhecimento Científico e Tecnológico
20 – Agricultura	601 - Promoção da Produção Vegetal 602 - Promoção da Produção Animal 603 - Defesa Sanitária Vegetal 604 - Defesa Sanitária Animal 605 – Abastecimento 606 - Extensão Rural 607 – Irrigação
21 - Organização Agrária	631 - Reforma Agrária 632 – Colonização
22 – Indústria	661 - Promoção Industrial 662 - Produção Industrial 663 – Mineração 664 - Propriedade Industrial 665 - Normalização e Qualidade
23 - Comércio e Serviços	691 - Promoção Comercial 692 – Comercialização 693 - Comércio Exterior 694 - Serviços Financeiros 695 – Turismo
24 – Comunicações	721 - Comunicações Postais 722 – Telecomunicações

25 – Energia	751 - Conservação de Energia 752 - Energia Elétrica 753 – Petróleo 754 – Álcool
26 – Transporte	781 - Transporte Áreo 782 - Transporte Rodoviário 783 - Transporte Ferroviário 784 - Transporte Hidroviário 785 - Transportes Especiais
27 - Desporto e Lazer	811 - Desporto de Rendimento 812 - Desporto Comunitário 813 – Lazer
28 - Encargos Especiais	841 - Refinanciamento da Dívida Interna 842 - Refinanciamento da Dívida Externa 843 - Serviço da Dívida Interna 844 - Serviço da Dívida Externa 845 – Transferências 846 - Outros Encargos Especiais

FONTE: Portaria n.º 42/99 da Secretaria do Ministério de Estado Orçamento e Gestão.

### 2.3 Informação Contábil Transparente

Semanticamente, a transparência pode ser entendida como algo que se percebe facilmente, claro, evidente, que não se dissimula. (FERREIRA, 2004)

Segundo dispõe Padovese (2004, p.49), existe uma diferenciação entre dado, informação e comunicação. Dado pode ser entendido como o registro puro e simples, a informação, por seu turno, é esse dado processado de modo a ser entendido pelo usuário e a comunicação concerne à transferência dessa informação produzida. Percebe-se, desse modo, que esses conceitos de informação e comunicação muito se assemelham aos significados atribuídos à própria transparência. Isso acontece pelo simples fato de que ser transparente está no próprio cerne do ato de informar.

Ainda, assim, necessário se faz conhecer quais os requisitos ou passos que precisam ser percorridos para que um dado possa ser considerado informação contábil transparente.

Da forma como fora estabelecido por Lopes e Martins (2005, p. 51), a geração de informação contábil dependerá do cumprimento de três etapas distintas, intituladas pelos autores de processo contábil, são elas: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação. Dessa

maneira, adotar-se-á, como primeiro requisito para produção de informação contábil transparente, o cumprimento do processo contábil, por intermédio das suas respectivas fases.

O Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução n.º 750/1993, estabeleceu, como condição para legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade, a observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Dessa feita, outro requisito considerado necessário para produção de informação contábil transparente será, naturalmente, o cumprimento aos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

O Conselho Federal de Contabilidade, ainda, atribui como objetivo das demonstrações contábeis, em sua Norma Brasileira de Contabilidade Técnica – NBC T n.º 1 (CFC, 2008), o de fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mudanças na posição financeira da entidade, que sejam úteis a um grande número de usuários em suas avaliações e tomadas de decisão econômica.

Nessa mesma linha, Hendriksen e Breda (*apud* a Associação Americana de Contabilidade, 1999, p.135) dizem que a contabilidade é “[...] o processo de identificação, mensuração e comunicação de informação econômica para permitir a realização de julgamentos bem informados e a tomada de decisões por usuários da informação”. Acrescenta, em seguida, os mesmos autores, citando a declaração do *Financial Accounting Standards Board - FASB*, que o papel da divulgação financeira é “[...] fornecer informação que seja útil para a tomada de decisões empresariais e econômicas”.

Corroborando este entendimento Araújo (2004, p. 21) nos esclarece que o sistema de informações contábeis vai funcionar como subsistema organizacional. Este receberá informações de outros subsistemas para processá-las, classificá-las, acumulá-las e analisá-las, buscando demonstrá-las aos usuários internos e externos, na forma que lhes seja útil.

Assim, entende-se com base no que fora estabelecido pelo conselho, bem como pelo esboçado nas considerações doutrinárias acima dispostas, que a contabilidade não está em busca de apresentar um compêndio de dados sem significância para o seu leitor – o que se está querendo de fato é que a capacidade de tomada de decisão desse leitor seja influenciada e facilitada pela informação - registro decodificado, compreendido pelo seu usuário. Desse modo, será também considerado requisito, para que se produza informação contábil transparente. Essa informação divulgada pelo governo seja compreendida e útil ao seu usuário.

Além desses requisitos, foram sopesadas as contribuições de alguns autores sobre características que deverão estar presentes numa informação de qualidade. Romney e Steinbart (2000), escrevendo sobre sistemas de informação, apresentam as seguintes

características como necessárias às informações: relevância, confiabilidade, completude, conveniência, forma apropriada e ser verificável.

No conceito de Padovese (2004, p. 49) para que uma informação seja considerada boa, ou seja, para que ela seja útil, deverá preencher diversos requisitos, dentre os quais destaca-se: conteúdo, precisão, atualidade, relatividade, relevância, objetividade, confiabilidade, oportunidade entre outros.

A NBC T 1 (CFC, 2008) considera os seguintes pressupostos básicos para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis: regime de competência, continuidade, características qualitativas, compreensibilidade, relevância, materialidade, confiabilidade, representação adequada, primazia da essência sobre a forma, neutralidade, prudência, integridade e comparabilidade.

A NBC T 16, ainda não publicada pelo CFC, mas, amplamente, debatida e divulgada no sítio daquele conselho, que trata das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público, trouxe no seu capítulo 16.5 – Registro Contábil, o rol de características necessárias a informação contábil do setor público, quais sejam: objetividade, confiabilidade, comparabilidade, compreensibilidade, uniformidade, verificabilidade, visibilidade, tempestividade, utilidade, imparcialidade, fidedignidade e representatividade.

Todos os conceitos acima foram analisados com vistas a produzir um parâmetro de transparência da informação contábil que pudesse ser utilizado para comparação entre a realidade encontrada e a idealizada pela doutrina. Dessa feita, foi elaborada uma matriz, ou seja, um molde acerca dos requisitos necessários à produção de informação contábil transparente, entendida esta como: a informação proveniente de um processo contábil, realizado por meio do reconhecimento, mensuração e evidenciação, respeitando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, sem perder de vista o usuário da informação, suas necessidades e limitações, ajudando este, na tomada de decisão por apresentar conteúdo relevante, objetivo, confiável, compreensível e comparável.

Na figura 1 é apresentado um esquema para melhor compreensão do conceito acima abordado.

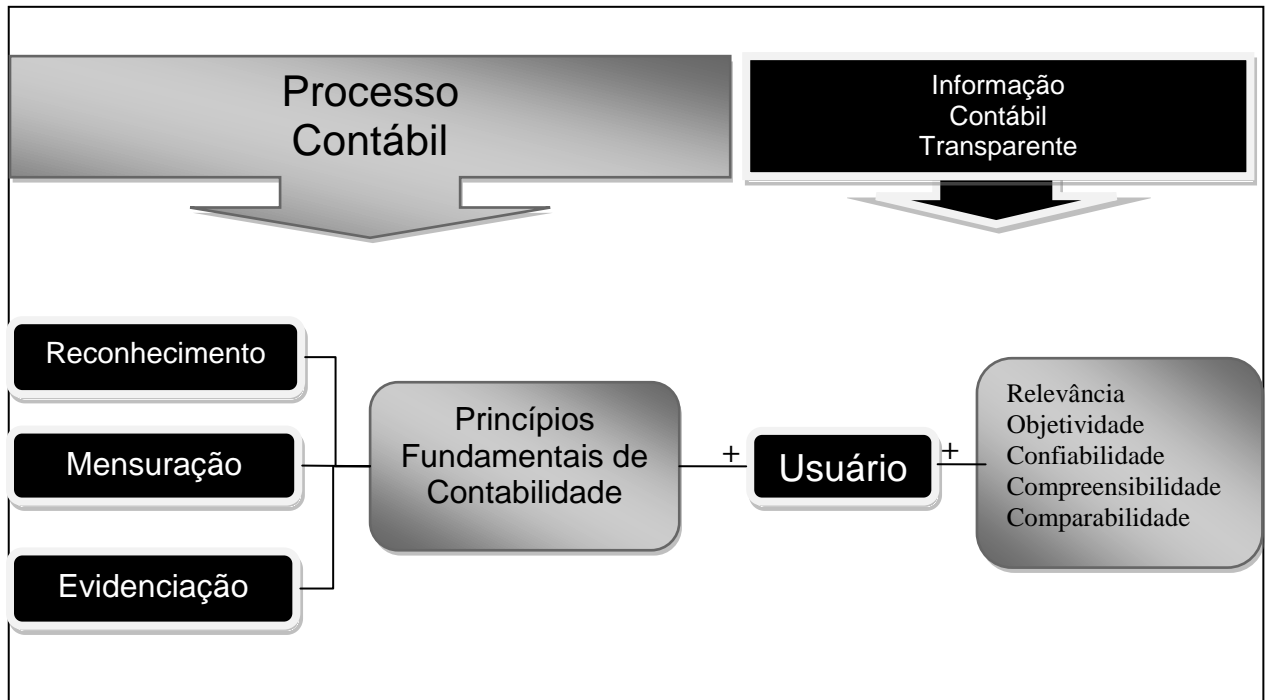


Figura 1 - Sistemática Necessária ao Atingimento da Informação Contábil Transparente

Tanto a Lei n° 4.320/1964 como a Lei Complementar n.º 101/2000, ao destinarem capítulos em seus textos para elaboração e divulgação de informações contábeis, estão, implicitamente, obrigando os seus executores ao cumprimento de todos os requisitos necessários ao ato de informar, bem como os obrigando à produção de relatórios, que atendam aos preceitos estabelecidos pela Ciência Contábil.

É preciso que se perceba que existe uma ordem para acontecimento dos eventos. A primeira preocupação de qualquer agente informador deve consistir em possuir um dado que seja confiável, verdadeiro, atual, preciso, correto. Se o dado não é seguro e não corresponde à realidade de nada adiantará que o seu usuário possa entender, facilmente, o seu conteúdo. Assim, de fato, somente estará sendo conduzido a uma percepção equivocada da realidade. A partir da posse desse dado confiável, deverá ser processado o avanço no sentido de se produzir informação contábil transparente, conforme apresentado acima e desenvolvido nos tópicos a seguir.

### 2.3.1 Fase de Reconhecimento

Para Lopes e Martins (2005, p.51), o reconhecimento envolve o processo de classificação da ação de natureza econômica. Será um processo de definição qualitativa do

item em análise. Nessa etapa, buscar-se-á conhecer o que é certo como objeto de registro e demonstração. É o momento em que se definirá a forma de interferência dos fatos contábeis no patrimônio.

Para que dado registro seja processado de maneira devida deverá ser conhecida à natureza das transações que se quer representar. Existe uma forte relação entre essa fase do processo contábil e os Princípios da Oportunidade e Competência retratados na Resolução CFC n.º 750/1993 e interpretados por meio do apêndice à mesma Resolução.

O Princípio da Oportunidade “exige a apreensão, o registro e o relato de todas as variações sofridas pelo patrimônio de uma entidade, no momento em que elas ocorrem”. A mesma resolução diz que uma vez cumprido tal preceito será possível chegar ao acervo máximo de dados primários sobre o patrimônio, fonte de todos os relatos, demonstrações e análises posteriores.

Observa-se que o Conselho Federal de Contabilidade – CFC também compreende a necessidade da apreensão fidedigna dos dados, para posterior transformação desses em informação contábil. Assevera, posteriormente, que o Princípio da Oportunidade é a base indispensável à fidedignidade das informações sobre patrimônio. Acrescenta que o objetivo desse Princípio está na completeza da apreensão das variações e no seu oportuno reconhecimento.

O Princípio da Oportunidade contemplará dois aspectos relevantes à etapa de reconhecimento no processo contábil, quais sejam: a integridade e a tempestividade. A primeira diz respeito ao reconhecimento completo da variação, sem faltas ou excessos, e a segunda obriga ao reconhecimento no momento em que as variações ocorrem.

O Princípio da Competência estabelece quando um determinado componente deixa de integrar o patrimônio, para transformar-se em elemento modificador do patrimônio líquido. Não está relacionado com recebimentos ou pagamentos, mas, sim, com o reconhecimento das receitas geradas e das despesas incorridas no período. Para sua correta aplicação, será necessário o conhecimento da natureza da variação que se deseja qualificar.

Desse modo, podemos perceber que uma determinada “informação contábil” que não esteja apresentada de forma completa, tempestiva e, devidamente, qualificada não estará atendendo, de maneira apropriada, à fase de reconhecimento. Estará, descumprindo de igual modo, os Princípios da Competência e Oportunidade e, dessa forma, se desqualificando como fonte de informação.

### **2.3.2 Fase de Mensuração**

Para Sá (2005, p.306), mensurar é determinar uma medida, um meio patrimonial, uma forma de atribuição de valor para elementos do patrimônio. Um dos atributos da informação contábil deverá ser a sua capacidade de comparação ao longo do tempo de modo a evidenciar a evolução patrimonial. Desse modo, será necessário que sejam estabelecidos critérios de mensuração uniformes.

Os informes contábeis governamentais deverão estar de acordo com as normas e princípios contábeis em todo o seu processo de mensuração. Percebe-se uma profunda proximidade entre esta fase e a anterior por ocorrerem as duas de forma praticamente concomitante. Isso se dá porque ao reconhecer um item patrimonial, como existe a necessidade de que o patrimônio seja mensurável para que possa ser trabalhado pela contabilidade, deverá ao mesmo tempo, ser atribuído valor ao patrimônio reconhecido.

### **2.3.3 Fase de Evidenciação**

Iudícibus (2004, p. 22) afirma que a função da contabilidade (objetivo) se mantém inalterada ao longo do tempo, no sentido de que ela busca, desde sempre, prover seu usuário de informação útil ao processo decisório. Desse modo, para que a contabilidade consiga cumprir o seu papel, deverá apresentar ao receptor de sua informação, algo que este consiga entender – que lhe seja claro.

Tornar algo evidente significa torná-lo claro, compreensível, notório, público. É decodificar a realidade existente em uma linguagem que o usuário possa entender prontamente. Existe, assim, uma forte ligação entre a evidenciação e os objetivos da contabilidade. Ao apresentar seus demonstrativos, a contabilidade não poderá perder de foco o usuário a quem a informação se destina.

Para Hendriksem e Van Breda (1999, p. 511), para que se consiga a divulgação apropriada é preciso que se responda a três questões fundamentais:

- a) A Quem deve ser divulgada a informação?
- b) Qual a finalidade da informação?
- c) Quanta informação deve ser divulgada?
- d) Para quem evidenciar?



Este é um questionamento relacionado ao tipo de usuário a quem a informação será destinada. É necessário que sejam conhecidas as suas particularidades, no intuito de se apresentar uma informação que possa ser por ele facilmente interpretada.

No caso dos Relatórios de Gestão, o público ao qual se destina é todo cidadão beneficiário das ações públicas. A Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO/2005 (Lei nº. 10.934, de 11/08/2004) em seu art. 15, § 1º, inciso I, alínea J, dispõe que, no caso do Poder Executivo, serão divulgados na *internet* o relatório de gestão integrante das tomadas ou prestações de contas anuais e extraordinárias dos órgãos e entidades da Administração Pública.

Os primeiros usuários da informação neles contida, no entanto, são os Analistas e Técnicos da Controladoria-Geral da União, em um primeiro momento, e os Analistas do Tribunal de Contas da União em um segundo momento, que no exercício de suas funções irão analisá-los, visando subsidiar o julgamento das contas a que se referem. Logo, será necessário que, ao se produzir essa informação, sejam conhecidas às peculiaridades desses receptores, para que suas necessidades sejam atendidas.

Qual a finalidade da informação? Para o *American Institute of Certified Public Accountants* (apud IUDÍCIBUS, 2004, p. 123) os demonstrativos contábeis deveriam evidenciar o que for necessário, a fim de não torná-los enganosos. O que se pretende é que seja apresentada informação na medida certa. Sem omitir a ponto de comprometer a relevância ou a materialidade e sem apresentar excessos que possam dificultar a compreensão ou comprometer a tempestividade.

Quanto Evidenciar? Segundo Iudícibus (2004, p. 124), toda informação fornecida ao usuário deverá ser adequada, justa e plena, por entender que todo conteúdo não relevante deva ser omitido para que os demonstrativos sejam significativos e, plenamente, entendido. Divulgação adequada está relacionada ao mínimo de informação necessária para evitar que as demonstrações sejam enganosas. Divulgação justa subentende um objetivo ético de tratamento equitativo de todos os leitores potenciais. Divulgação Plena significa apresentação de todo conteúdo relevante.

Adicionalmente, cabe ressaltar que a informação plena não poderia ser entendida, como pretendem alguns, como apresentação de todo tipo de informação inclusive supérfluas e excessivas, por não atender tal definição ao objetivo contábil de gerar informação útil à tomada de decisão.

Nessa linha, uma outra questão que surge, é a importância da agilidade de acesso à informação. Relatórios que apresentem excesso de conteúdo ou informações desnecessárias

tendem a serem esquecidos, por se tornarem intempestivos e pouco práticos. O processo decisório é algo constante, fazendo com que a concisão e a objetividade se tornem fatores de fundamental importância para que o conteúdo informativo seja acessado pelo seu destinatário.

## **2.3.4 Princípios Fundamentais de Contabilidade**

### **2.3.4.1 O Princípio da entidade**

Conforme artigo 4º da Resolução n.º 750 do Conselho Federal de Contabilidade - CFC, o Princípio da Entidade reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

O Parágrafo Único da mesma resolução afirma que o Patrimônio pertence à Entidade, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova Entidade, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

### **2.3.4.2 O Princípio da Continuidade**

Segundo disposição do artigo 5º da Resolução n.º 750 do Conselho Federal de Contabilidade - CFC, a Continuidade ou não da entidade, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

A Continuidade influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor ou o vencimento dos passivos, especialmente, quando a extinção da entidade tem prazo determinado, previsto ou previsível.

A observância do Princípio da Continuidade é indispensável à correta aplicação do Princípio da Competência, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado.

Desse modo, se uma sociedade entra em processo de falência ou dissolução, o valor dos seus ativos, passivos e das variações patrimoniais poderá ser influenciado. Tal influencia deverá ser quantificada, de modo a que o patrimônio traduza sua capacidade efetiva de realização.

#### **2.3.4.3 O Princípio da Oportunidade**

O artigo 6º da Resolução n.º 750 do Conselho Federal de Contabilidade - CFC aduz que o Princípio da Oportunidade refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Assim, será resultado da observância do Princípio da Oportunidade, conforme afirma o parágrafo único do mesmo artigo:

I – desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;

II – o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;

III – o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.

Depreende-se desse Princípio, a necessidade de registro e relato de todas as variações sofridas pelo patrimônio da entidade, no momento em que elas ocorreram. A idéia em torno do cumprimento desse preceito é de se atingir o acervo máximo de dados primários sobre o patrimônio, fonte de todos os relatos, demonstrações e análises posteriores, ou seja, o Princípio da oportunidade é a base indispensável à fidedignidade das informações sobre o Patrimônio da Entidade, relativas a um determinado período e com o emprego de quaisquer procedimentos técnicos. (Resolução CFC n.º 774/94, item 2.3.1)

#### **2.3.4.4 O Princípio do Registro Pelo Valor Original**

De conformidade com o artigo 7º da Resolução n.º 750 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC: Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da entidade.

#### **2.3.4.5 O Princípio da Atualização Monetária**

O artigo 8º da Resolução n.º 750 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC determina que os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais. Dessa forma, a moeda, embora aceita, universalmente, como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo. Para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais (art. 7º), é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam, substantivamente, corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do patrimônio líquido. A atualização monetária não representa nova avaliação, mas, tão-somente, o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores, ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período.

#### **2.3.4.6 O Princípio da Competência**

As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento. (artigo 9º da Resolução n.º 750 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC)

Desse modo, o Princípio da Competência irá determinar quando (em que momento) as alterações no ativo ou no passivo resultarão em aumento ou diminuição no patrimônio

líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da Oportunidade.

- As receitas serão consideradas realizadas:

I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens, anteriormente, pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

- As despesas serão consideradas incorridas:

I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiros;

II – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III – pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

As despesas, na maioria das vezes, representam consumo de ativos, que tanto podem ter sido pagos em períodos passados, no próprio período, ou ainda virem a ser pagos no futuro. De outra parte, não é necessário que o desaparecimento do ativo seja integral, podendo ocorrer, parcialmente, como no caso das depreciações, ou na perda de parte do valor de um componente patrimonial do ativo, por aplicação do Princípio da Prudência.

Nenhum ativo pode permanecer avaliado por valor superior ao de sua recuperação, seja por alienação, seja por utilização nas operações de caráter corrente. A despesa também poderá decorrer do surgimento de uma exigibilidade sem a concomitante geração de um bem ou direito, como no caso dos juros moratórios e nas multas de qualquer natureza. . (Resolução CFC n.º 774/94, item 2.6.2)

#### **2.3.4.7 O Princípio da Prudência**

O Princípio da Prudência determina a adoção do menor valor para os componentes do Ativo e do maior para os do Passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido. (artigo 10º da Resolução n.º 750 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC). Esse

Princípio impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções, igualmente, aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

O Princípio da Prudência somente se aplica às mutações posteriores, considerando-se que o registro inicial se dá pelo valor da transação com o mundo exterior. A observância desse Princípio é indispensável à correta aplicação do Princípio da Competência, conforme disposição do artigo supra mencionado.

A aplicação do Princípio da Prudência ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável.

Conforme o item 7.7.1 da Resolução 774, a Prudência deve ser observada quando, existindo um ativo ou um passivo já escriturados por determinados valores, segundo os Princípios do Registro pelo Valor Original e da Atualização Monetária, surge dúvida sobre a correção deles. Havendo formas alternativas de se calcularem os novos valores, deve-se optar sempre pelo que for menor do que o inicial no caso de ativos, e maior, no caso dos componentes patrimoniais integrantes do passivo, a partir de alternativas igualmente razoáveis.

### **2.3.5 O Usuário da Informação Contábil Governamental**

Segundo a NBCT 1 (CFC, 2008) atribui como objetivo das demonstrações contábeis, o de fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mudanças na posição financeira da entidade, que sejam úteis a um grande número de usuários em suas avaliações e tomadas de decisão econômica.

Em seguida, afirma a mesma norma que entre os usuários das demonstrações contábeis estão inclusos: investidores atuais e potenciais, empregados, credores por empréstimo, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, governo e suas agências e o público. No momento em que apresenta os usuários, essa norma coloca em primeiro plano os investidores, presentes ou potenciais.

Indubitavelmente, os principais investidores da atividade governamental são os cidadãos brasileiros que por meio de seus impostos e contribuições fomentam o governo. Fácil se atingir tal conclusão quando observamos que dos R\$ 514.206 milhões de receitas correntes arrecadadas em 2005, segundo publicado no Balanço geral da União - BGU/ 2005,

aproximadamente 91% foram decorrentes da arrecadação de receitas tributárias e de contribuições.

Na mesma linha de reconhecimento da importância do cidadão já preconizava a Constituição da República Federativa do Brasil: “Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.

O que se quer dizer com isso é que o povo é titular primeiro e único do poder do Estado. Os representantes por ele eleito deverão prestar contas das práticas realizadas enquanto mandatários desse poder.

Nesse caminho afirma Pederiva (1998, p. 23): “É ao titular do poder – o povo – que os governantes, no exercício dos poderes constitucionais, devem prestar contas”.

Martins Júnior (*apud* Di Pietro, 2004, p. 296) diz que a participação popular na gestão e no controle da Administração Pública é um dos princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito e dado essencial distintivo entre o Estado de Direito Democrático e o Estado de Direito Social, pela diminuição da distância entre sociedade e Estado.

A contabilidade pode e deve ser usada como instrumento de maior inclusão social, criando, por meio da informação que fornece, uma maior participação popular. Dessa forma, será um forte instrumento para o exercício da cidadania.

Em reportagem à Revista Tema, o Governador do Estado de Minas Gerais Sr. Aécio Neves acrescenta: “A principal e inevitável meta do Brasil de hoje é o combate incessante às exclusões sociais, econômicas, de raça, credo ou políticas. Todas elas têm algo em comum: o excluído começa a perder a cidadania pela falta de acesso à informação”.

A falta de acesso à informação faz com que os indivíduos façam escolhas equivocadas, não dá ao cidadão direito de avaliar seus representantes e construir um juízo comparativo acerca da vantagem ou desvantagem da opção de uma frente de governo em vez de outra.

A contabilidade tem sido vista pelos teóricos dessa ciência como forte instrumento de redução da assimetria informacional, entendida esta como o desnível de conteúdo informacional existente entre os diversos agentes envolvidos na realidade empresarial.

Se no meio privado os privilégios informacionais têm sido questionados e tem havido uma busca constante dos meios de inclusão dos minoritários no processo administrativo, bem como de uma maior difusão de informação de qualidade para os seus usuários, por meio da implantação das boas práticas de governança corporativa, essa assimetria deverá ser reduzida no meio público, onde o acesso à informação é um direito do cidadão e a publicidade uma obrigação legal do administrador público.

Destaca-se, a seguir excertos do Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal, em que:

- O público deverá ser plenamente informado sobre as atividades fiscais passadas, presentes e programadas do governo;
- Deve ser assumido um compromisso público de divulgação tempestiva de informações fiscais;
- As novas políticas que estiverem sendo introduzidas no orçamento anual devem ser descritas claramente;
- As informações orçamentárias devem ser classificadas e apresentadas de forma a facilitar a análise das políticas e promover a prestação de contas;
- As contas fiscais devem ser apresentadas periodicamente ao poder legislativo e ao público;
- As informações fiscais devem satisfazer normas aceitas de qualidade de informações.

Esse Código foi elaborado pelo Fundo Monetário Internacional e aprovado pelo seu Comitê Interino em abril de 1998. Ele está sendo fortemente difundido no Brasil e demonstra uma preocupação internacional com a transparência das publicações governamentais e com o acesso do público à informação.

Acredita-se que com a implantação das práticas de transparência fiscal existirá um debate público mais bem informado sobre os desígnios e os resultados da política fiscal, o que conduzirá os governos para uma atitude mais responsável na implantação dessa política. Com o fortalecimento da credibilidade e com o aumento do entendimento público das políticas macroeconômicas, será possível aumentar a eficiência da atividade governamental e estabelecer políticas públicas sãs. A participação social é requisito decisivo para isso e só poderá acontecer quando o cidadão possuir informação que o ajude a fazer escolhas e a tomar decisões conscientes.

Iudícibus (2004, p. 22) em referência à publicação do *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) informa:

“[...] a função fundamental da contabilidade [...] tem permanecido inalterada desde seus primórdios. Sua finalidade é prover os usuários dos demonstrativos financeiros com informações que os ajudarão a tomar decisões. Sem dúvida, tem havido mudanças substanciais nos tipos de usuário e nas formas de informações que têm procurado. Todavia, esta função dos demonstrativos financeiros é fundamental e profunda. O objetivo básico dos demonstrativos financeiros é prover informação útil para a tomada de decisões econômicas”.

A informação que não é capaz de interferir no processo decisório do usuário não atinge os objetivos da contabilidade e se torna inútil para o usuário ao qual se destina.

Segundo Tinoco (2006, p. 13) “[...] o acesso à informação de boa qualidade é um pré-requisito para o exercício da cidadania, vale dizer, condição essencial para que os problemas



socioeconômicos sejam debatidos e resolvidos no convívio democrático entre os grupos sociais”.

Desse modo, para que o governo atenda os ideais de transparência deverá buscar entender o seu principal usuário e divulgar informações para atender as suas necessidades. Necessário se faz perceber que o povo brasileiro, em sua grande maioria, não é versado em contabilidade e, portanto, como o governo tem o dever legal de ser transparente, segundo preceituado explicita e, implicitamente, pela Lei 4.320/1964 e a Lei Complementar 101/2000, deverá divulgar informação para atender ao cidadão comum, em linguagem que este possa entender – sob pena de não estar informando e, assim, não estar cumprindo à Lei.

### **2.3.6 Relevância**

Ao falar de Relevância Hendriksen e Breda (1999, p. 97) se reportam ao conceito apresentada pelo *Financial Accounting Standards Board - FASB* de que informação relevante seria aquela capaz de “fazer diferença” numa decisão.

Para o *FASB* esta diferença seria conseguida se a informação ajudasse os usuários a fazer previsões sobre o resultado de eventos passados, presentes e futuros, ou confirmar ou corrigir expectativas anteriores. Esses papéis da informação são denominados pelo *FASB* como valor preditivo e valor de feedback.

Além disso, para ser relevante, a informação deverá ser oportuna, atributo este que abordaremos em seguida.

### **2.3.7 Objetividade**

Característica da informação que se apresenta de forma estritamente adequada às circunstâncias. Ser objetivo é se ater ao necessário, dizer, diretamente, o que o usuário precisa, sem apresentar-lhe dados inúteis ou incompreensíveis. Percebe-se a necessidade de se produzir uma informação direcionada, de modo que cada usuário possa obter somente a informação que lhe atende.

A Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - FIPECAFI, FEA/USP ao apresentar o arcabouço teórico da contabilidade transcreve o modelo aprovado e divulgado pelo Instituto Brasileiro de Contabilidade - IBRACON e referendado pela

Comissão de Valores Mobiliários - CVM, para quem a contabilidade apresenta a convenção da objetividade com o seguinte enunciado:

Para procedimentos igualmente relevantes, resultantes da aplicação dos Princípios, preferir-se-ão, em ordem decrescente: a) os que puderem ser comprovados por documentos e critérios objetivos; b) os que puderem ser corroborados por consenso de pessoas qualificadas da profissão,[...]

### 2.3.8 Confiabilidade

Hendriksen e Breda apresentam a seguinte definição do *Financial Accounting Standards Board - FASB* para a confiabilidade: “A qualidade da informação que garante que ela seja razoavelmente livre de erros e viés e represente fielmente o que visa representar”.

Para o CFC em sua NBCT 1 aduz: “[...] para ser útil, a informação deve ser confiável, ou seja, deve estar livre de erros ou vieses relevantes e representar, adequadamente, aquilo que se propõe representar”.

Nos termos do proposto por Martins (2002, p.89):

As informações referentes ao ativo contabilizável devem possuir caráter de informação fidedigna, devem ser verificáveis e neutras. Ou seja, a informação contábil deve possuir rastros ou pistas identificáveis, de forma que outras entidades possam chegar a mesma informação divulgada. Os atributos utilizados para elaboração da informação contábil devem ser livres de viés, livres de erros, devem possuir seus parâmetros de risco o mais diminuto possível.

### 2.3.9 Compreensibilidade

A NBCT 1 (CFC, 2008) aduz que qualidade essencial das informações apresentadas nas demonstrações contábeis é que elas sejam prontamente entendidas pelos usuários. Para Goodman (1971), a leitura é um jogo de adivinhação psicolinguística, em que o leitor reconstrói, o melhor que pode, uma mensagem codificada por um escritor com uma determinada disposição gráfica. Nessa ótica, não é necessária a leitura de cada um dos símbolos apresentados no texto, contudo a decodificação feita pelo leitor será determinante para que exista ou não compreensão da mensagem enviada pelo emissor.

Percebe-se que o ato de compreender está intimamente ligado com quem escreve e com quem lê a mensagem. É preciso que exista sintonia entre emissor e receptor, de modo que aquele que comunica consiga, efetivamente, transmitir a mensagem desejada.

Nesse ponto, é conveniente recorrer ao conceito de informação, pois este está, fortemente, relacionado com a compreensão. Para Davis (*apud* NAKAGAWA), informação é o dado que foi processado e armazenado de forma compreensível para seu receptor e que apresenta valor real ou percebido para suas decisões correntes ou prospectivas.

### **2.3.10 Comparabilidade**

Para a NBCT 1 (CFC, 2008) os usuários devem poder comparar as demonstrações contábeis de uma entidade ao longo do tempo, a fim de identificar tendências na sua posição patrimonial e financeira e no seu desempenho, possibilitando, ainda, ao usuário, comparar as demonstrações contábeis de diferentes entidades.

Acrescenta o CFC que para existir a concretização da comparabilidade deverá existir a conservação dos aspectos substantivos e formais das informações. Assevera, contudo, que a manutenção da comparabilidade não deverá se constituir em elemento impeditivo da evolução qualitativa da informação contábil.

Para Hendriksen e Breda (1999, p.101), comparabilidade pode ser definida como a qualidade da informação que permitirá aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos econômicos. Dependerá, essencialmente, da uniformidade e da consistência.

Uniformidade significa igualdade representativa para eventos idênticos. Em seguida, os autores criticam o conceito acima por considerarem que o objetivo básico da comparabilidade deve ser o de facilitar previsões e decisões. Acrescentam que as informações deverão possuir características, suficientemente, parecidas para tornar as comparações apropriadas.

Consistência está relacionada à manutenção de procedimentos ao longo do tempo, para que se facilite a análise histórica. Se para efeito de melhor evidenciação os critérios precisam ser alterados, necessário será que fique claro para o usuário o reflexo das alterações para que suas decisões não sejam influenciadas de maneira indevida.

### **3 Procedimentos Metodológicos**

Popper (1993) explica que somente se pode pensar nos métodos e nas técnicas de pesquisa quando se tem um problema a enfrentar e um ou mais objetivos a alcançar. Dessa forma, os métodos utilizados, neste trabalho, foram escolhidos de modo a que os seus objetivos fossem atingidos e seu problema de pesquisa respondido.

Lakatos e Marconi (2006, p. 46) apresentam o seguinte conceito para método: “[...] é o conjunto de atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimentos válidos e verdadeiros -, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista”.

Desse modo, este capítulo se destinará a apresentar o formato da pesquisa em termos de métodos, fontes, instrumentos e técnicas de coleta e análise dos dados, bem como a delimitação do universo da pesquisa e seu enquadramento quanto à tipologia do estudo.

#### **3.1 Tipologia da Pesquisa**

Existem diferentes formas de classificação da pesquisa científica. A bibliografia sobre metodologia científica apresenta grande número de tipos de estudos ou pesquisas (MARTINS, 2002). Dessa feita, com base na definição proposta por Beuren (2006), a pesquisa aqui realizada será classificada quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos, quanto à abordagem do problema.

##### **3.1.1 Quanto aos Objetivos da Pesquisa**

Conforme proposto por Beuren (2006), a classificação do trabalho científico quanto aos objetivos pode ser enquadrada em: pesquisa exploratória, descritiva ou explicativa.

Gil (2006) conceitua pesquisa exploratória como aquela que tem por objetivo principal o aprimoramento de idéias ou a descoberta de instituições; a pesquisa descritiva é definida pelo autor como aquela que tem por objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis; as pesquisas

explicativas têm por objetivo identificar os fatores que determinam ou contribuem para a ocorrência dos fenômenos.

Desse modo, o presente trabalho de pesquisa será classificado quanto aos objetivos em pesquisa explicativa, tendo em vista que buscará identificar fatores que contribuem ou determinam para a presença ou ausência de transparência nas divulgações governamentais, concernentes a restos a pagar e despesa executada.

### **3.1.2 Quanto aos Procedimentos da Pesquisa**

De acordo com a proposta apresentada por Beuren (2006), a classificação do trabalho científico quanto aos procedimentos pode ser dividida em: estudo de caso, levantamento, pesquisa bibliográfica, pesquisa experimental, pesquisa documental e pesquisa participante.

Gil (2006) define estudo de caso como uma modalidade de pesquisa que consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento; conceitua levantamento como aquela em que as pessoas cujo comportamento se deseja conhecer são interrogadas diretamente; a pesquisa bibliográfica é aquela que se baseia em material já elaborado, como livros e trabalhos científicos; a pesquisa experimental consiste em realização de experimento a partir do objeto de estudo e das variáveis capazes de influenciá-lo; a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa e a pesquisa participante caracteriza-se pela interação entre pesquisadores e membros das situações investigadas.

Com base nas informações acima, entende-se que o presente trabalho de pesquisa poderá ser classificado, quanto aos procedimentos, em pesquisa documental, por estar analisando o problema com base em matérias que ainda não receberam tratamento, tais quais demonstrativos de execução de restos a pagar e despesa executada do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI.

### **3.1.3 Quanto à Abordagem do Problema**

De conformidade com a proposta apresentada por Beuren (2006), a classificação do trabalho científico quanto à abordagem do problema pode ser dividida em: método quantitativo e qualitativo.

O método quantitativo é definido por Richardson (2007) como aquele que se caracteriza pelo emprego da quantificação tanto na coleta de informação, quanto no seu tratamento, por meio de técnicas estatísticas.

O método qualitativo difere do anterior, especialmente, por não utilizar instrumental estatístico como base do processo de análise de um problema. Os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos. (RICHARDSON, 2007)

Assim, tendo em vista que o presente trabalho não se propôs a fazer coleta ou análise de dados com base em parâmetros estatísticos, bem como o fato de se pretender analisar a interação em diversas variáveis que contribuem ou interferem na transparência das divulgações governamentais, entende-se apropriada a classificação desse trabalho de pesquisa, quanto à abordagem do problema, em qualitativo.

### **3.2 Delimitação do Universo da Pesquisa**

Uma tarefa essencial na construção de um trabalho científico é estabelecer o conjunto de delimitações que definem o alcance (extensão) e a abrangência (profundidade) do estudo. De acordo com Pereira (1999, p.32), “a delimitação do objeto diz respeito à finalidade do estudo e estabelece o que é estudado com circunscrição de espaço (unidade de observação) e tempo (intervalo ou unidade)”.

Marconi e Lakatos (2006, p. 45), ao discorrerem sobre a delimitação da pesquisa, advertem que “É necessário evitar a eleição de temas muito amplos que ou são inviáveis como objeto de pesquisa aprofundada ou conduzem a divagações, discussões intermináveis, repetições de lugares-comuns ou descobertas já superadas”. Nesse particular, Eco (2001, p 10)

faz a seguinte ponderação: “[...] quanto mais se restringe o campo, melhor e com mais segurança se trabalha”.

Para Marconi e Lakatos (2006, p. 108), ainda, a delimitação do universo da pesquisa “[...] consiste em explicar que pessoas ou coisas, fenômenos etc, serão pesquisados, enumerando suas características comuns [...]”. Nesse mister, quanto à delimitação do espaço – unidades de observação, foram analisados os demonstrativos de execução de restos a pagar e de execução da despesa pelo governo federal, compreendendo: restos a pagar inscritos, restos a pagar processados inscritos, restos a pagar não processados inscritos, restos a pagar cancelados, restos a pagar pagos e despesa executada, contidos no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal– SIAFI,

Quanto à circunscrição temporal, os exercícios que estarão sob análise serão os de 2002 a 2006. O motivo da escolha desses anos decorreu da acessibilidade aos dados concernentes a esses exercícios e da ponderação de que uma análise ao longo de cinco anos representaria um panorama razoável sobre a sistemática de divulgação, permitindo verificar procedimento recorrentes.

### **3.3 Métodos, Técnicas e Fontes de Coleta de Dados**

Marconi e Lakatos (2006, p.43) consideram que “[...] toda pesquisa implica no levantamento de dados de variadas fontes, quaisquer que sejam os métodos ou técnicas empregadas.” Por esse trabalho ser uma pesquisa documental se valeu de fonte primária de dados, qual seja o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI. Os dados sobre execução de restos a pagar e despesa, foram tabulados e analisados de modo a verificar a existência de cancelamento de restos a pagar, nos anos sob análise e seus possíveis efeitos.

Toda essa análise foi processada por função. A motivação da escolha dessa classificação da despesa partiu do fato dessa classificação fornecer os dados sobre os gastos públicos nos principais segmentos em que atuam as organizações do Estado. Dessa forma, entende-se que o trabalho forneceria maior contribuição, tendo em vista que o comprometimento da transparência nesses segmentos implicaria dizer que o governo não gastou com saúde, transporte, educação, por exemplo, aquilo que demonstrou ter despendido nos seus demonstrativos.

Confirmada a existência de cancelamento, o efeito desse cancelamento foi analisado para que se quantificasse o comprometimento da transparência, nas divulgações tanto de restos a pagar quanto de despesa executada.

Para análise do comprometimento da transparência das informações extraídas, quanto à integridade/ correção dos valores divulgados, convencionou-se a seguinte tabela, para análise da variação percentual entre o que fora divulgado e o que se concretizou após cancelamento de Restos a Pagar:

Tabela 2: Avaliação do Comprometimento da Transparência

<b>% de Variação</b>	<b>Comprometimento da Transparência</b>
0	Sem comprometimento
1 - 3	Leve
4 - 10	Razoável
11 - 30	Alto
31 - 50	Grave
51 - 100	Pleno - Informação não Transparente

A fundamentação para utilização desse parâmetro partiu de Richardson (2007, p. 80), para quem:

“[...] uma modalidade de transformar dados qualitativos em elementos quantificáveis, bastante empregada por pesquisadores, consiste em utilizar como parâmetro o emprego de critérios, categorias, escalas de atitudes ou, ainda, identificar com que intensidade, ou grau, um conceito, uma atitude, uma opinião se manifestam.”

Como foi confirmada a existência de cancelamento de restos a pagar, os dados de cada função foram consolidados, com vistas a confrontá-los com os parâmetros estabelecidos na matriz de transparência elaborada na fundamentação teórica deste trabalho e, assim, verificar se houve ou não o comprometimento dos seus pressupostos.



## 4 Análise dos Resultados

O objetivo deste capítulo é descrever, analisar e interpretar os dados coletados na pesquisa empírica. O que se procurou fazer foi categorizar os dados coletados a fim de transformá-los em informações que permitissem encontrar respostas à questão formulada.

Para tanto, baseou-se na concepção de análise de resultados de Kerlinger (1980, p. 353), a saber:

Análise é a categorização, ordenação, manipulação e sumarização de dados. Seu objetivo é reduzir grandes quantidades de dados brutos passando-os para uma forma interpretável e manuseável de maneira que características de situações, acontecimentos e de pessoas possam ser descritas sucintamente e as relações entre as variáveis estudadas e interpretadas.

De forma particular, este capítulo busca responder aos objetivos específicos 2 e 3, estabelecidos no começo do trabalho com base no problema de pesquisa formulado. Saliente-se que ambos versam sobre a investigação da realidade da divulgação de Restos a Pagar pelo Governo Federal. Além disso, o capítulo traz os elementos relativos à resposta da questão geral de pesquisa<sup>1</sup> e ao atendimento do objetivo geral do estudo<sup>2</sup>.

Dessa forma, este capítulo retrata o que tem ocorrido na prática da divulgação de Restos a Pagar, pelo Governo Federal, especialmente, a verificação da existência e efeito do seu cancelamento, bem como a interferência dos possíveis achados de pesquisa na transparência da divulgação desses Restos a Pagar e da Despesa Executada.

Os dados aqui apresentados foram coletados por meio de consulta ao Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, na parte concernente à execução de Restos a Pagar - inscrição, pagamento, possível cancelamento e saldos. Do mesmo modo, os demonstrativos de execução da despesa, por função, foram extraídos do SIAFI, ano a ano.

Na parte concernente ao cancelamento de restos a pagar, o valor inscrito ao término de um exercício será confrontado com o pago e o cancelado no exercício seguinte, por função, tendo em vista que, de conformidade com o disposto na fundamentação teórica, se os restos a pagar inscritos não forem pagos no exercício seguinte, deverão ter sua inscrição cancelada.

---

<sup>1</sup> A divulgação de Restos a Pagar, pelo Governo Federal, no exercício de 2002 a 2006, foi apresentada de forma transparente?

<sup>2</sup> Analisar a divulgação de Restos a Pagar, pelo Governo Federal, nos exercício de 2002 a 2006, à luz da interpretação doutrinária inerente à transparência de informações contábeis.

Tal avaliação permitirá que seja apurada a existência de cancelamento de Restos a Pagar, ao longo do anos de estudo, bem como a sua representatividade para a referida conta.

No demonstrativo da execução da despesa serão apresentadas as despesas, por função, a cada ano, a variação sofrida pelo cancelamento de restos a pagar e o valor real de concretização da despesa. Posteriormente, serão analisados os pontos apresentados na matriz de transparência, elaborada na fundamentação teórica e que será a base utilizada nesse trabalho para caracterizar a existência ou falta de transparência, que se viram prejudicados pela divulgação indevida do montante de restos a pagar (passivo de curto prazo) e de despesas executadas.

#### **4.1 Averiguação da Existência de cancelamento de Restos a Pagar, por Função, e seus Possíveis Efeitos na Divulgação de Restos a Pagar e da Despesa Executada**

Nesse subtítulo, será verificada a existência de cancelamento de restos a pagar ao longo dos anos. De igual modo, serão analisados os possíveis efeitos desse cancelamento para as contas de restos a pagar e de despesa executada. A análise será feita para cada função, separadamente, com vistas a quantificar o impacto do cancelamento de restos a pagar para essas contas. Conforme caracterizadas na fundamentação teórica, ao término do exercício, as despesas não processadas, que ainda não cumpriram o estágio da liquidação, são liquidadas contabilmente.

Desse modo, são consideradas despesas executadas para efeitos das divulgações governamentais. Importante observar que ao se cancelar restos a pagar, ocasiona-se um cancelamento da própria despesa que fora reconhecida no exercício anterior, tendo gerado uma divulgação distorcida dos demonstrativos que continham saldos de despesas e das próprias ações divulgadas como executadas pelo governo. Os dados a seguir configuram essa situação.

##### **4.1.1.1 Função 01 – Legislativa (dados)**

A tabela 3 demonstra a composição de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar processados inscritos, os restos a pagar não processados

inscritos e o percentual de restos a pagar não processados inscritos em relação aos restos a pagar totais. Em seguida, obedecendo à disposição dos resultados da pesquisa, será apresentada figura 2, com vistas a ilustrar os dados apresentados nessa tabela.

Tabela 3: Composição de Restos a Pagar para Função 01 – Legislativa

Ano	Restos a Pagar Processados Inscritos	Restos a Pagar Não Processados Inscritos	Proporção de Restos a Pagar Não Processados
2002	3.332.594,85	102.303.709,22	97%
2003	33.267.450,13	57.988.172,65	64%
2004	57.568.871,90	158.407.854,20	73%
2005	68.182.251,40	168.564.303,84	71%
2006	53.442.241,09	247.223.216,29	82%

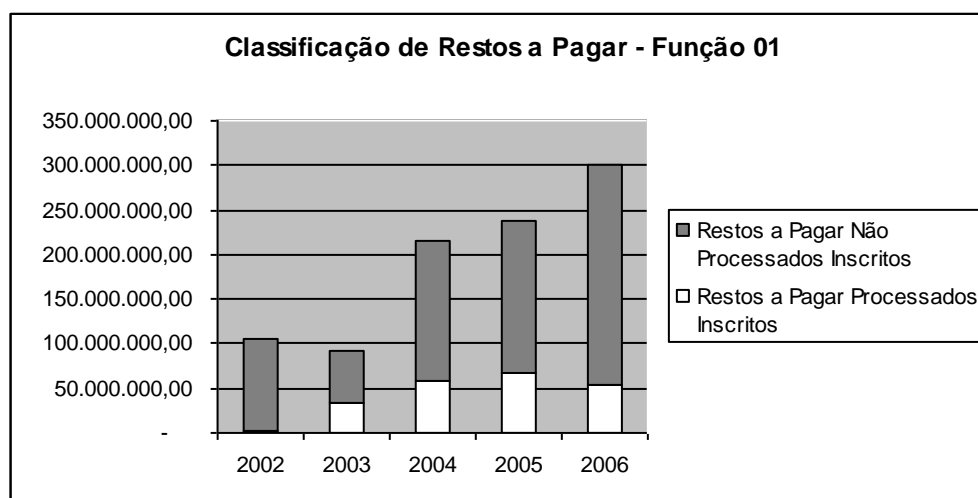


Figura 2: Composição de Restos a Pagar para Função 01 – Legislativa

A tabela 4 mostra a execução de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar inscritos, pagos e cancelados, bem como o eventual saldo remanescente e o percentual de cancelados em relação aos inscritos, para função 01 - legislativa. Posteriormente, é apresentada figura 3, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 4: Execução de Restos a Pagar para Função 01 – Legislativa

Ano <sup>1</sup>	Restos a pagar Inscritos	Restos a Pagar Pagos <sup>2</sup>	Restos a Pagar Cancelados <sup>2</sup>	Saldo <sup>2</sup>	Percentual de Cancelamento
2002	105.656.304,07	86.542.803,63	18.977.318,89	136.181,55	18%
2003	91.255.622,78	79.388.358,32	11.643.178,42	224.086,04	13%
2004	215.976.726,10	140.676.533,57	30.663.043,99	44.637.148,54	14%
2005	236.746.555,24	123.547.616,52	113.094.591,28	104.347,44	48%
2006	300.665.457,38	225.916.521,99	74.522.625,24	226.310,15	25%

<sup>1</sup> Ano da inscrição

<sup>2</sup> No ano seguinte ao da inscrição

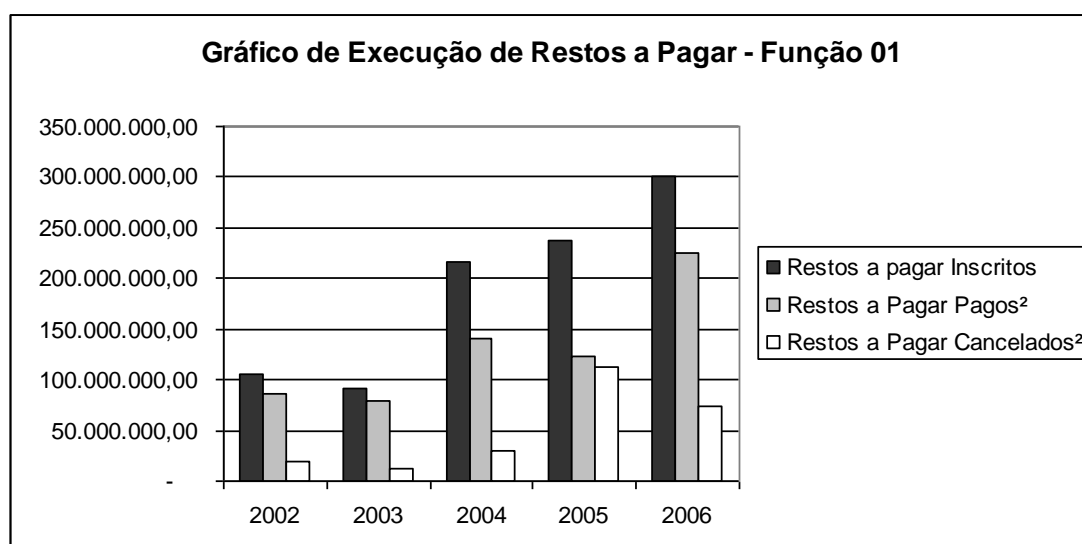


Figura 3: Execução de Restos a Pagar para Função 01 – Legislativa

A tabela 5 demonstra a execução da despesa nos anos de 2002 a 2006, para função 01 – legislativa, confrontando com os valores dessa função que foram cancelados no exercício seguinte, em virtude do cancelamento de restos a pagar e apresentado o saldo que se concretizou, pós-cancelamento. Posteriormente, é apresentada figura 4, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 5: Execução da Despesa/ Cancelamento para função 01 – Legislativa

Ano	Despesa Executada	Cancelamento de Restos a Pagar	Despesa efetivada	Proporção de Cancelamento
2002	2.474.354.441,46	18.977.318,89	2.455.377.122,57	1%
2003	3.075.018.192,01	11.643.178,42	3.063.375.013,59	0%
2004	3.535.512.778,26	30.663.043,99	3.504.849.734,27	1%
2005	3.806.780.933,58	113.094.591,28	3.693.686.342,30	3%
2006	4.759.880.270,28	74.522.625,24	4.685.357.645,04	2%

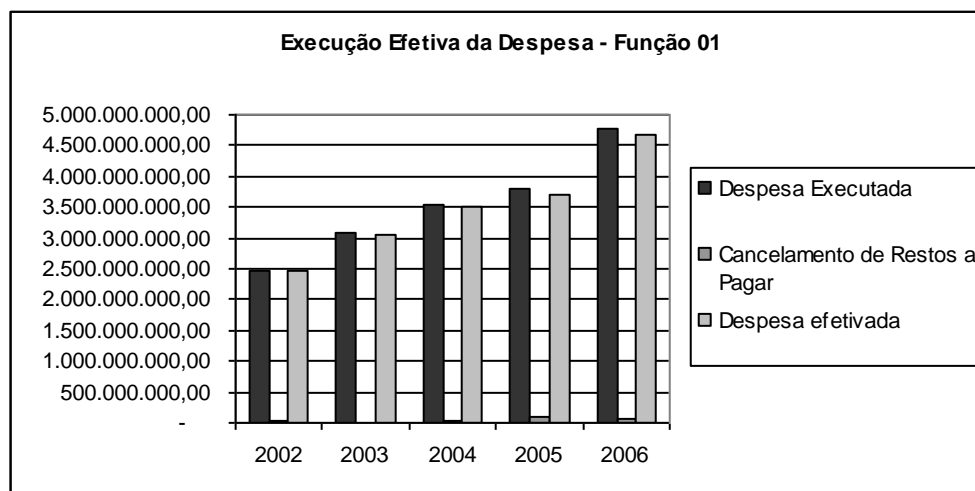


Figura 4: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 01 – Legislativa

#### 4.1.1.2 Função 01 – Legislativa (Análise dos Dados)

Nesse item, serão analisados os dados obtidos para função 01, classificação dada aos gastos destinados a atender as ações do legislativo e as de controle externo, de acordo com as subfunções correlatas.

Observa-se, com base nos dados da tabela 3, uma preponderância de restos a pagar não processados sobre os processados, tendo uma representatividade de 97% desta conta em 2002 e de 82% em 2006. Caracteriza-se, dessa forma, uma maior concentração de despesas inscritas em restos a pagar sem cumprimento da fase de liquidação. Da figura 2, é possível verificar que os restos a pagar processados inscritos variam muito pouco a partir de 2003, ao passo que os não processados apresentam crescimento bastante significativo a partir de 2003.

Percebe-se que para esta Função, conforme se verifica na tabela 4, os valores pagos excederam os cancelados, tendo, contudo, o cancelamento atingido 48% em 2005 e 25% em 2006. Nos anos anteriores, foram, igualmente, representativos: 18% em 2002, 13% em 2003 e

14% em 2004. Dessa análise, pode-se inferir que de todas as divulgações feitas com os montantes da conta Restos a Pagar, para a Função 01, de 13 a 48% foram saldos, indevidamente, divulgados, tendo em vista que foram cancelados no exercício seguinte. Conforme parâmetro estabelecido na metodologia deste trabalho, o comprometimento da transparência pode ser considerado alto nos anos de 2002, 2003, 2004 e 2006 e pode ser entendido como grave no ano de 2005, quanto à divulgação de restos a pagar.

Da mesma forma que os Restos a Pagar tiveram interferência na sua divulgação pelo cancelamento efetivado, as despesas divulgadas como executadas tiveram seus saldos prejudicados, ou, incorretamente, apresentados, após o cancelamento de Restos a Pagar. Isso ocorre em virtude do reconhecimento da despesa, ao término do exercício, ainda que não liquidada de fato. A liquidação é feita, contabilmente, e, nesse momento, a despesa é tida como executada.

Dessa forma, o montante dos restos a pagar cancelados foi retirado das despesas executadas, com vistas a mensurar a magnitude da influência do cancelamento na divulgação dessas despesas. Cumpre observar que, tendo em vista a execução da despesa ocorrer boa parte ao longo do exercício, o montante de restos a pagar não é significativamente expressivo se comparado com o total de despesas executadas.

Desse modo, o cancelamento de restos a pagar para essa Função, nos anos em análise, não implicou numa variação percentual relevante, no que concerne à despesa, entre o que foi divulgado como executado e o que se efetivou, conforme se observa na tabela 5 e na figura 4. Conforme parâmetro estabelecido na metodologia deste trabalho, o comprometimento da transparência pode ser considerado leve nos anos sob análise, quanto à despesa executada, tendo em vista que no ano de 2005, ano da maior variação, 3% das despesas divulgadas com a Função 01 não ocorreram de fato, tendo o governo divulgado um gasto, naquele ano, de aproximadamente R\$ 113.000.000,00 que não se efetivou. Nos anos de 2002 e 2004 o percentual divulgado a maior foi de 1% e de 2% em 2006, no ano de 2003 foi não representativo.

#### **4.1.2.1 Função 02 – Judiciária (dados)**

A tabela 6 demonstra a composição de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar processados inscritos, os restos a pagar não processados inscritos e o percentual de restos a pagar não processados inscritos em relação aos restos a

pagar totais. Para tanto, será apresentada figura 5, com vistas a ilustrar os dados distribuídos nessa tabela.

Tabela 6: Composição de Restos a Pagar para Função 02 – Judiciária

Ano	Restos a Pagar		Proporção de Restos a Pagar Não Processados
	Processados	Inscritos	
2002	17.350.184,75	358.776.033,32	95%
2003	79.288.450,97	382.263.500,76	83%
2004	89.730.781,55	640.712.293,55	88%
2005	58.766.623,29	720.598.638,13	92%
2006	46.723.980,90	862.169.183,99	95%

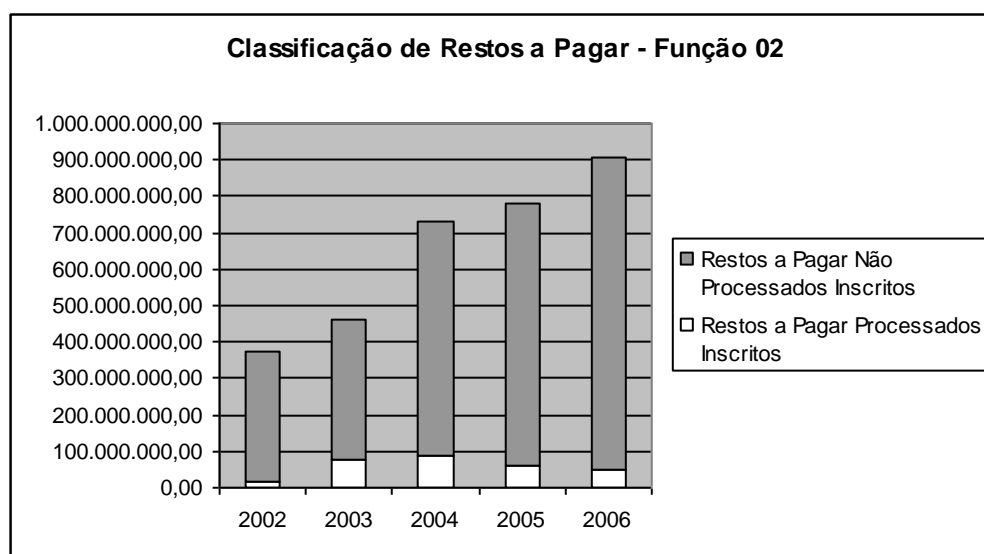


Figura 5: Composição de Restos a Pagar para Função 02 – Judiciária

A tabela 7 mostra a execução de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar inscritos, pagos e cancelados, bem como o eventual saldo remanescente e o percentual de cancelados em relação aos inscritos, para Função 02 – Judiciária. Posteriormente, é apresentada figura 6, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 7: Execução de Restos a Pagar para Função 02 – Judiciária

Ano <sup>1</sup>	Restos a pagar Inscritos	Restos a Pagar Pagos <sup>2</sup>	Restos a Pagar Cancelados <sup>2</sup>	Saldo <sup>2</sup>	Percentual de Cancelamento
2002	376.132.323,48	322.347.019,35	52.538.556,03	1.246.748,10	14%
2003	461.551.951,73	430.798.322,73	25.164.988,34	5.588.640,66	5%
2004	730.905.528,96	606.267.957,27	91.114.508,87	33.507.062,82	12%
2005	779.937.334,64	659.801.097,66	113.511.226,20	6.625.010,78	15%
2006	909.214.508,34	793.163.731,77	81.209.989,27	34.840.787,30	9%

<sup>1</sup> Ano da inscrição

<sup>2</sup> No ano seguinte ao da inscrição

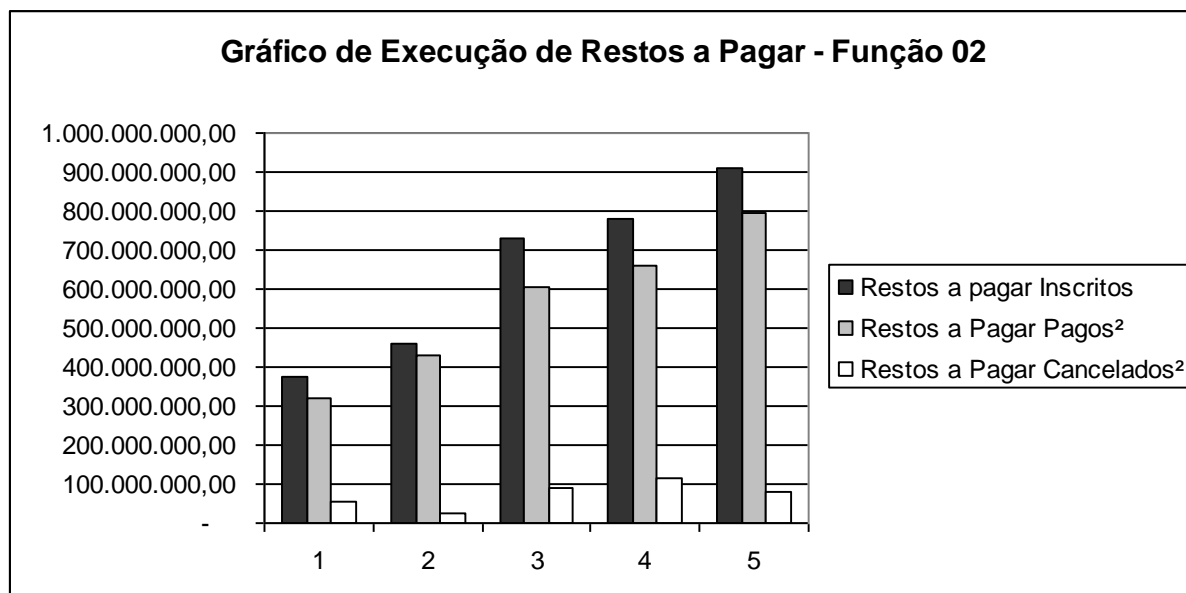


Figura 6: Execução de Restos a Pagar para Função 02 – Judiciária

A tabela 8 demonstra a execução da despesa nos anos de 2002 a 2006, para função 02 – Judiciária, confrontando com os valores dessa função que foram cancelados no exercício seguinte, em virtude do cancelamento de restos a pagar e apresentado o saldo que se concretizou, pós-cancelamento. Posteriormente, é apresentada figura 7, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.



Tabela 8: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 02 – Judiciária

Ano	Despesa Executada	Cancelamento de Restos a Pagar	Despesa efetivada	Proporção de Cancelamento
2002	8.186.935.072,25	52.538.556,03	8.134.396.516,22	1%
2003	8.359.812.944,27	25.164.988,34	8.334.647.955,93	0%
2004	10.530.935.648,48	91.114.508,87	10.439.821.139,61	1%
2005	10.674.598.981,36	113.511.226,20	10.561.087.755,16	1%
2006	14.526.955.110,05	81.209.989,27	14.445.745.120,78	1%

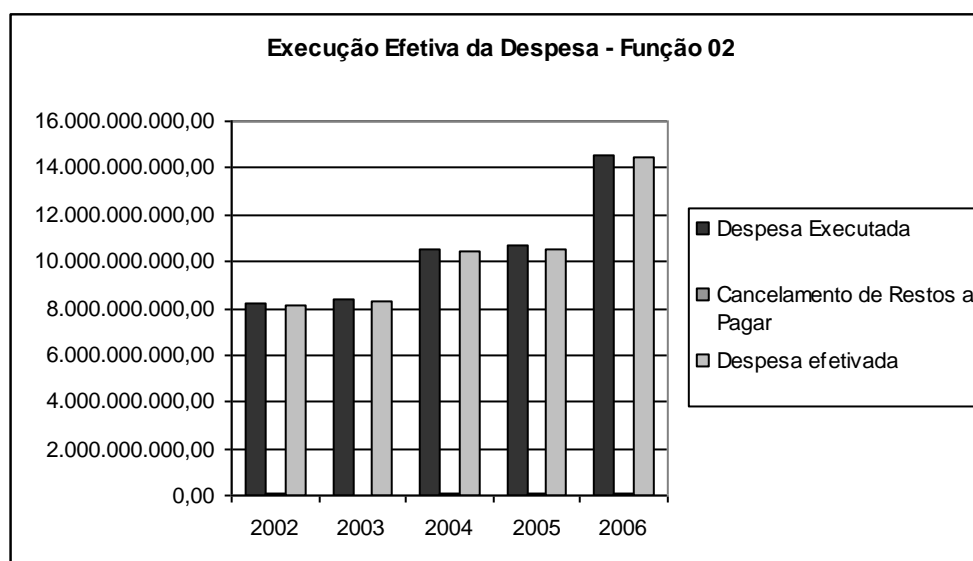


Figura 7: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 02 – Judiciária

#### 4.1.2.2 Função 02 – Judiciária (Análise dos Dados)

Nesse item, serão analisados os dados obtidos para função 02, classificação dada aos gastos destinados a atender a ação judiciária e a defesa do interesse público no processo judiciário, de acordo com as subfunções correlatas.

Observa-se, com base nos dados da tabela 6, uma preponderância de restos a pagar não processados sobre os processados, tendo uma representatividade de 95% desta conta em 2002 e 2006. Nos anos de 2003, 2004 e 2005 a representatividade é igualmente significativa, com percentuais variando entre 83 a 92%, nesses anos. Caracteriza-se, dessa forma, uma maior concentração de despesa inscritas em restos a pagar sem cumprimento da fase de liquidação. Da figura 5, é possível verificar que os restos a pagar processados inscritos variam,

razoavelmente, de 2002 até 2004, apresentando uma queda nos dois exercícios seguintes, os restos a pagar não processados, no entanto, apresentaram crescimento significativo, ano a ano, a partir de 2002.

Percebe-se que para esta Função, conforme se verifica na tabela 7, os valores pagos excederam os cancelados, tendo, contudo, o cancelamento, que atingiu 14% em 2002 e 15% em 2005. Os outros anos apresentaram cancelamento elevado, porém, menos expressivo: de 5% em 2003, 12% em 2004 e 9% em 2006. Dessa análise, pode-se inferir que de todas as divulgações feitas com os montantes da conta Restos a Pagar, para a Função 02, de 5 a 15% foram saldos, indevidamente, divulgados, tendo em vista que foram cancelados no exercício seguinte. O comprometimento da transparência pode ser considerado alto nos anos de 2002, 2005 e 2004 e razoável nos anos de 2003 e 2006, quanto à divulgação de restos a pagar.

Da mesma forma que os Restos a Pagar tiveram interferência na sua divulgação pelo cancelamento efetivado, as despesas divulgadas como executadas tiveram seus saldos prejudicados, ou, incorretamente, apresentados, após o cancelamento de Restos a Pagar. Isso ocorre em virtude do reconhecimento da despesa, ao término do exercício, ainda que não liquidada de fato. A liquidação é feita, contabilmente, e, nesse momento, a despesa é tida como executada.

Dessa forma, o montante dos restos a pagar cancelados foi retirado das despesas executadas, com vistas a mensurar a magnitude da influência do cancelamento na divulgação dessas despesas. Cumpre observar que, tendo em vista a execução da despesa ocorrer boa parte ao longo do exercício, o montante de restos a pagar não é, significativamente, expressivo se comparado com o total de despesas executadas.

Assim, o cancelamento de restos a pagar para essa Função, nos anos em análise, não implicou numa variação percentual relevante, no que concerne à despesa, entre o que foi divulgado como executado e o que se efetivou, conforme se observa na tabela 8 e na figura 7. Considera-se, no entanto, ter existido um leve comprometimento da transparência da informação divulgada, quanto à despesa executada, tendo em vista que, nos anos de 2002, 2004, 2005 e 2006, 1% das despesas divulgadas com a Função 02 não ocorreram de fato. No ano de 2003 a variação foi inexpressiva.

#### **4.1.3.1 Função 03 – Essencial à Justiça (dados)**

A tabela 9 demonstra a composição de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar processados inscritos, os restos a pagar não processados inscritos e o percentual de restos a pagar não processados inscritos em relação aos restos a pagar totais. Será apresentada, a seguir, figura 8, com vistas a ilustrar os dados apresentados nessa tabela.

Tabela 9: Composição de Restos a Pagar para Função 03 – Essencial à Justiça

Ano	Restos a Pagar Processados Inscritos	Restos a Pagar Não Processados Inscritos	Proporção de
			Restos a Pagar Não Processados
2002	2.282.252,23	29.414.117,55	93%
2003	8.186.143,09	21.079.245,65	72%
2004	20.406.371,76	86.455.350,35	81%
2005	25.627.394,63	110.419.916,71	81%
2006	8.173.340,44	161.048.282,20	95%

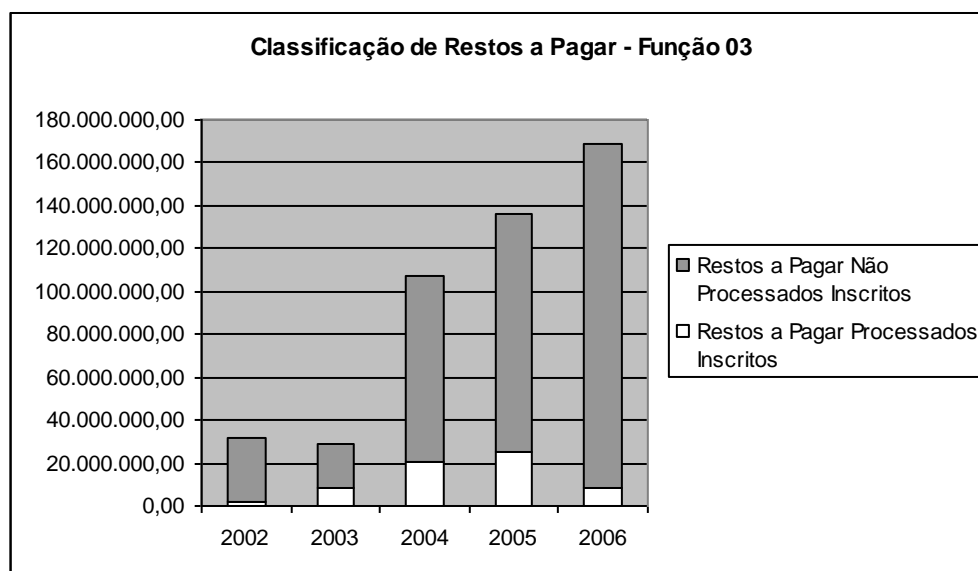


Figura 8: Composição de Restos a Pagar para Função 03 – Essencial à Justiça

A tabela 10 mostra a execução de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar inscritos, pagos e cancelados, bem como o eventual saldo remanescente e o percentual de cancelados em relação aos inscritos, para função 03 – Essencial à Justiça. Posteriormente, é apresentada figura 9, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 10: Execução de Restos a Pagar para Função 03 – Essencial à Justiça

Ano <sup>1</sup>	Restos a pagar Inscritos	Restos a Pagar Pagos <sup>2</sup>	Restos a Pagar Cancelados <sup>2</sup>	Saldo <sup>2</sup>	Percentual de Cancelamento
2002	32.920.020,13	29.511.519,01	3.172.420,67	236.080,45	10%
2003	29.265.388,74	21.917.910,26	7.163.574,51	183.903,97	24%
2004	106.861.722,11	80.591.124,11	6.684.310,48	19.586.287,52	6%
2005	136.047.311,34	108.468.211,95	26.303.954,20	1.275.145,19	19%
2006	169.221.622,64	146.380.068,28	7.187.439,40	15.669.530,96	4%

<sup>1</sup> Ano da inscrição

<sup>2</sup> No ano seguinte ao da inscrição



Figura 9: Execução de Restos a Pagar para Função 03 – Essencial à Justiça

A tabela 11 demonstra a execução da despesa nos anos de 2002 a 2006, para função 03 – Essencial à Justiça, confrontando com os valores dessa função que foram cancelados no exercício seguinte, em virtude do cancelamento de restos a pagar e apresentado o saldo que se concretizou, pós-cancelamento. Posteriormente, é apresentada figura 10, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 11: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 03 – Essencial à Justiça

Ano	Despesa Executada	Cancelamento de Restos a Pagar	Despesa efetivada	Proporção de Cancelamento
2002	1.043.701.170,33	3.172.420,67	1.040.528.749,66	0%
2003	1.356.059.635,90	7.163.574,51	1.348.896.061,39	1%
2004	2.126.077.659,48	6.684.310,48	2.119.393.349,00	0%
2005	2.330.828.209,81	26.303.954,20	2.304.524.255,61	1%
2006	3.072.330.872,22	7.187.439,40	3.065.143.432,82	0%

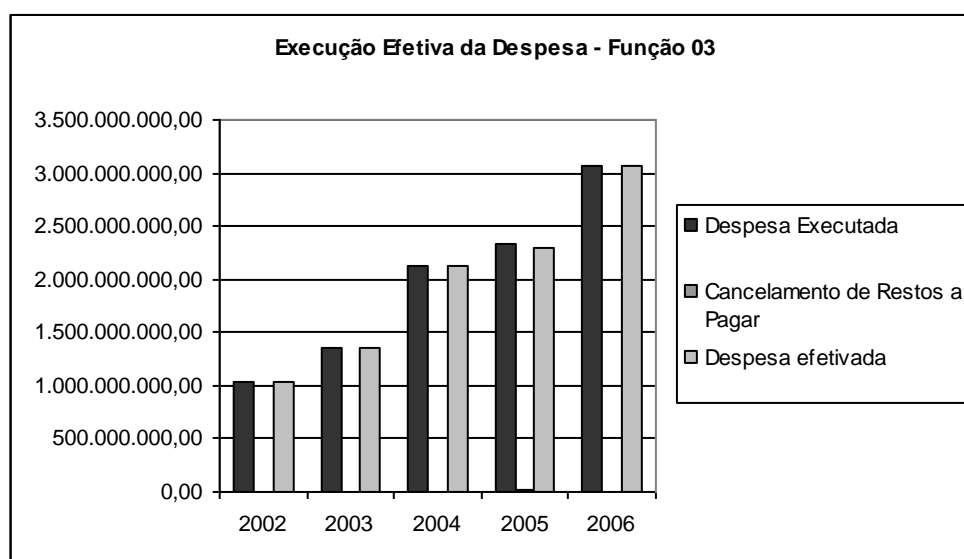


Figura 10: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 03 – Essencial à Justiça

#### 4.1.3.2 Função 03 – Essencial à Justiça (Análise dos Dados)

Nesse item, serão analisados os dados obtidos para função 03, classificação dada aos gastos destinados a atender a defesa da ordem jurídica e a representação judicial e extrajudicial, de acordo com as subfunções correlacionadas.

Observa-se, com base nos dados da tabela 9, uma preponderância de restos a pagar não processados sobre os processados, tendo uma representatividade de 93% desta conta em 2002 e de 95% em 2006, nos anos de 2003 a 2005 os percentuais variam de 72 a 81%. Caracteriza-se, dessa forma, uma maior concentração de despesa inscritas em restos a pagar sem cumprimento da fase de liquidação. Da figura 8, é possível verificar que os restos a pagar processados inscritos apresentaram variação ascendente até 2005, tendo uma forte queda em 2006.

Percebe-se que para esta Função, conforme se verifica na tabela 10, os valores pagos excederam os cancelados, tendo, contudo, o cancelamento atingiu 24% em 2003 e 19% em 2005. Nos outros anos, os índices foram menos representativos: 10% em 2002, 6% em 2004 e 4% em 2006. Dessa análise, pode-se inferir que de todas as divulgações feitas com os montantes da conta Restos a Pagar, para a Função 03, de 4 a 24% foram saldos, indevidamente, divulgados, tendo em vista que foram cancelados no exercício seguinte. O comprometimento da transparência pode ser considerado alto nos anos de 2003 e 2005 e razoável nos anos de 2002, 2004 e 2006, quanto à divulgação de restos a pagar.

Da mesma forma que os Restos a Pagar tiveram interferência na sua divulgação pelo cancelamento efetivado, as despesas divulgadas como executadas terão seus saldos prejudicados, ou, incorretamente, apresentados, após o cancelamento de Restos a Pagar. Isso ocorre em virtude do reconhecimento da despesa, ao término do exercício, ainda que não liquidada de fato. A liquidação é feita, contabilmente, e, nesse momento, a despesa é tida como executada.

Dessa forma, o montante dos restos a pagar cancelados foi retirado das despesas executadas, com vistas a mensurar a magnitude da influência do cancelamento na divulgação dessas despesas. Cumpre observar que, tendo em vista a execução da despesa ocorrer boa parte ao longo do exercício, o montante de restos a pagar não é, significativamente, expressivo se comparado com o total de despesas executadas.

Desse modo, o cancelamento de restos a pagar para essa Função, nos anos em análise, não implicou numa variação percentual relevante, no que concerne à despesa, entre o que foi divulgado como executado e o que se efetivou, conforme se observa na tabela 11 e na figura 10. Considera-se, no entanto, ter existido um leve comprometimento da transparência da informação divulgada, quanto à despesa executada, tendo em vista que no ano de 2003 e 2005, 1% das despesas divulgadas com a Função 03 não ocorreram de fato. Nos anos de 2002, 2004 e 2006 o percentual não foi expressivo.

#### **4.1.4.1 Função 04 – Administração (dados)**

A tabela 12 demonstra a composição de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar processados inscritos, os restos a pagar não processados inscritos e o percentual de restos a pagar não processados inscritos em relação aos restos a

pagar totais. Na seqüência, será apresentada a figura 11, com vistas a ilustrar os dados apresentados nessa tabela.

Tabela 12: Composição de Restos a Pagar para Função 04 – Administração

Ano	Restos a Pagar		Proporção de Restos a Pagar Não Processados
	Processados Inscritos	Restos a Pagar Não Processados Inscritos	
2002	157.161.695,20	643.107.167,31	80%
2003	149.597.462,50	395.310.998,04	73%
2004	89.403.446,19	868.212.147,78	91%
2005	73.607.053,26	1.015.023.584,32	93%
2006	175.027.452,10	1.145.538.475,97	87%

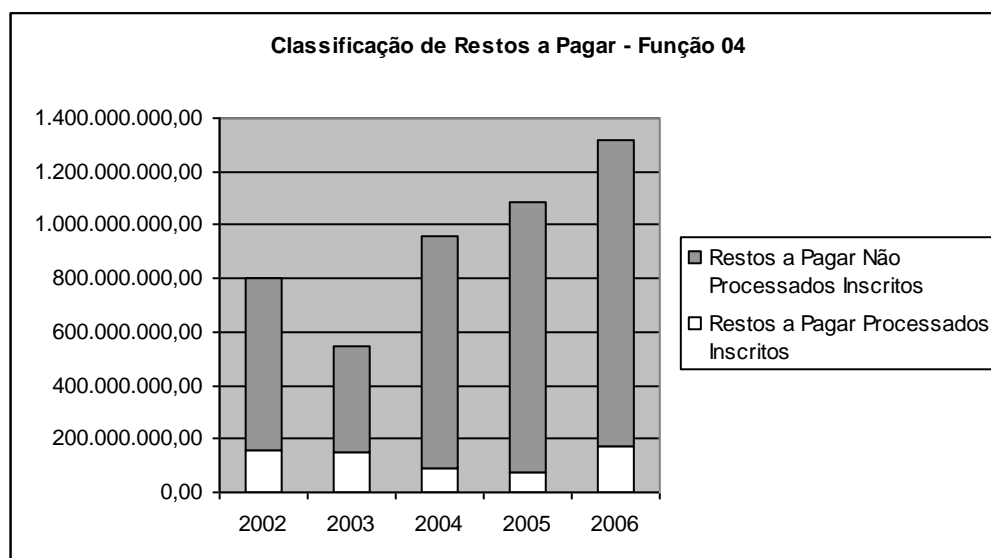


Figura 11: Composição de Restos a Pagar para Função 04 – Administração

A tabela 13 mostra a execução de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar inscritos, pagos e cancelados, bem como o eventual saldo remanescente e o percentual de cancelados em relação aos inscritos, para função 04 – Administração. Posteriormente, é apresentada a figura 12, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 13: Execução de Restos a Pagar para Função 04 – Administração

Ano <sup>1</sup>	Restos a pagar Inscritos	Restos a Pagar Pagos <sup>2</sup>	Restos a Pagar Cancelados <sup>2</sup>	Saldo <sup>2</sup>	Percentual de Cancelamento
2002	800.268.862,51	280.938.382,91	486.491.208,32	32.839.271,28	61%
2003	544.908.460,54	181.332.505,53	346.148.105,78	17.427.849,23	64%
2004	959.628.085,71	384.410.855,37	533.322.755,08	36.869.329,79	56%
2005	1.093.664.853,96	534.604.651,43	525.875.165,20	33.185.037,33	48%
2006	1.338.055.814,52	728.516.019,90	69.169.210,10	540.370.584,52	5%

<sup>1</sup> Ano da inscrição

<sup>2</sup> No ano seguinte ao da inscrição

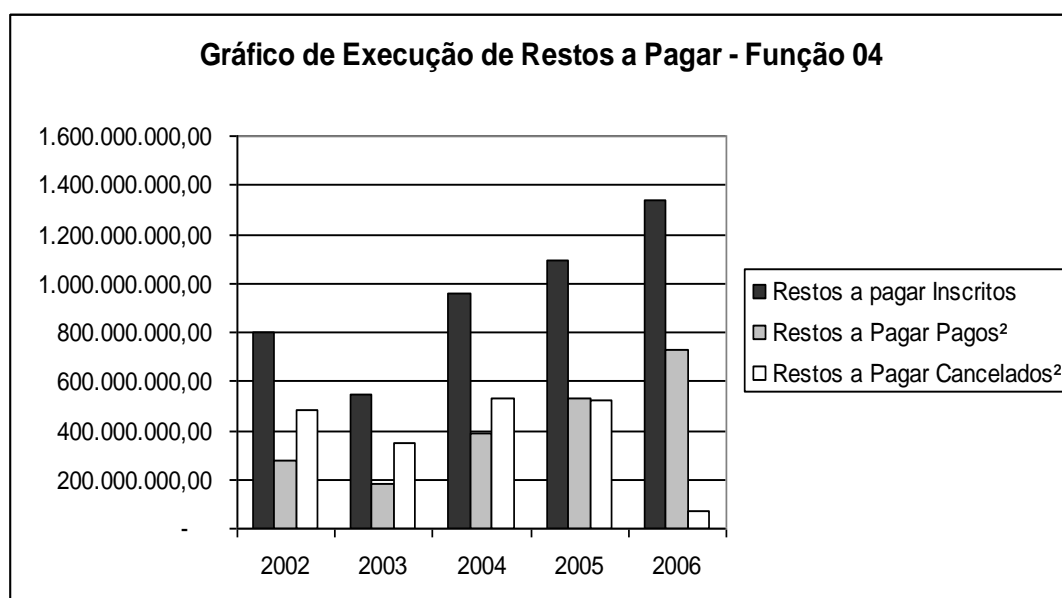


Figura 12: Execução de Restos a Pagar para Função 04 – Administração

A tabela 14 demonstra a execução da despesa nos anos de 2002 a 2006, para função 04 – Administração, confrontando com os valores dessa função que foram cancelados no exercício seguinte, em virtude do cancelamento de restos a pagar e apresentado o saldo que se concretizou, pós-cancelamento. Posteriormente, é apresentada a figura 13, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.



Tabela 14: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 04 – Administração

Ano	Despesa Executada	Cancelamento de Restos a Pagar	Despesa efetivada	Proporção de Cancelamento
2002	8.228.736.910,27	486.491.208,32	7.742.245.701,95	6%
2003	7.362.507.102,28	346.148.105,78	7.016.358.996,50	5%
2004	8.936.536.575,11	533.322.755,08	8.403.213.820,03	6%
2005	9.085.397.241,86	525.875.165,20	8.559.522.076,66	6%
2006	11.076.242.278,59	69.169.210,10	11.007.073.068,49	1%

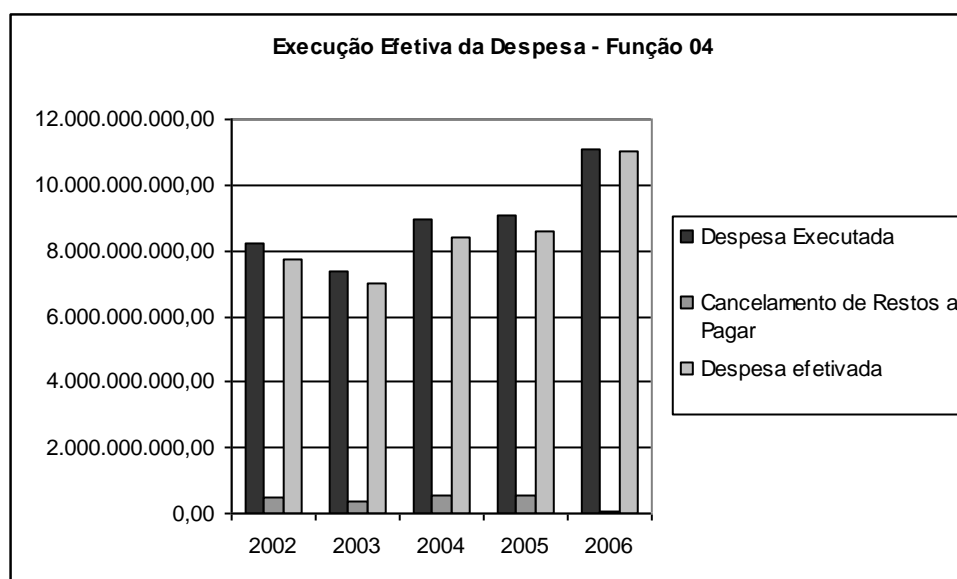


Figura 13: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 04 – Administração

#### 4.1.4.2 Função 04 – Administração (Análise dos Dados)

Nesse item, serão analisados os dados obtidos para função 04, classificação dada aos gastos, destinados a atender planejamento e orçamento, administração geral, administração financeira, controle interno, normalização e fiscalização, tecnologia da informação, ordenamento territorial, formação de recursos humanos, administração de receitas, administração de concessões e comunicação social, conforme subfunções correlacionadas.

Observa-se, com base nos dados da tabela 12, uma preponderância de restos a pagar não processados sobre os processados, tendo uma representatividade de 93% desta conta em 2005 e de 91% em 2004. Caracteriza-se, dessa forma, uma maior concentração de despesa inscritas em restos a pagar sem cumprimento da fase de liquidação. Da figura 11, é possível verificar que os restos a pagar processados inscritos decrescem de 2002 a 2005, apresentando

forte alta em 2006, ao passo que os não processados demonstram crescimento bastante significativo a partir de 2003.

Percebe-se que para esta Função, conforme se verifica na tabela 13, os valores cancelados excederam os pagos na maioria dos anos, o cancelamento chegou aos 61% em 2002 e 64 % em 2003. Nos anos seguintes, começou a se tornar menos representativo: 56% em 2004, 48% em 2005 e 5% em 2006. Dessa análise, pode-se inferir que de todas as divulgações feitas com os montantes da conta Restos a Pagar, para a Função 04, de 5 a 64% foram saldos, indevidamente, divulgados, tendo em vista que foram cancelados no exercício seguinte. O comprometimento da transparência pode ser considerado pleno – informação não transparente, nos anos de 2002, 2003, 2004 e 2005 e pode ser considerado razoável em 2006, quanto à divulgação de restos a pagar.

Da mesma forma que os Restos a Pagar tiveram interferência na sua divulgação pelo cancelamento efetivado, as despesas divulgadas como executadas terão seus saldos prejudicados, ou, incorretamente, apresentados, após o cancelamento de Restos a Pagar. Isso ocorre em virtude do reconhecimento da despesa, ao término do exercício, ainda que não liquidada de fato. A liquidação é feita, contabilmente, e, nesse momento, a despesa é tida como executada.

Dessa forma, o montante dos restos a pagar cancelados foi retirado das despesas executadas, com vistas a mensurar a magnitude da influência do cancelamento na divulgação dessas despesas. Cumpre observar que, tendo em vista a execução da despesa ocorrer boa parte ao longo do exercício, o montante de restos a pagar não é significativamente expressivo se comparado com o total de despesas executadas.

Ainda, assim, o cancelamento de restos a pagar para essa Função, nos anos em análise, implicou numa variação percentual, no que concerne à despesa, de 6% em 2002, 2004 e 2005, em 2003 a variação foi de 5% e de 1% em 2006, conforme se observa na tabela 14 e na figura 13. Considera-se, dessa forma, ter existido um razoável comprometimento da transparência em 2002, 2003, 2004 e 2005 e um comprometimento leve em 2006, quanto à informação divulgada sobre despesa executada, tendo em vista que um percentual significativo de despesas dessa função, divulgadas como executadas pelo governo, de fato não ocorreram.

#### 4.1.5.1 Função 05 – Defesa Nacional (dados)

A tabela 15 demonstra a composição de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar processados inscritos, os restos a pagar não processados inscritos e o percentual de restos a pagar não processados inscritos em relação aos restos a pagar totais. Em seguida, será apresentada a figura 14, com vistas a ilustrar os dados apresentados nessa tabela.

Tabela 15: Composição de Restos a Pagar para Função 05 – Defesa Nacional

Ano	Restos a Pagar		Proporção de Restos a Pagar Não Processados
	Processados Inscritos	Restos a Pagar Não Processados Inscritos	
2002	799.874.547,27	138.337.244,97	15%
2003	825.895.915,44	70.820.401,37	8%
2004	298.346.572,34	945.276.353,73	76%
2005	405.248.156,82	993.511.470,57	71%
2006	195.468.209,96	1.055.531.685,49	84%

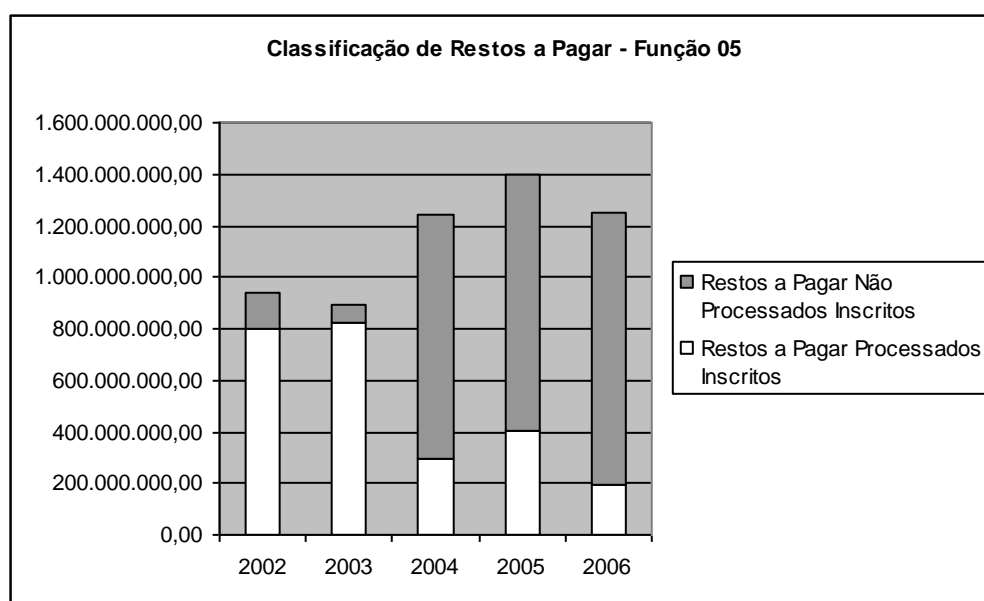


Figura 14: Composição de Restos a Pagar para Função 05 – Defesa Nacional

A tabela 16 mostra a execução de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar inscritos, pagos e cancelados, bem como o eventual saldo remanescente e o percentual de cancelados em relação aos inscritos, para Função 05 – Defesa

Nacional. Posteriormente, é apresentada a figura 15, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 16: Execução de Restos a Pagar para Função 05 – Defesa Nacional

Ano <sup>1</sup>	Restos a pagar Inscritos	Restos a Pagar Pagos <sup>2</sup>	Restos a Pagar Cancelados <sup>2</sup>	Saldo <sup>2</sup>	Percentual de Cancelamento
2002	938.211.792,24	816.764.015,17	21.383.973,69	100.063.803,38	2%
2003	896.716.316,81	807.734.567,83	20.025.587,24	68.956.161,74	2%
2004	1.244.236.137,16	1.022.447.630,00	35.922.626,67	184.974.880,38	3%
2005	1.401.330.706,56	1.238.363.862,75	24.095.934,97	138.870.908,75	2%
2006	1.262.160.723,45	1.135.424.062,26	35.167.207,81	91.499.799,50	3%

<sup>1</sup> Ano da inscrição

<sup>2</sup> No ano seguinte ao da inscrição

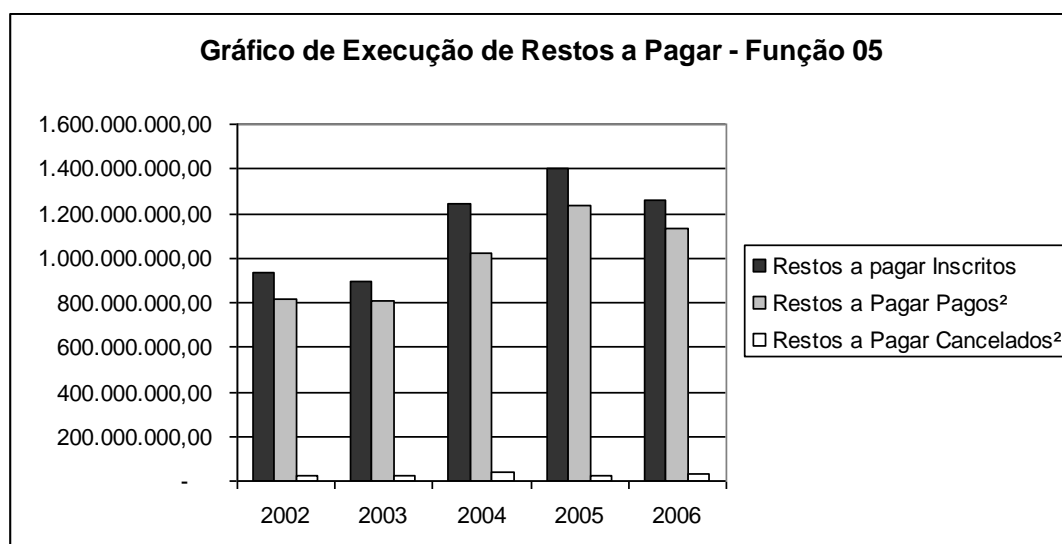


Figura 15: Execução de Restos a Pagar para Função 05 – Defesa Nacional

A tabela 17 demonstra a execução da despesa nos anos de 2002 a 2006, para função 05 – Defesa Nacional, confrontando com os valores dessa função que foram cancelados no exercício seguinte, em virtude do cancelamento de restos a pagar e apresentado o saldo que se concretizou, pós-cancelamento. Posteriormente, é apresentada a figura 16, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 17: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 05 – Defesa Nacional

Ano	Despesa Executada	Cancelamento de Restos a Pagar	Despesa efetivada	Proporção de Cancelamento
2002	12.616.520.363,17	21.383.973,69	12.595.136.389,48	0%
2003	11.570.137.312,05	20.025.587,24	11.550.111.724,81	0%
2004	13.573.310.125,11	35.922.626,67	13.537.387.498,44	0%
2005	15.422.398.758,01	24.095.934,97	15.398.302.823,04	0%
2006	16.848.086.083,66	35.167.207,81	16.812.918.875,85	0%

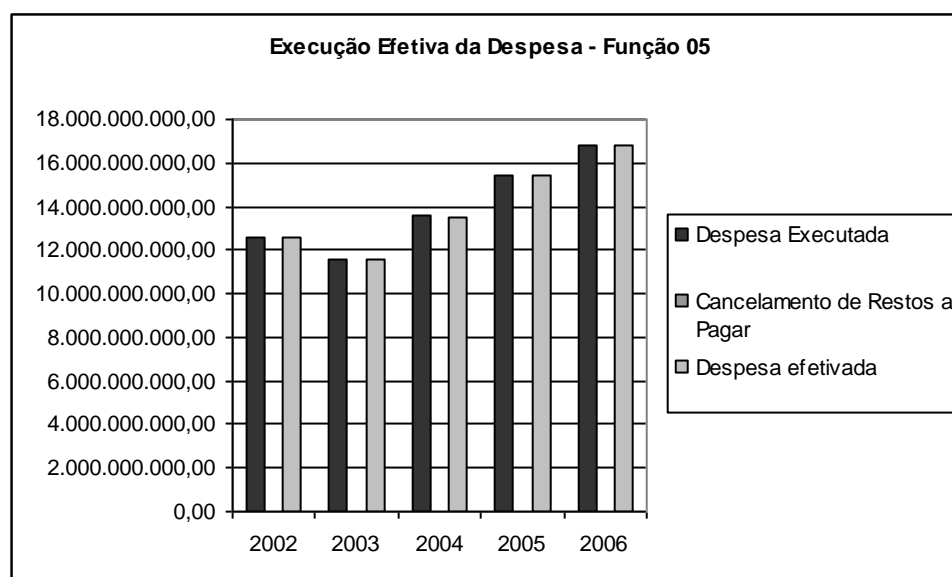


Figura 16: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 05 – Defesa Nacional

#### 4.1.5.2 Função 05 – Defesa Nacional (Análise dos Dados)

Nesse item, serão analisados os dados obtidos para função 05, classificação dada aos gastos destinados a atender à defesa aérea, naval e terrestre, de acordo com as subfunções correlatas.

Observa-se, com base nos dados da tabela 15, uma preponderância de restos a pagar não processados sobre os processados nos três últimos anos da análise: em 2004 a representatividade dos não processados foi de 76%, em 2005 de 71% e em 2006 de 84%. Nos anos de 2002 e 2003 essa representatividade foi menor: 15% no primeiro ano e 8% no segundo. Caracteriza-se, dessa forma, uma maior concentração de despesa inscritas em restos a pagar sem cumprimento da fase de liquidação, para os anos de 2004 a 2006. Da figura 14, é possível verificar que os restos a pagar processados inscritos decrescem, significativamente, de 2003 para 2004, tem leve subida em 2005 e nova queda em 2006, os não processados, por

sua vez, demonstram crescimento bastante significativo de 2003 para 2004 e continuam crescendo a seguir, porém de forma mais discreta.

Percebe-se que para esta Função, conforme se verifica na tabela 16, os valores pagos excederam os cancelados, os maiores percentuais de cancelamento ocorreram nos anos de 2004 e 2006, quando chegaram em 3% do total de restos a pagar inscritos. Nos outros anos analisados, o percentual de cancelamento foi de 2%. Dessa análise, pode-se inferir que de todas as divulgações feitas com os montantes da conta Restos a Pagar, para a Função 05, de 2 a 3% foram saldos, indevidamente, divulgados, tendo em vista que foram cancelados no exercício seguinte. O comprometimento da transparência pode ser considerado leve, nos anos sob análise, quanto à divulgação de restos a pagar.

Da mesma forma que os Restos a Pagar tiveram interferência na sua divulgação pelo cancelamento efetivado, as despesas divulgadas como executadas terão seus saldos prejudicados, ou, incorretamente, apresentados, após o cancelamento de Restos a Pagar. Isso ocorre em virtude do reconhecimento da despesa, ao término do exercício, ainda que não liquidada de fato. A liquidação é feita contabilmente e, nesse momento, a despesa é tida como executada.

Dessa forma, o montante dos restos a pagar cancelados foi retirado das despesas executadas, com vistas a mensurar a magnitude da influência do cancelamento na divulgação dessas despesas. Cumpre observar que, tendo em vista a execução da despesa ocorrer boa parte ao longo do exercício, o montante de restos a pagar não é significativamente expressivo se comparado com o total de despesas executadas.

Considera-se que para as despesas realizadas com a Função 05, o cancelamento de restos a pagar não foi capaz de provocar variações que comprometessem a transparência da sua divulgação, conforme tabela 17 e figura 16. Na proporção de restos a pagar cancelados para despesas executadas a razão foi de 0%.

#### **4.1.6.1 Função 06 – Segurança Pública (dados)**

A tabela 18 demonstra a composição de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar processados inscritos, os restos a pagar não processados inscritos e o percentual de restos a pagar não processados inscritos em relação aos restos a pagar totais. Apresenta-se, em seguida, a figura 17, com vistas a ilustrar os dados dispostos nessa tabela.

Tabela 18: Composição de Restos a Pagar para Função 06 – Segurança Pública

Ano	Restos a Pagar		Proporção de Restos a Pagar Não Processados
	Processados Inscritos	Restos a Pagar Não Processados Inscritos	
2002	41.838.867,40	375.620.665,52	90%
2003	255.326.009,73	95.277.070,63	27%
2004	79.317.382,99	256.506.989,30	76%
2005	71.964.820,78	386.625.472,80	84%
2006	56.775.690,73	565.580.752,64	91%

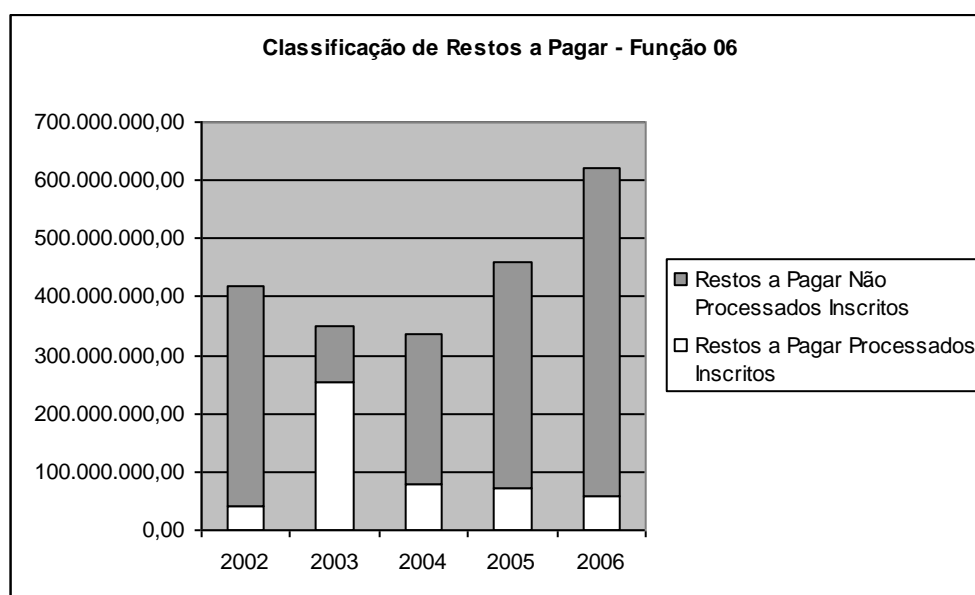


Figura 17: Composição de Restos a Pagar para Função 06 – Segurança Pública

A tabela 19 mostra a execução de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar inscritos, pagos e cancelados, bem como o eventual saldo remanescente e o percentual de cancelados em relação aos inscritos, para função 06 – Segurança Pública. Posteriormente, é apresentada a figura 18, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 19: Execução de Restos a Pagar para Função 06 – Segurança Pública

Ano <sup>1</sup>	Restos a pagar Inscritos	Restos a Pagar Pagos <sup>2</sup>	Restos a Pagar Cancelados <sup>2</sup>	Saldo <sup>2</sup>	Percentual de Cancelamento
2002	417.459.532,92	269.677.984,15	110.400.647,70	37.380.901,07	26%
2003	350.603.080,36	304.958.909,34	19.658.786,94	25.985.384,08	6%
2004	336.747.706,29	254.195.168,84	33.355.659,71	49.140.587,20	10%
2005	458.761.165,55	298.951.514,82	84.489.919,76	75.319.730,97	18%
2006	682.073.504,15	506.099.214,54	104.244.270,30	71.730.019,31	15%

<sup>1</sup> Ano da inscrição

<sup>2</sup> No ano seguinte ao da inscrição

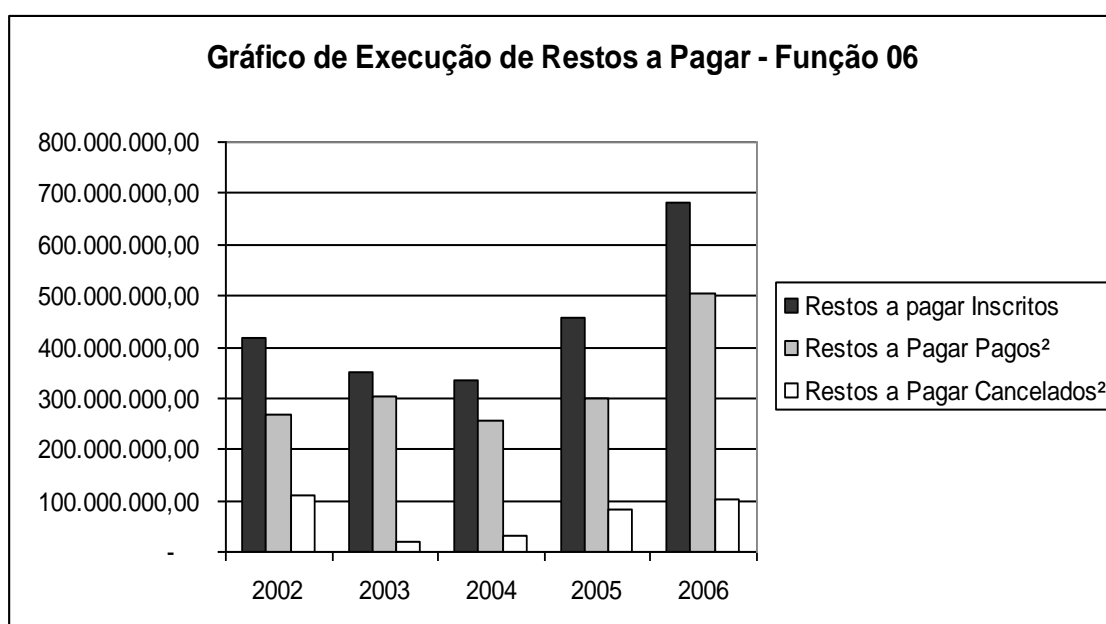


Figura 18: Execução de Restos a Pagar para Função 06 – Segurança Pública

A tabela 20 demonstra a execução da despesa nos anos de 2002 a 2006, para função 06 – Segurança Pública, confrontando com os valores dessa função que foram cancelados no exercício seguinte, em virtude do cancelamento de restos a pagar e apresentado o saldo que se concretizou, pós-cancelamento. Posteriormente, é apresentada a figura 19, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.



Tabela 20: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 06 – Segurança Pública

Ano	Despesa Executada	Cancelamento de Restos a Pagar	Despesa efetivada	Proporção de Cancelamento
2002	2.202.448.059,10	110.400.647,70	2.092.047.411,40	5%
2003	2.405.123.126,22	19.658.786,94	2.385.464.339,28	1%
2004	2.767.855.745,98	33.355.659,71	2.734.500.086,27	1%
2005	3.018.051.167,18	84.489.919,76	2.933.561.247,42	3%
2006	3.911.897.956,84	104.244.270,30	3.807.653.686,54	3%

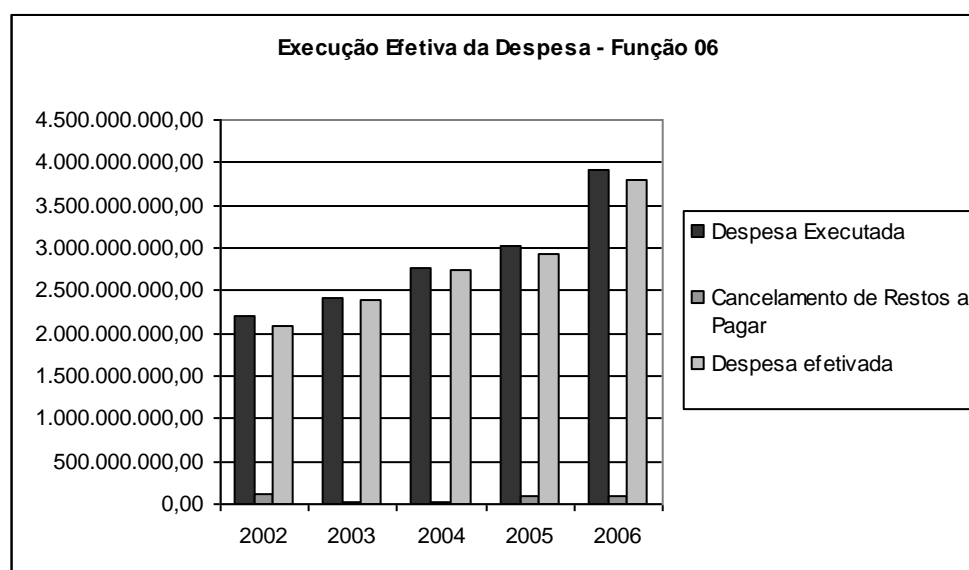


Figura 19: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 06 – Segurança Pública

#### 4.1.6.2 Função 06 – Segurança Pública (Análise dos Dados)

Nesse item, serão analisados os dados obtidos para função 06, classificação dada aos gastos destinados a atender ao policiamento, à defesa civil e à informação e inteligência, conforme subfunções correlacionadas.

Observa-se, com base nos dados da tabela 18, uma preponderância de restos a pagar não processados sobre os processados, tendo uma representatividade de 91% desta conta em 2006, de 90% em 2002, 84% em 2005 e 76% em 2004. Caracteriza-se, dessa forma, uma maior concentração de despesa inscritas em restos a pagar sem cumprimento da fase de liquidação. Da figura 17, é possível verificar que os restos a pagar processados inscritos cresceram sensivelmente de 2002 para 2003, apresentando forte queda no ano seguinte, os não

processados, por outro lado, tiveram redução no ano de 2003, mas cresceram nos anos seguintes.

Percebe-se que para esta Função, conforme se verifica na tabela 19, os valores pagos excederam aos cancelados na totalidade dos anos sob análise. A proporção de restos a pagar cancelados em relação aos inscritos foi de 26% em 2002, 18% em 2005, 15% em 2006, 10% em 2004 e 6% em 2003. Dessa análise, pode-se inferir que de todas as divulgações feitas com os montantes da conta Restos a Pagar, para a Função 06, de 6 a 26% foram saldos, indevidamente, divulgados, tendo em vista que foram cancelados no exercício seguinte. O comprometimento da transparência pode ser considerado alto nos anos de 2002, 2005 e 2006 e razoável nos outros anos, quanto à divulgação de restos a pagar.

Da mesma forma que os Restos a Pagar tiveram interferência na sua divulgação pelo cancelamento efetivado, as despesas divulgadas como executadas terão seus saldos prejudicados, ou, incorretamente, apresentados, após o cancelamento de Restos a Pagar. Isso ocorre em virtude do reconhecimento da despesa, ao término do exercício, ainda que não liquidada de fato. A liquidação é feita, contabilmente, e, nesse momento, a despesa é tida como executada.

Dessa forma, o montante dos restos a pagar cancelados foi retirado das despesas executadas, com vistas a mensurar a magnitude da influência do cancelamento na divulgação dessas despesas. Cumpre observar que, tendo em vista a execução da despesa ocorrer boa parte ao longo do exercício, o montante de restos a pagar não é significativamente expressivo se comparado com o total de despesas executadas.

Ainda, assim, o cancelamento de restos a pagar para essa Função, no ano de 2002, implicou numa variação percentual, no que concerne à despesa, de 5% e de 3% em 2005 e 2006 e de 1% em 2003 e 2004, conforme se observa na tabela 20 e na figura 19. Considera-se, dessa forma, ter existido um razoável comprometimento da transparência da informação divulgada, no ano de 2002 e um comprometimento leve em 2003, 2004, 2005 e 2006, tendo em vista que um percentual razoável de despesas dessa função, em especial nos anos de 2002, 2005 e 2006, divulgadas como executadas pelo governo, de fato não ocorreram.

#### **4.1.7.1 Função 07 – Relações Exteriores (dados)**

A tabela 21 demonstra a composição de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar processados inscritos, os restos a pagar não processados

inscritos e o percentual de restos a pagar não processados inscritos em relação aos restos a pagar totais. Será apresentada a figura 20, com vistas a ilustrar os dados apresentados nessa tabela, na seqüência.

Tabela 21: Composição de Restos a Pagar para Função 07 – Relações Exteriores

Ano	Restos a Pagar Processados Inscritos	Restos a Pagar Não Processados Inscritos	Proporção de Restos a Pagar Não Processados
2002	203.990,27	8.894.637,64	98%
2003	94.872,08	27.228.714,02	100%
2004	42.117.449,94	16.619.273,07	28%
2005	5.769.692,80	122.065.777,82	95%
2006	2.932.699,78	28.666.821,68	91%

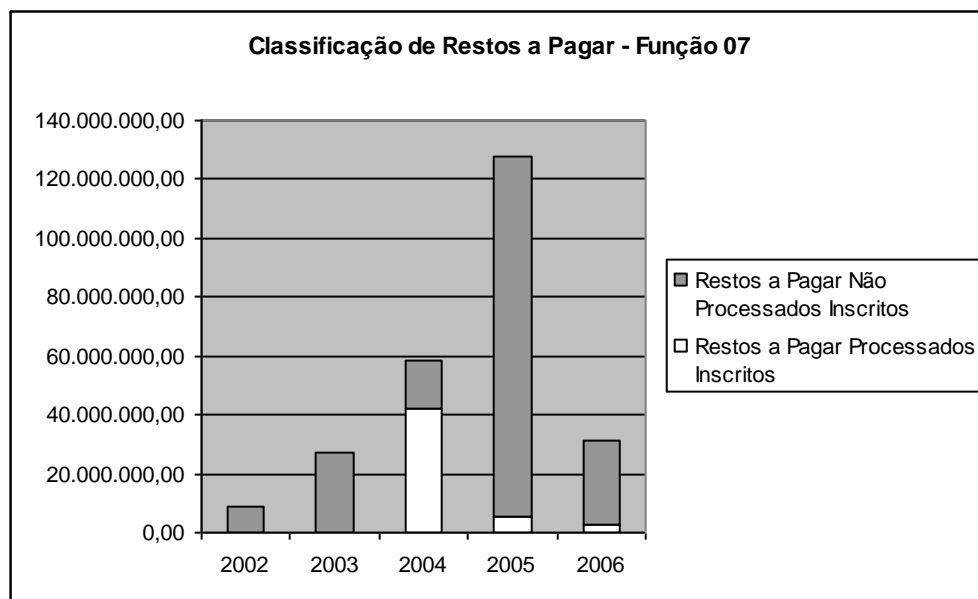


Figura 20: Composição de Restos a Pagar para Função 07 – Relações Exteriores

A tabela 22 mostra a execução de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar inscritos, pagos e cancelados, bem como o eventual saldo remanescente e o percentual de cancelados em relação aos inscritos, para função 07 – Relações Exteriores.

Posteriormente, é apresentada a figura 21, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 22: Execução de Restos a Pagar para Função 07 – Relações Exteriores

Ano <sup>1</sup>	Restos a pagar Inscritos	Restos a Pagar Pagos <sup>2</sup>	Restos a Pagar Cancelados <sup>2</sup>	Saldo <sup>2</sup>	Percentual de Cancelamento
2002	9.098.627,91	6.752.808,43	2.345.819,50	-	26%
2003	27.323.586,10	19.042.502,54	8.147.607,10	133.476,48	30%
2004	58.736.723,01	44.533.796,62	9.236.181,76	4.966.744,63	16%
2005	127.835.470,62	86.622.262,43	41.257.254,24	(44.046,06)	32%
2006	31.555.475,40	27.146.082,59	2.929.212,67	1.480.180,16	9%

<sup>1</sup> Ano da inscrição

<sup>2</sup> No ano seguinte ao da inscrição

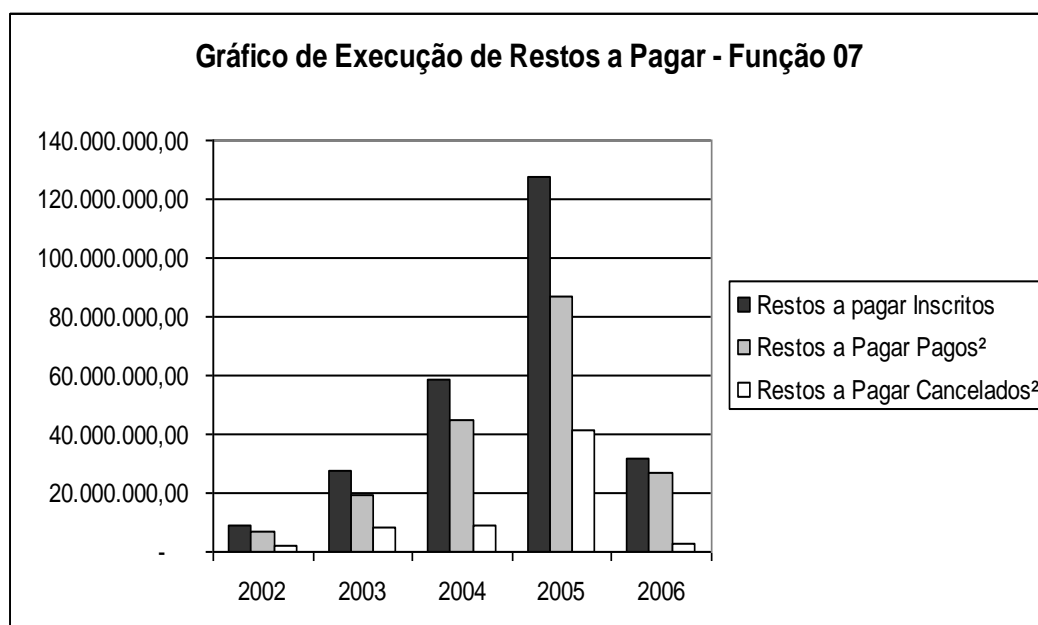


Figura 21: Execução de Restos a Pagar para Função 07 – Relações Exteriores

A tabela 23 demonstra a execução da despesa nos anos de 2002 a 2006, para função 07 – Relações Exteriores, confrontando com os valores dessa função que foram cancelados no exercício seguinte, em virtude do cancelamento de restos a pagar e apresentado o saldo que se concretizou, pós-cancelamento. Posteriormente, é apresentada a figura 22, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 23: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 07 – Relações Exteriores

Ano	Despesa Executada	Cancelamento de Restos a Pagar	Despesa efetivada	Proporção de Cancelamento
2002	1.328.092.746,04	2.345.819,50	1.325.746.926,54	0%
2003	1.164.074.399,90	8.147.607,10	1.155.926.792,80	1%
2004	1.311.767.192,71	9.236.181,76	1.302.531.010,95	1%
2005	1.528.533.634,96	41.257.254,24	1.487.276.380,72	3%
2006	1.396.888.122,55	2.929.212,67	1.393.958.909,88	0%

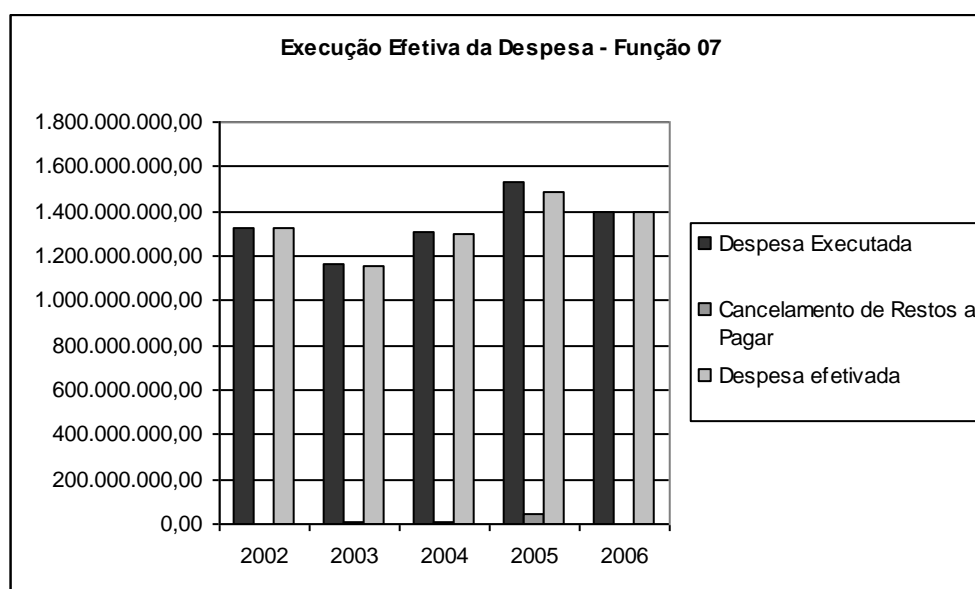


Figura 22: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 07 – Relações Exteriores

#### 4.1.7.2 Função 07 – Relações Exteriores (Análise dos Dados)

Nesse item, serão analisados os dados obtidos para função 07, classificação dada aos gastos destinados a atender relações diplomáticas e cooperação internacional, conforme subfunções correlatas.

Observa-se, com base nos dados da tabela 21, uma preponderância de restos a pagar não processados sobre os processados, em quase todos os anos analisados, tendo uma representatividade de 98% desta conta em 2002 e de 100% em 2003. Nos anos de 2006 e de 2005 os percentuais foram de 95 e 91 % respectivamente. O ano de 2004 foi o único em que a representatividade ficou abaixo dos 90%, implicando numa razão de 28%. Caracteriza-se, dessa forma, uma maior concentração de despesa inscritas em restos a pagar sem cumprimento da fase de liquidação. Da figura 20, é possível verificar que os restos a pagar processados inscritos são inexpressivos em 2002 e 2003, demonstrando forte subida em 2004,

com decréscimo nos anos subseqüentes. Os restos a pagar não processados apresentam crescimento de 2002 para 2003, com grande elevação em 2005 e redução em 2006.

Percebe-se que, para esta Função, conforme se verifica na tabela 22, os valores pagos excederam os cancelados em todos os anos sob análise. Contudo, o cancelamento chegou aos 32% em 2005 e 30 % em 2003. Nos outros anos, o cancelamento também foi elevado, porém, menos significativo: 26% em 2002, 16% em 2004 e 9% em 2006.

Dessa análise, pode-se inferir que de todas as divulgações feitas com os montantes da conta Restos a Pagar, para a Função 07, de 9 a 32% foram saldos indevidamente divulgados, tendo em vista que foram cancelados no exercício seguinte. O comprometimento da transparência pode ser considerado grave em 2005, alto em 2003, 2002 e 2004 e razoável em 2006, quanto à divulgação de restos a pagar.

Da mesma forma que os Restos a Pagar tiveram interferência na sua divulgação pelo cancelamento efetivado, as despesas divulgadas como executadas terão seus saldos prejudicados, ou, incorretamente, apresentados, após o cancelamento de Restos a Pagar. Isso ocorre em virtude do reconhecimento da despesa, ao término do exercício, ainda que não liquidada de fato. A liquidação é feita, contabilmente, e, nesse momento, a despesa é tida como executada.

Dessa forma, o montante dos restos a pagar cancelados foi retirado das despesas executadas, com vistas a mensurar a magnitude da influência do cancelamento na divulgação dessas despesas. Cumpre observar que, tendo em vista a execução da despesa ocorrer em boa parte ao longo do exercício, o montante de restos a pagar não é, significativamente, expressivo se comparado com o total de despesas executadas.

Desse modo, no ano de 2005, 3% da despesa divulgada como executada de fato não o foi. Nos anos de 2003 e 2004, 1% e os outros anos essa variação foi não representativa, conforme se observa na tabela 23 e na figura 22. Considera-se, dessa forma, ter existido um comprometimento leve da transparência da informação divulgada, quanto à despesa executada, especialmente no ano de 2005.

#### **4.1.8.1 Função 08 – Assistência Social (dados)**

A tabela 24 demonstra a composição de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar processados inscritos, os restos a pagar não processados inscritos e o percentual de restos a pagar não processados inscritos em relação aos restos a

pagar totais. Na seqüência, será apresentada a figura 23, com vistas a ilustrar os dados apresentados nessa tabela.

Tabela 24: Composição de Restos a Pagar para Função 08 – Assistência Social

Ano	Restos a Pagar		Proporção de Restos a Pagar Não Processados
	Processados Inscritos	Restos a Pagar Não Processados Inscritos	
2002	488.929,04	388.520.803,99	100%
2003	290.992.163,14	417.207.138,22	59%
2004	139.881.563,08	227.643.592,98	62%
2005	176.430.766,41	219.097.799,95	55%
2006	135.760.008,09	253.086.678,84	65%

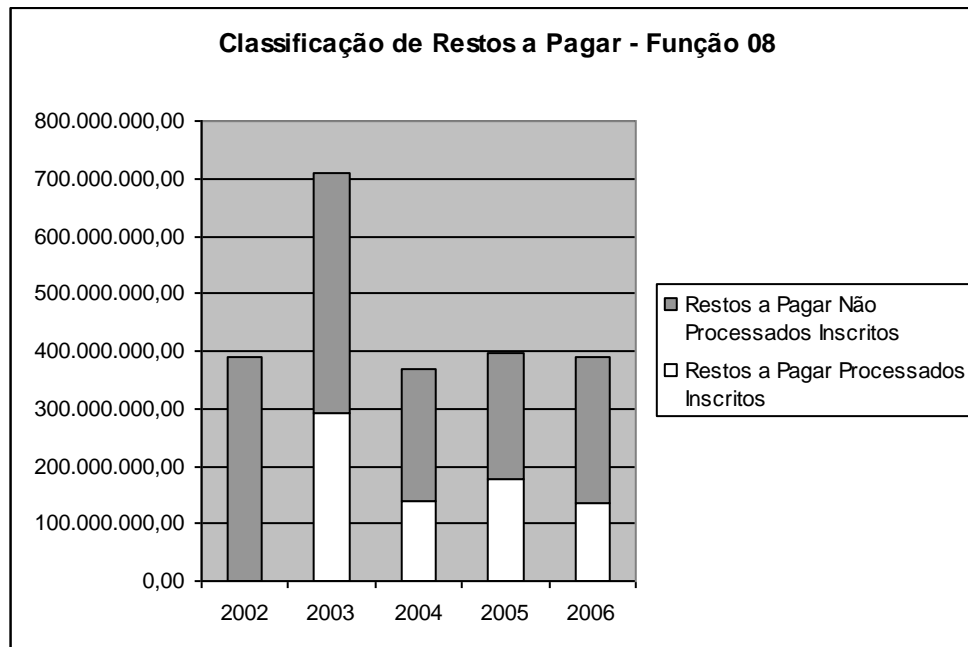


Figura 23: Composição de Restos a Pagar para Função 08 – Assistência Social

A tabela 25 mostra a execução de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar inscritos, pagos e cancelados, bem como o eventual saldo remanescente e o percentual de cancelados em relação aos inscritos, para função 08 – Assistência Social. Posteriormente, é apresentada a figura 24, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 25: Execução de Restos a Pagar para Função 08 – Assistência Social

Ano <sup>1</sup>	Restos a pagar Inscritos	Restos a Pagar Pagos <sup>2</sup>	Restos a Pagar Cancelados <sup>2</sup>	Saldo <sup>2</sup>	Percentual de Cancelamento
2002	389.009.733,03	237.771.036,36	81.017.488,98	70.221.207,69	21%
2003	708.199.301,36	246.352.862,90	359.409.229,66	102.437.208,80	51%
2004	367.525.156,06	136.084.883,41	71.805.167,73	159.635.104,92	20%
2005	395.528.566,36	108.391.902,93	161.982.219,27	125.154.444,16	41%
2006	393.476.333,65	134.841.667,16	101.545.188,23	157.089.478,26	26%

<sup>1</sup> Ano da inscrição

<sup>2</sup> No ano seguinte ao da inscrição

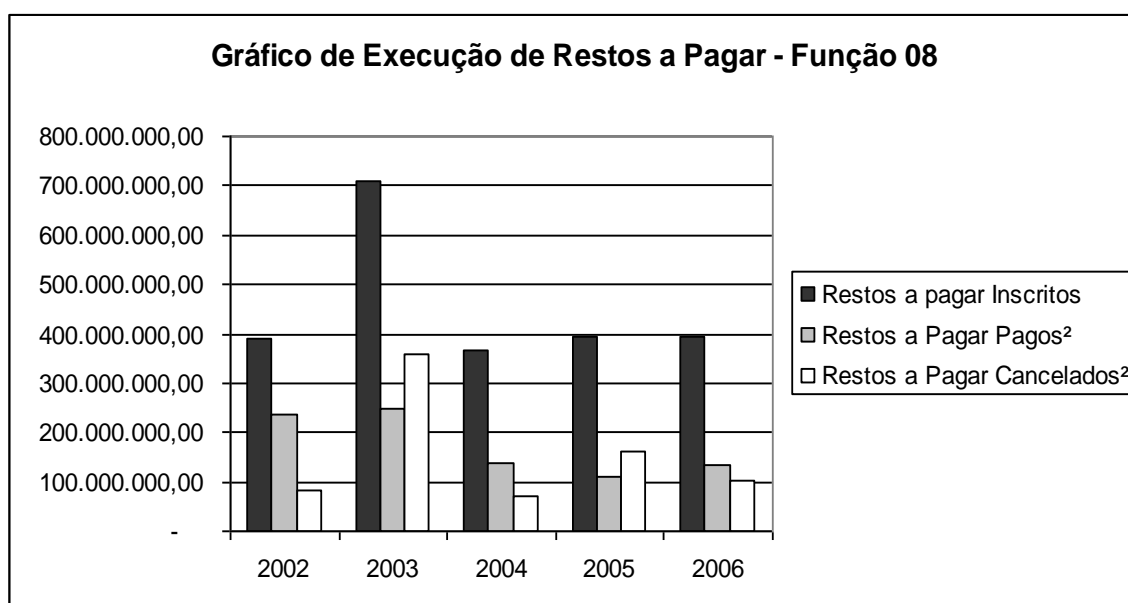


Figura 24: Execução de Restos a Pagar para Função 08 – Assistência Social

A tabela 26 demonstra a execução da despesa nos anos de 2002 a 2006, para função 08 – Assistência Social, confrontando com os valores dessa função que foram cancelados no exercício seguinte, em virtude do cancelamento de restos a pagar e apresentado o saldo que se concretizou, pós-cancelamento. Posteriormente, é apresentada a figura 25, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.



Tabela 26: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 08 – Assistência Social

Ano	Despesa Executada	Cancelamento de Restos a Pagar	Despesa efetivada	Proporção de Cancelamento
2002	6.513.151.120,19	81.017.488,98	6.432.133.631,21	1%
2003	8.416.353.100,74	359.409.229,66	8.056.943.871,08	4%
2004	13.863.295.001,75	71.805.167,73	13.791.489.834,02	1%
2005	15.806.087.873,54	161.982.219,27	15.644.105.654,27	1%
2006	21.554.576.207,71	101.545.188,23	21.453.031.019,48	0%

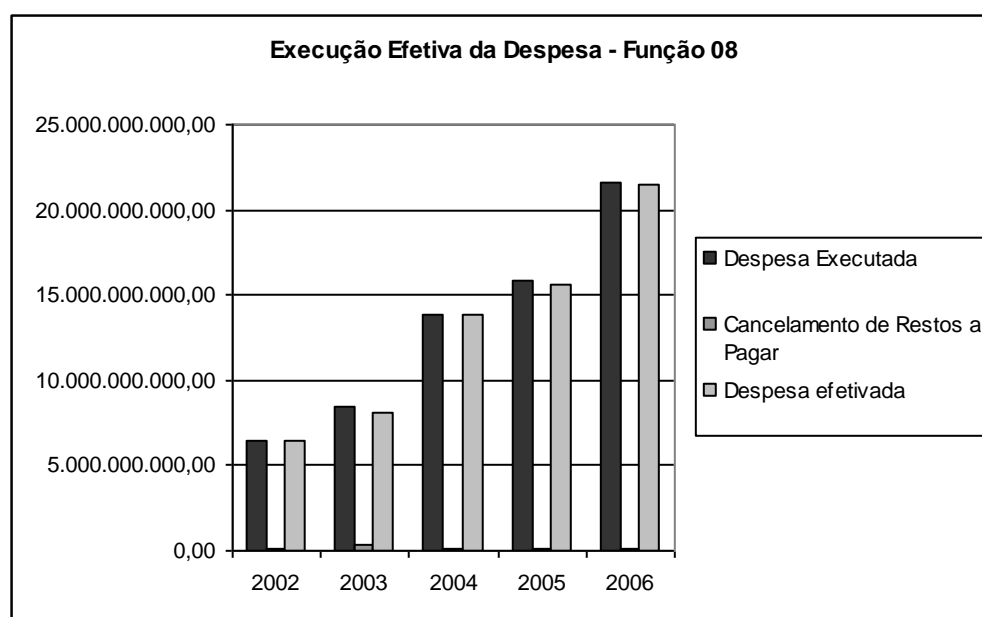


Figura 25: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 08 – Assistência Social

#### 4.1.8.2 Função 08 – Assistência Social (Análise dos Dados)

Nesse item, serão analisados os dados obtidos para função 08, classificação dada aos gastos destinados a atender a despesas com assistência ao idoso, ao portador de deficiência, à criança e ao adolescente e comunitária.

Observa-se, com base nos dados da tabela 24, uma preponderância de restos a pagar não processados sobre os processados, em todos os anos analisados, tendo uma representatividade de 100% desta conta em 2002 e uma variação de 55 a 65% nos demais anos. Caracteriza-se, dessa forma, uma maior concentração de despesa inscritas em restos a pagar sem cumprimento da fase de liquidação. Da figura 23, é possível verificar que os restos a pagar processados inscritos são inexpressivos no ano de 2002, demonstrando forte subida em 2003, com posteriores oscilações. Os restos a pagar não processados apresentam pequeno

crescimento de 2002 para 2003, com grande queda em 2004 e pouca alteração nos anos seguintes.

Percebe-se que, para esta Função, conforme se verifica na tabela 25, os valores pagos excederam os cancelados em quase todos os anos sob análise, a exceção foi o ano de 2003, o cancelamento chegou aos 51% nesse ano. Nos outros anos, o cancelamento também foi elevado, porém menos significativo: 20% em 2004, 21% em 2002, 26% em 2006 e 41% em 2005.

Dessa análise, pode-se inferir que de todas as divulgações feitas com os montantes da conta Restos a Pagar, para a Função 08, de 20 a 51% foram saldos indevidamente divulgados, tendo em vista que foram cancelados no exercício seguinte. O comprometimento da transparência pode ser considerado pleno – informação não transparente, no ano de 2003, grave em 2005 e alto em 2002, 2004 e 2006, quanto à divulgação de restos a pagar.

Da mesma forma que os Restos a Pagar tiveram interferência na sua divulgação pelo cancelamento efetivado, as despesas divulgadas como executadas terão seus saldos prejudicados, ou, incorretamente, apresentados, após o cancelamento de Restos a Pagar. Isso ocorre em virtude do reconhecimento da despesa, ao término do exercício, ainda que não liquidada de fato. A liquidação é feita, contabilmente, e, nesse momento, a despesa é tida como executada. Dessa forma, o montante dos restos a pagar cancelados foi retirado das despesas executadas, com vistas a mensurar a magnitude da influência do cancelamento na divulgação dessas despesas. Cumpre observar que, tendo em vista a execução da despesa ocorrer em boa parte ao longo do exercício, o montante de restos a pagar não é, significativamente, expressivo se comparado com o total de despesas executadas.

Desse modo, no ano de 2003, 4% da despesa divulgada como executada de fato não o foi. Nos anos de 2002, 2004 e 2005, 1% e em 2006 essa variação foi não representativa, conforme se observa na tabela 26 e na figura 25. Considera-se, dessa forma, ter existido um razoável comprometimento da transparência da informação divulgada no ano de 2003, um comprometimento leve nos anos de 2002, 2004 e 2005 e não houve comprometimento em 2006, quanto à despesa executada.

#### **4.1.9.1 Função 09 – Previdência Social (dados)**

A tabela 27 demonstra a composição de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar processados inscritos, os restos a pagar não processados

inscritos e o percentual de restos a pagar não processados inscritos em relação aos restos a pagar totais. Em seguida, será apresentada a figura 26, com vistas a ilustrar os dados apresentados nessa tabela.

Tabela 27: Composição de Restos a Pagar para Função 09 – Previdência Social

Ano	Restos a Pagar		Proporção de Restos a Pagar Não Processados
	Processados Inscritos	Restos a Pagar Não Processados Inscritos	
2002	86.668.577,75	384.268.482,64	82%
2003	534.206.526,06	2.324.735.206,37	81%
2004	136.769.325,58	595.847.355,92	81%
2005	51.306.528,72	1.121.611.209,84	96%
2006	35.154.178,97	445.303.234,70	93%

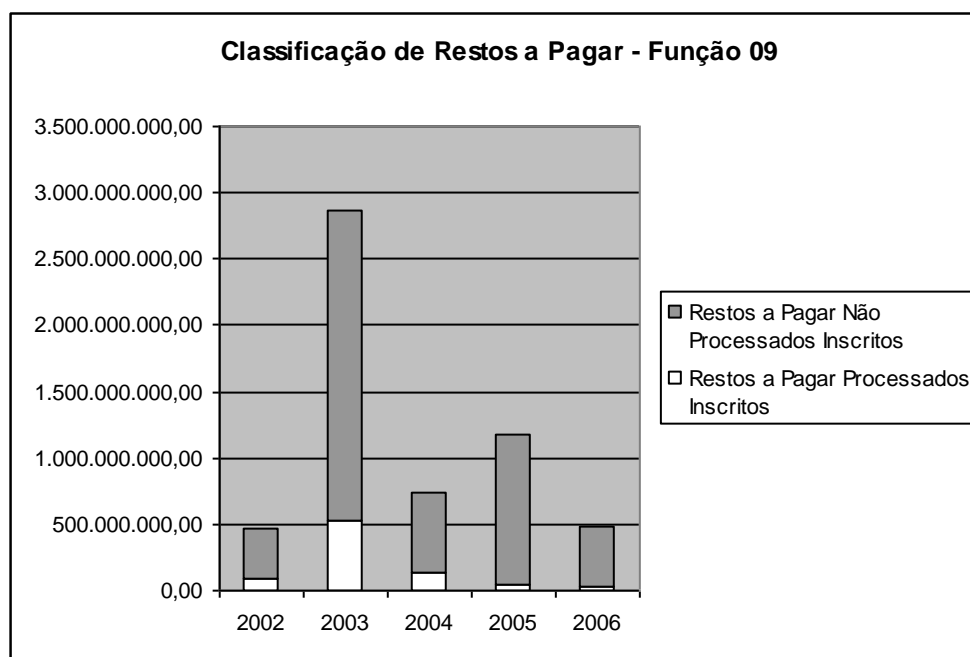


Figura 26: Composição de Restos a Pagar para Função 09 – Previdência Social

A tabela 28 mostra a execução de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar inscritos, pagos e cancelados, bem como o eventual saldo remanescente e o percentual de cancelados em relação aos inscritos, para função 09 – Previdência Social.

Posteriormente, é apresentada a figura 27, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 28: Execução de Restos a Pagar para Função 09 – Previdência Social

Ano <sup>1</sup>	Restos a pagar Inscritos	Restos a Pagar Pagos <sup>2</sup>	Restos a Pagar Cancelados <sup>2</sup>	Saldo <sup>2</sup>	Percentual de Cancelamento
2002	470.937.060,39	260.389.514,55	48.504.283,08	162.043.262,76	10%
2003	2.858.941.732,43	627.434.305,42	2.228.508.104,06	2.999.322,95	78%
2004	733.366.145,12	310.163.595,10	413.063.555,86	8.928.471,46	56%
2005	1.175.739.525,76	317.731.281,66	848.469.787,58	9.538.456,52	72%
2006	485.705.936,57	392.908.493,62	70.416.444,45	22.380.998,50	14%

<sup>1</sup> Ano da inscrição

<sup>2</sup> No ano seguinte ao da inscrição

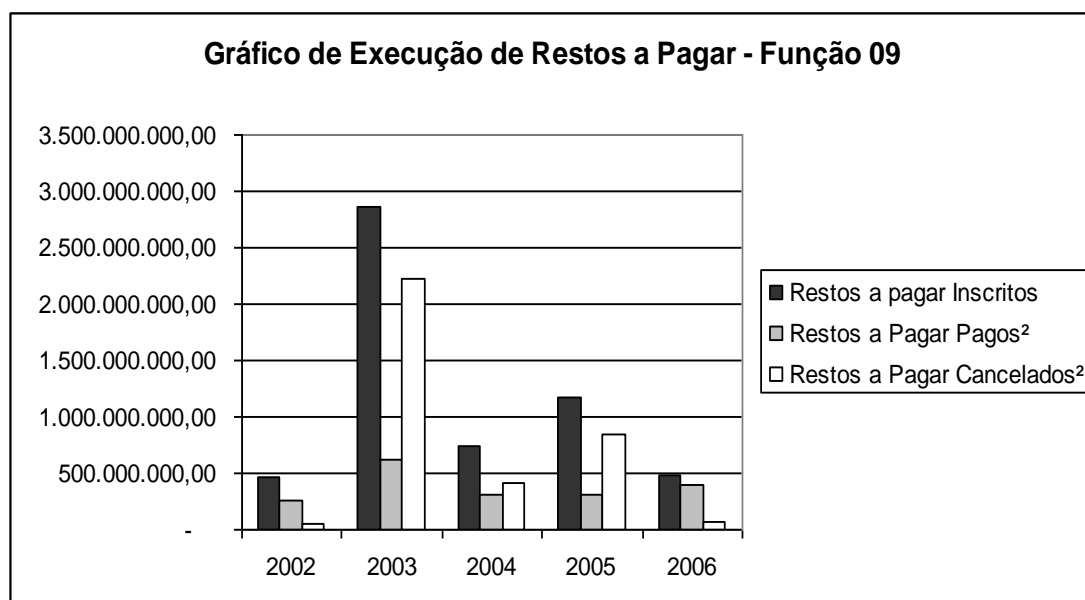


Figura 27: Execução de Restos a Pagar para Função 09 – Previdência Social

A tabela 29 demonstra a execução da despesa nos anos de 2002 a 2006, para função 09 – Previdência Social, confrontando com os valores dessa função que foram cancelados no exercício seguinte, em virtude do cancelamento de restos a pagar e apresentado o saldo que se concretizou, pós-cancelamento. Posteriormente, é apresentada a figura 28, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 29: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 09 – Previdência Social

Ano	Despesa Executada	Cancelamento de Restos a Pagar	Despesa efetivada	Proporção de Cancelamento
2002	123.218.090.688,02	48.504.283,08	123.169.586.404,94	0%
2003	145.477.548.884,27	2.228.508.104,06	143.249.040.780,21	2%
2004	165.509.439.469,51	413.063.555,86	165.096.375.913,65	0%
2005	188.505.524.819,94	848.469.787,58	187.657.055.032,36	0%
2006	212.965.455.189,65	70.416.444,45	212.895.038.745,20	0%

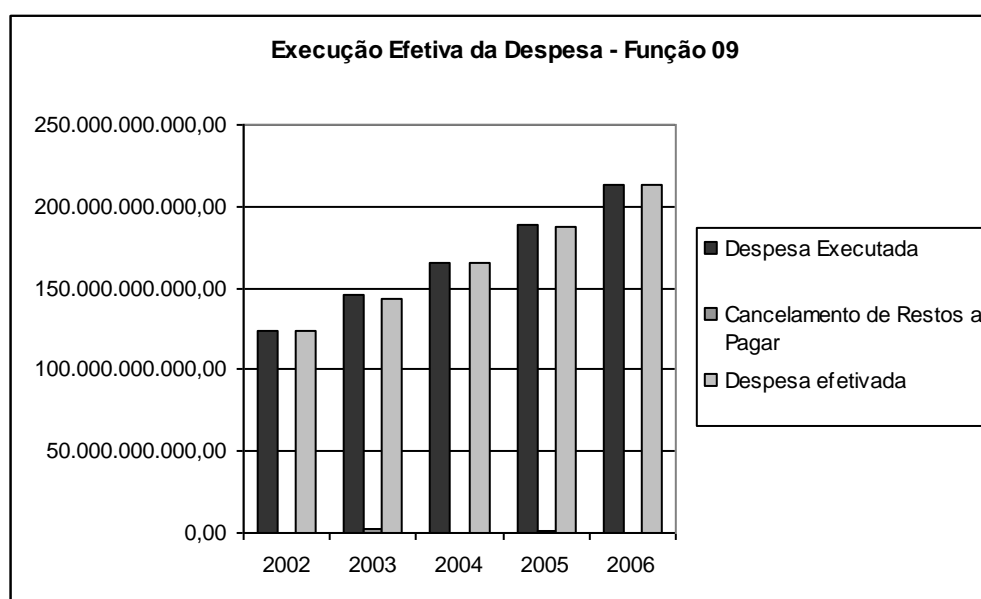


Figura 28: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 09 – Previdência Social

#### 4.1.9.2 Função 09 – Previdência Social (Análise dos Dados)

Nesse item, serão analisados os dados obtidos para função 09, classificação dada aos gastos, destinados a atender despesas com previdência básica, regime estatutário, complementar e especial, conforme subfunções correlacionadas.

Observa-se, com base nos dados da tabela 27, uma preponderância de restos a pagar não processados sobre os processados, em todos os anos analisados, tendo uma representatividade de 96% desta conta em 2005 e 93% em 2006. Nos outros anos analisados, a realidade não foi diferente: em 2002, a proporção de não processados foi de 82%, em 2003 e 2004 foi de 81%. Caracteriza-se, dessa forma, uma maior concentração de despesa inscritas em restos a pagar sem cumprimento da fase de liquidação. Da figura 26, é possível verificar

que os restos a pagar, de uma maneira geral, aumentam no ano de 2003, comparativamente, com 2002 e diminuem nos anos seguintes.

Percebe-se que, para esta Função, conforme se verifica na tabela 28, os valores cancelados excederam os pagos na maioria dos anos sob análise, o cancelamento chegou aos 78% em 2003, 56% em 2004 e 72% em 2005. Nos outros anos, o cancelamento também foi elevado, porém, menos significativo: 10% em 2002, 14% em 2006.

Dessa análise, pode-se inferir que de todas as divulgações feitas com os montantes da conta Restos a Pagar, para a Função 09, de 10 a 78% foram saldos indevidamente divulgados, tendo em vista que foram cancelados no exercício seguinte. O comprometimento da transparência pode ser considerado pleno – informação não transparente, nos anos de 2003, 2004 e 2005, alto em 2006 e razoável em 2002, quanto à divulgação de restos a pagar.

Da mesma forma que os Restos a Pagar tiveram interferência na sua divulgação pelo cancelamento efetivado, as despesas divulgadas como executadas terão seus saldos prejudicados, ou, incorretamente, apresentados, após o cancelamento de Restos a Pagar. Isso ocorre em virtude do reconhecimento da despesa, ao término do exercício, ainda que não liquidada de fato. A liquidação é feita, contabilmente, e, nesse momento, a despesa é tida como executada.

Dessa forma, o montante dos restos a pagar cancelados foi retirado das despesas executadas, com vistas a mensurar a magnitude da influência do cancelamento na divulgação dessas despesas. Cumpre observar que, tendo em vista a execução da despesa ocorrer em boa parte ao longo do exercício, o montante de restos a pagar não é significativamente expressivo se comparado com o total de despesas executadas.

Desse modo, a exceção do ano de 2003, quando 2% da despesa divulgada como executada de fato não o foi, dado o cancelamento de restos a pagar correspondentes, nos outros anos esse cancelamento foi não representativo, conforme dados da tabela 29 e figura 28. Considera-se, dessa forma, ter existido um leve comprometimento da transparência da informação divulgada, quanto à despesa executada, apenas no de 2003, dentre os que foram analisados.

#### **4.1.10.1 Função 10 – Saúde (dados)**

A tabela 30 demonstra a composição de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar processados inscritos, os restos a pagar não processados

inscritos e o percentual de restos a pagar não processados inscritos em relação aos restos a pagar totais. Será apresentada, em seguida, a figura 29, com vistas a ilustrar os dados apresentados nessa tabela.

Tabela 30: Composição de Restos a Pagar para Função 10 – Saúde

Ano	Restos a Pagar Processados Inscritos	Restos a Pagar Não Processados Inscritos	Proporção de Restos a Pagar Não Processados
2002	989.842.957,78	1.967.903.586,57	67%
2003	1.717.690.311,06	736.278.777,80	30%
2004	830.222.756,81	2.581.418.863,56	76%
2005	1.090.900.891,47	3.140.240.186,64	74%
2006	1.725.326.530,63	4.193.985.007,93	71%

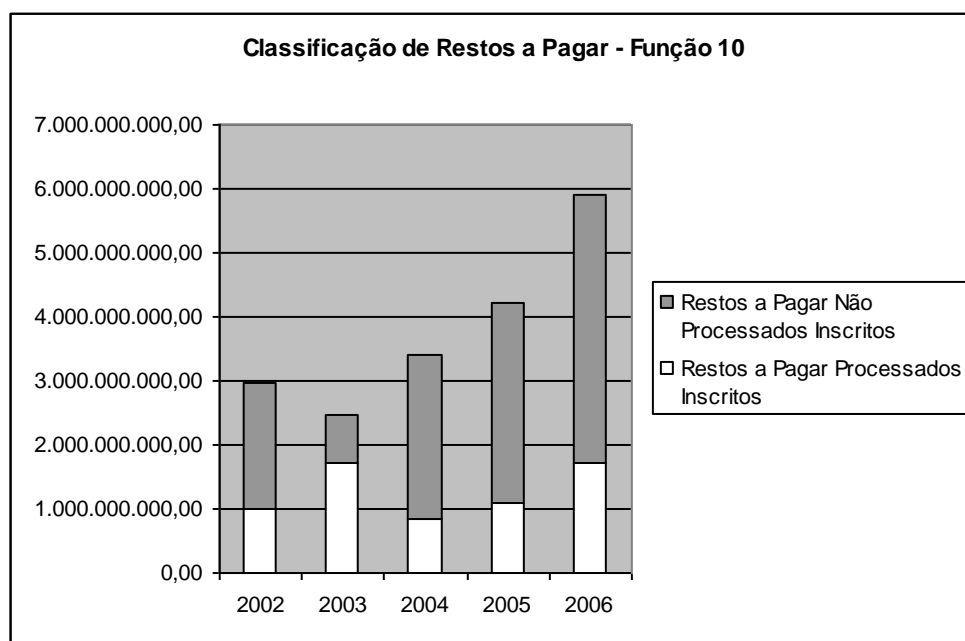


Figura 29: Composição de Restos a Pagar para Função 10 – Saúde

A tabela 31 mostra a execução de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar inscritos, pagos e cancelados, bem como o eventual saldo remanescente e o percentual de cancelados em relação aos inscritos, para função 10 – Saúde.

Posteriormente, é apresentada a figura 30, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 31: Execução de Restos a Pagar para Função 10 – Saúde

Ano <sup>1</sup>	Restos a pagar Inscritos	Restos a Pagar Pagos <sup>2</sup>	Restos a Pagar Cancelados <sup>2</sup>	Saldo <sup>2</sup>	Percentual de Cancelamento
2002	3.010.206.884,61	1.602.705.972,73	962.094.732,41	445.406.179,47	32%
2003	2.453.969.088,86	1.799.776.404,66	71.440.925,41	582.751.758,79	3%
2004	3.455.448.188,64	2.069.036.698,74	440.832.679,28	945.097.209,49	13%
2005	4.440.665.879,07	2.335.328.447,46	460.391.781,74	1.644.945.649,87	10%
2006	6.001.850.961,91	3.511.908.396,84	346.042.941,57	2.143.900.297,82	6%

<sup>1</sup> Ano da inscrição

<sup>2</sup> No ano seguinte ao da inscrição

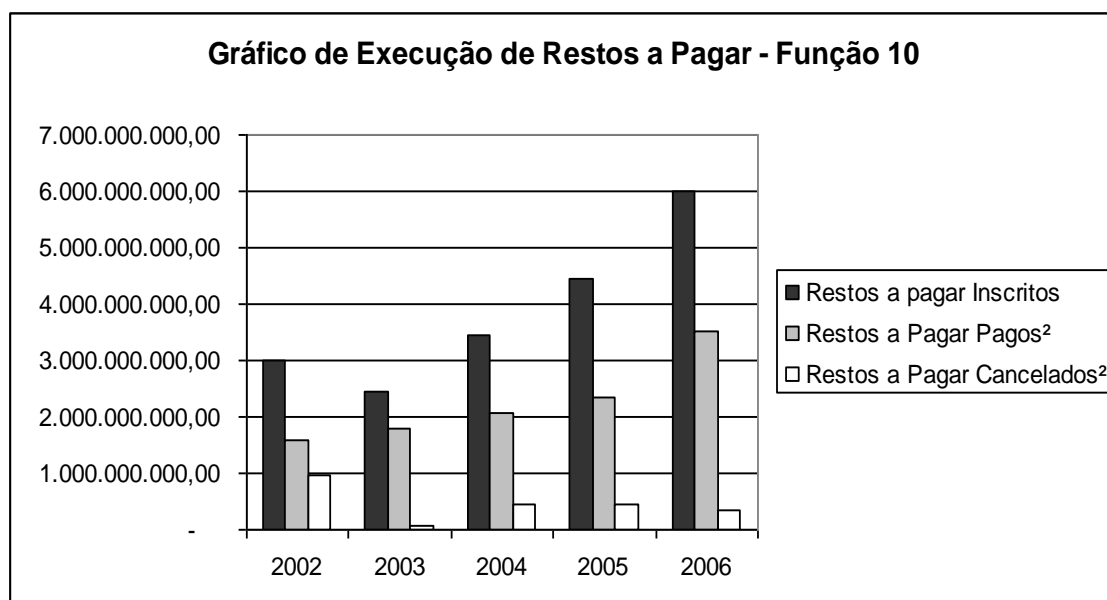


Figura 30: Execução de Restos a Pagar para Função 10 – Saúde

A tabela 32 demonstra a execução da despesa nos anos de 2002 a 2006, para função 10 – Saúde, confrontando com os valores dessa função que foram cancelados no exercício seguinte, em virtude do cancelamento de restos a pagar e apresentado o saldo que se concretizou, pós-cancelamento. Posteriormente, é apresentada a figura 31, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.



Tabela 32: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 10 – Saúde

Ano	Despesa Executada	Cancelamento de Restos a Pagar	Despesa efetivada	Proporção de Cancelamento
2002	25.434.639.563,64	962.094.732,41	24.472.544.831,23	4%
2003	27.171.848.048,19	71.440.925,41	27.100.407.122,78	0%
2004	32.972.885.890,53	440.832.679,28	32.532.053.211,25	1%
2005	36.483.267.398,43	460.391.781,74	36.022.875.616,69	1%
2006	40.577.223.418,98	346.042.941,57	40.231.180.477,41	1%

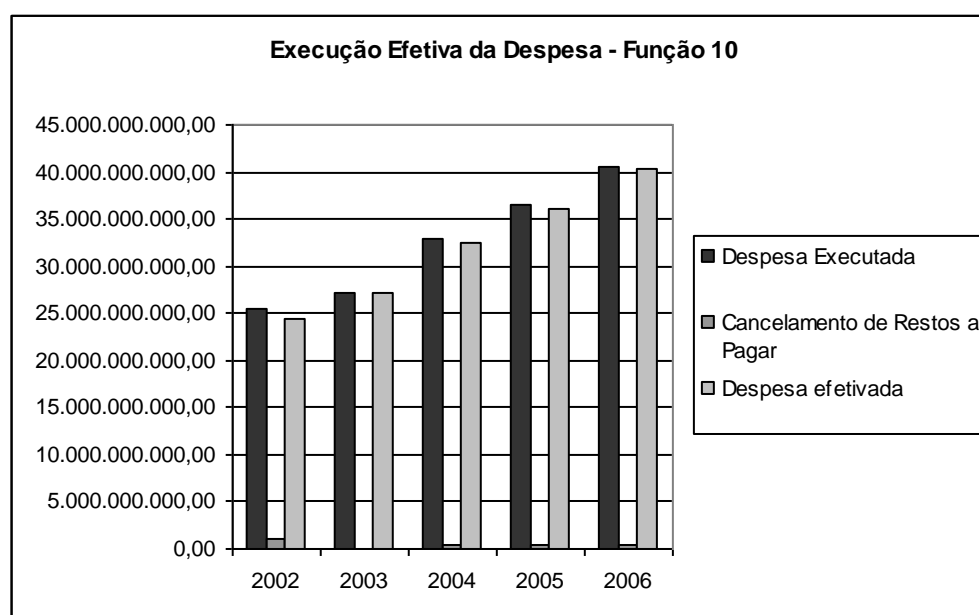


Figura 31: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 10 – Saúde

#### 4.1.10.2 Função 10 – Saúde (Análise dos Dados)

Nesse item, serão analisados os dados obtidos para função 10, classificação dada aos gastos destinados a atender a atenção básica à saúde, assistência hospitalar e ambulatorial, suporte profilático e terapêutico, vigilância sanitária, vigilância epidemiológica e alimentação e nutrição, conforme subfunções relacionadas.

Observa-se, com base nos dados da tabela 30, uma preponderância de restos a pagar não processados sobre os processados, em quase todos os anos analisados, tendo uma representatividade de 76% desta conta em 2004, 74% em 2005 e 71% em 2006. Em 2002, a realidade não foi muito diferente: a proporção de não processados, para esse ano, foi de 67%. Em 2003 foi de 30%. Caracteriza-se, dessa forma, uma maior concentração de despesa inscritas em restos a pagar sem cumprimento da fase de liquidação. Da figura 29, é possível

verificar que os restos a pagar não processados, a partir de 2003 aumentam em termos absolutos, ao passo que os processados diminuem.

Percebe-se que, para esta Função, conforme se verifica na tabela 31, os valores pagos excederam os cancelados em todos os anos sob análise. Contudo, o cancelamento chegou aos 32% em 2002. Em 2003 essa proporção se reduz de forma considerável (3%), aumentando no ano seguinte para 13%. Em 2005 e 2006 essa proporção se reduz para 10% e 6%, respectivamente.

Dessa análise, pode-se inferir que de todas as divulgações feitas com os montantes da conta Restos a Pagar, para a Função 10, de 3 a 32% foram saldos, indevidamente, divulgados, tendo em vista que foram cancelados no exercício seguinte. O comprometimento da transparência pode ser considerado grave em 2002, alto em 2004, razoável em 2005 e 2006 e leve em 2003, quanto à divulgação de restos a pagar.

Da mesma forma que os Restos a Pagar tiveram interferência na sua divulgação pelo cancelamento efetivado, as despesas divulgadas como executadas terão seus saldos prejudicados, ou, incorretamente, apresentados, após o cancelamento de Restos a Pagar. Isso ocorre em virtude do reconhecimento da despesa, ao término do exercício, ainda que não liquidada de fato. A liquidação é feita, contabilmente, e, nesse momento, a despesa é tida como executada.

Sendo assim, o montante dos restos a pagar cancelados foi retirado das despesas executadas, com vistas a mensurar a magnitude da influência do cancelamento na divulgação dessas despesas. Cumpre observar que, tendo em vista a execução da despesa ocorrer boa parte ao longo do exercício, o montante de restos a pagar não é significativamente expressivo se comparado com o total de despesas executadas.

Desse modo, 4% da despesa divulgada como executada, em 2002, de fato não o foi, dado o cancelamento de restos a pagar correspondentes; no ano seguinte, esse cancelamento, foi não representativo. Nos anos de 2004 a 2006 foi de 1%, conforme dados da tabela 32 e figura 31. Considera-se, dessa forma, ter existido um comprometimento razoável da transparência da informação divulgada, quanto à despesa executada, no ano de 2002 e um leve comprometimento de 2004 a 2006,

#### 4.1.11.1 Função 11 – Trabalho (dados)

A tabela 33 demonstra a composição de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar processados inscritos, os restos a pagar não processados inscritos e o percentual de restos a pagar não processados inscritos em relação aos restos a pagar totais. Será apresentada, na seqüência a figura 32, com vistas a ilustrar os dados apresentados nessa tabela.

Tabela 33: Composição de Restos a Pagar para Função 11 – Trabalho

Ano	Restos a Pagar		Proporção de Restos a Pagar Não Processados
	Processados Inscritos	Restos a Pagar Não Processados Inscritos	
2002	11.783.691,28	136.373.038,45	92%
2003	10.843.234,79	4.484.098,09	29%
2004	8.177.917,17	213.559.011,28	96%
2005	9.663.728,73	124.634.946,79	93%
2006	5.135.754,44	269.112.628,45	98%

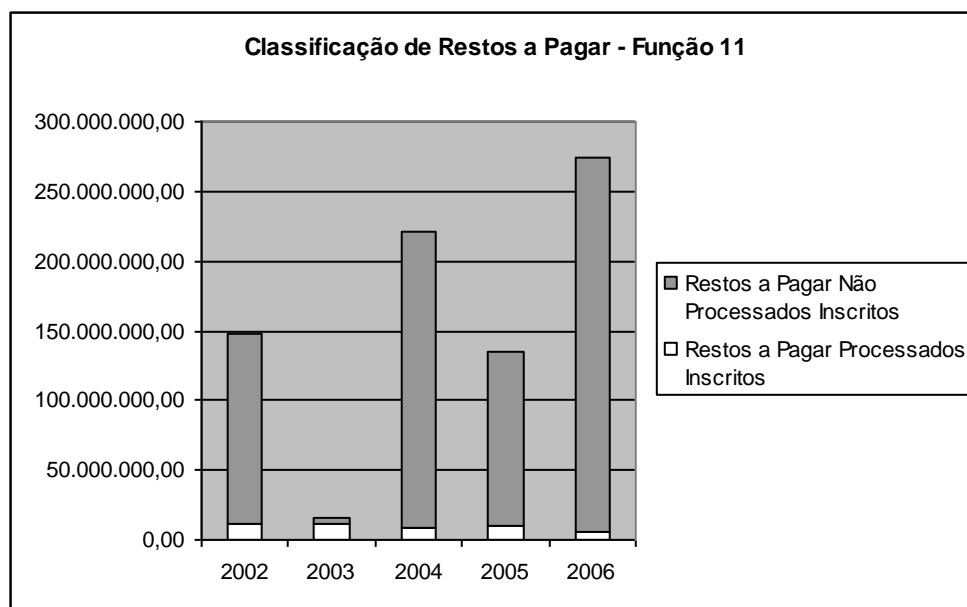


Figura 32: Composição de Restos a Pagar para Função 11 – Trabalho

A tabela 34 mostra a execução de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar inscritos, pagos e cancelados, bem como o eventual saldo remanescente e o percentual de cancelados em relação aos inscritos, para função 11 –

Trabalho. Posteriormente, é apresentada a figura 33, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 34: Execução de Restos a Pagar para Função 11 – Trabalho

Ano <sup>1</sup>	Restos a pagar Inscritos	Restos a Pagar Pagos <sup>2</sup>	Restos a Pagar Cancelados <sup>2</sup>	Saldo <sup>2</sup>	Percentual de Cancelamento
2002	148.156.729,73	43.182.796,40	103.647.642,46	1.326.290,87	70%
2003	15.327.332,88	9.469.634,40	4.625.001,97	1.232.696,51	30%
2004	221.911.518,45	206.285.828,26	8.197.163,67	5.857.576,25	4%
2005	135.869.625,79	103.902.230,08	12.391.279,02	19.576.116,69	9%
2006	290.284.955,09	245.281.055,88	23.047.250,42	21.956.648,79	8%

<sup>1</sup> Ano da inscrição

<sup>2</sup> No ano seguinte ao da inscrição

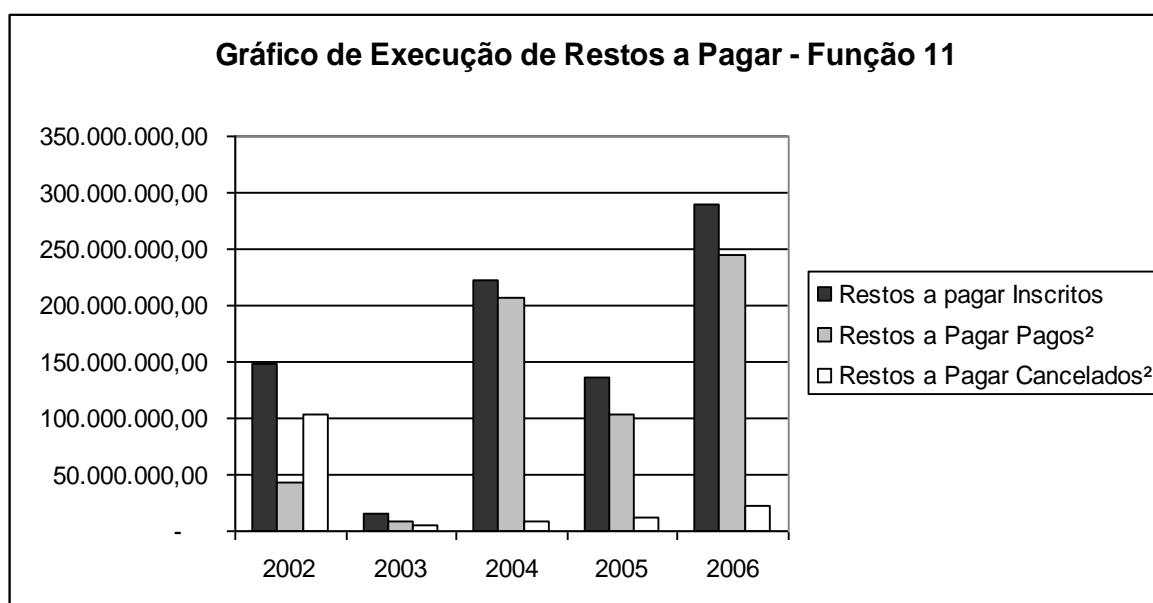


Figura 33: Execução de Restos a Pagar para Função 11 – Trabalho

A tabela 35 demonstra a execução da despesa nos anos de 2002 a 2006, para função 11 – Trabalho, confrontando com os valores dessa função que foram cancelados no exercício seguinte, em virtude do cancelamento de restos a pagar e apresentado o saldo que se concretizou, pós-cancelamento. Posteriormente, é apresentada a figura 34, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 35: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 11 – Trabalho

Ano	Despesa Executada	Cancelamento de Restos a Pagar	Despesa efetivada	Proporção de Cancelamento
2002	8.477.770.625,47	103.647.642,46	8.374.122.983,01	1%
2003	9.494.835.293,26	4.625.001,97	9.490.210.291,29	0%
2004	10.706.740.025,36	8.197.163,67	10.698.542.861,69	0%
2005	12.716.914.013,49	12.391.279,02	12.704.522.734,47	0%
2006	16.553.771.315,86	23.047.250,42	16.530.724.065,44	0%

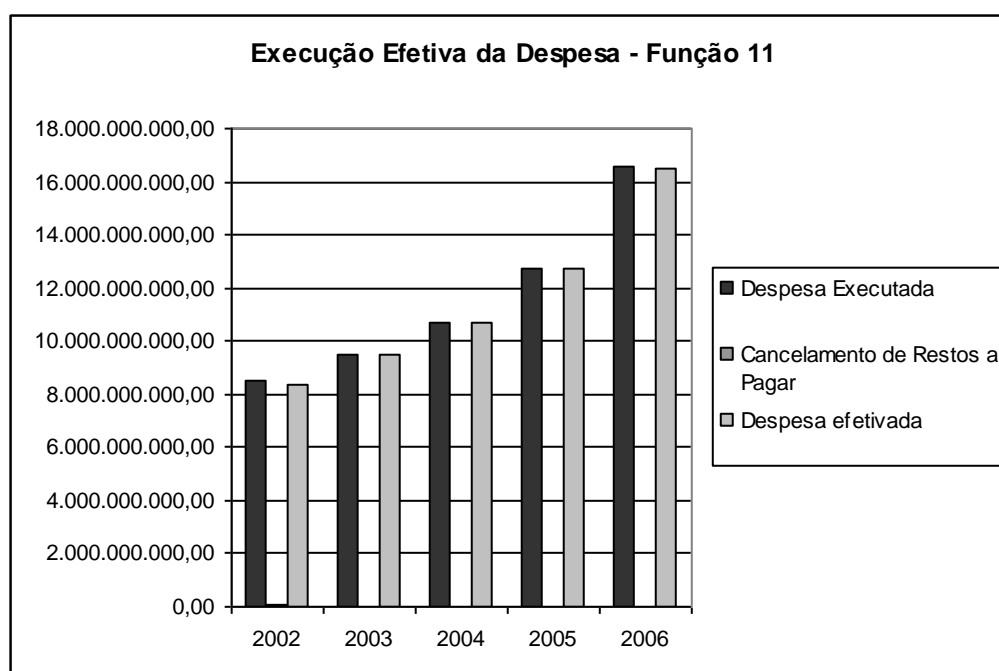


Figura 34: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 11 – Trabalho

#### 4.1.11.2 Função 11 – Trabalho (Análise dos Dados)

Nesse item, serão analisados os dados obtidos para função 11, classificação dada aos gastos, destinados a atender despesas com proteção e benefícios ao trabalhador, relações de trabalho, empregabilidade e fomento ao trabalho.

Observa-se, com base nos dados da tabela 33, uma preponderância de restos a pagar não processados sobre os processados, em quase todos os anos analisados, tendo uma representatividade de 98% desta conta em 2006, 96% em 2004, 93%, em 2005 e 92% em 2002. No ano de 2003, essa representatividade foi de 23%. Caracteriza-se, dessa forma, uma maior concentração de despesa inscritas em restos a pagar sem cumprimento da fase de liquidação. Da figura 32, é possível verificar que os restos a pagar foram menos significativos

em termos absolutos, no ano de 2003, há uma forte subida em 2004, queda em 2005 e nova alta em 2006, sempre dos restos a pagar não processados, pois os processados se mantêm quase que constantes, em termos absolutos, nos três últimos anos da análise.

Percebe-se que, para esta Função, conforme se verifica na tabela 34, os valores cancelados excederam os pagos somente no ano de 2002, quando o cancelamento chegou aos 70% do total inscrito em restos a pagar. Nos anos seguintes, o cancelamento também foi elevado, porém, menos significativo: 30% em 2003, 4% em 2004, 9% em 2005 e 8% em 2006.

Dessa análise, pode-se inferir que de todas as divulgações feitas com os montantes da conta Restos a Pagar, para a Função 11, de 4 a 70% foram saldos, indevidamente, divulgados, tendo em vista que foram cancelados no exercício seguinte. O comprometimento da transparência pode ser considerado pleno – informação não transparente, no ano de 2002, alto em 2003, e razoável nos outros anos, quanto à divulgação de restos a pagar.

Da mesma forma que os Restos a Pagar tiveram interferência na sua divulgação pelo cancelamento efetivado, as despesas divulgadas como executadas terão seus saldos prejudicados, ou, incorretamente, apresentados, após o cancelamento de Restos a Pagar. Isso ocorre em virtude do reconhecimento da despesa, ao término do exercício, ainda que não liquidada de fato. A liquidação é feita, contabilmente, e, nesse momento, a despesa é tida como executada.

Dessa forma, o montante dos restos a pagar cancelados foi retirado das despesas executadas, com vistas a mensurar a magnitude da influência do cancelamento na divulgação dessas despesas. Cumpre observar que, tendo em vista a execução da despesa ocorrer em boa parte ao longo do exercício, o montante de restos a pagar não é, significativamente, expressivo se comparado com o total de despesas executadas.

Nesse sentido, a exceção do ano de 2002, quando 1% da despesa divulgada como executada de fato não o foi, dado o cancelamento de restos a pagar correspondentes, nos outros anos esse cancelamento foi não representativo, conforme dados da tabela 35 e figura 34. Considera-se, dessa forma, ter existido um leve comprometimento da transparência da informação divulgada, quanto à despesa executada, apenas no de 2002, dentre os que foram analisados.

#### 4.1.12.1 Função 12 – Educação (dados)

A tabela 36 demonstra a composição de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar processados inscritos, os restos a pagar não processados inscritos e o percentual de restos a pagar não processados inscritos em relação aos restos a pagar totais.

Dando seqüência, em seguida, será apresentada a figura 35, com vistas a ilustrar os dados apresentados nessa tabela.

Tabela 36: Composição de Restos a Pagar para Função 12 – Educação

Ano	Restos a Pagar Processados Inscritos	Restos a Pagar Não Processados Inscritos	Proporção de
			Restos a Pagar Não Processados
2002	211.426.845,73	686.242.077,42	76%
2003	1.066.759.216,00	381.837.341,20	26%
2004	762.661.895,78	838.088.232,99	52%
2005	699.101.617,34	1.704.153.865,46	71%
2006	858.854.157,96	1.798.108.748,08	68%

Fonte: SIAFI

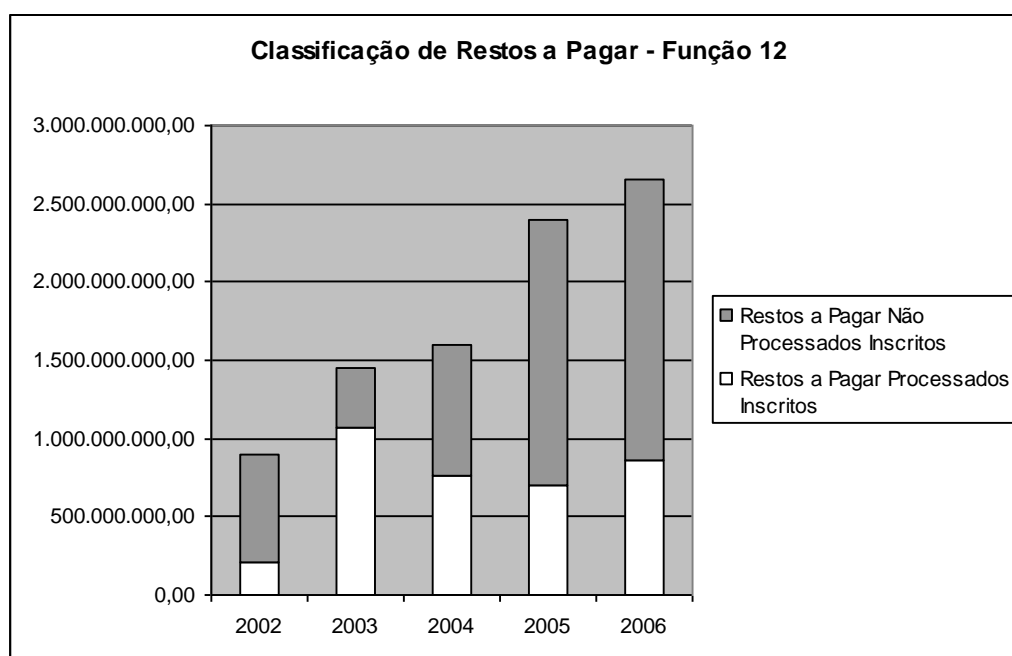


Figura 35: Composição de Restos a Pagar para Função 12 – Educação

A tabela 37 mostra a execução de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar inscritos, pagos e cancelados, bem como o eventual saldo remanescente e o percentual de cancelados em relação aos inscritos, para função 12 – Educação. Posteriormente, é apresentada a figura 36, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 37: Execução de Restos a Pagar para Função 12 – Educação

Ano <sup>1</sup>	Restos a pagar Inscritos	Restos a Pagar Pagos <sup>2</sup>	Restos a Pagar Cancelados <sup>2</sup>	Saldo <sup>2</sup>	Percentual de Cancelamento
2002	897.668.923,15	675.933.579,59	172.453.825,57	49.281.517,99	19%
2003	1.448.603.850,59	981.444.468,15	117.198.055,76	349.961.326,68	8%
2004	1.606.438.832,94	1.043.060.725,85	134.511.636,45	239.892.715,47	8%
2005	2.596.341.619,39	1.675.416.818,47	406.987.694,58	513.937.106,34	16%
2006	3.099.984.560,88	1.982.798.462,11	362.281.288,67	754.904.810,09	12%

<sup>1</sup> Ano da inscrição

<sup>2</sup> No ano seguinte ao da inscrição

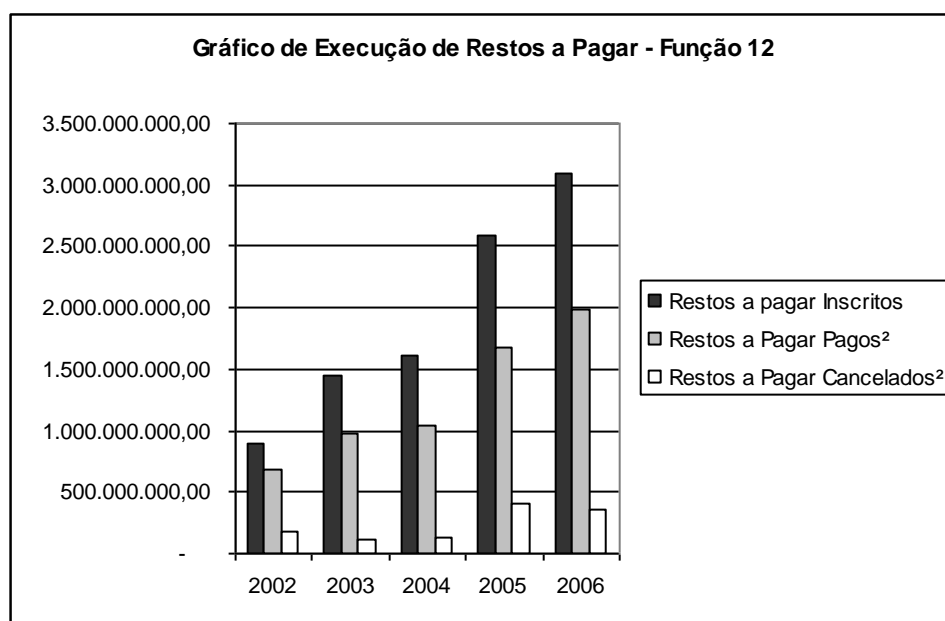


Figura 36: Execução de Restos a Pagar para Função 12 – Educação

A tabela 38 demonstra a execução da despesa nos anos de 2002 a 2006, para função 12 – Educação, confrontando com os valores dessa função que foram cancelados no exercício seguinte, em virtude do cancelamento de restos a pagar e apresentado o saldo que se



concretizou, pós-cancelamento. Posteriormente, é apresentada a figura 37, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 38: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 12 – Educação

Ano	Despesa Executada	Cancelamento de Restos a Pagar	Despesa efetivada	Proporção de Cancelamento
2002	13.222.748.096,49	172.453.825,57	13.050.294.270,92	1%
2003	14.224.269.574,07	117.198.055,76	14.107.071.518,31	1%
2004	14.532.927.063,13	134.511.636,45	14.398.415.426,68	1%
2005	16.187.695.349,83	406.987.694,58	15.780.707.655,25	3%
2006	19.666.989.724,31	362.281.288,67	19.304.708.435,64	2%

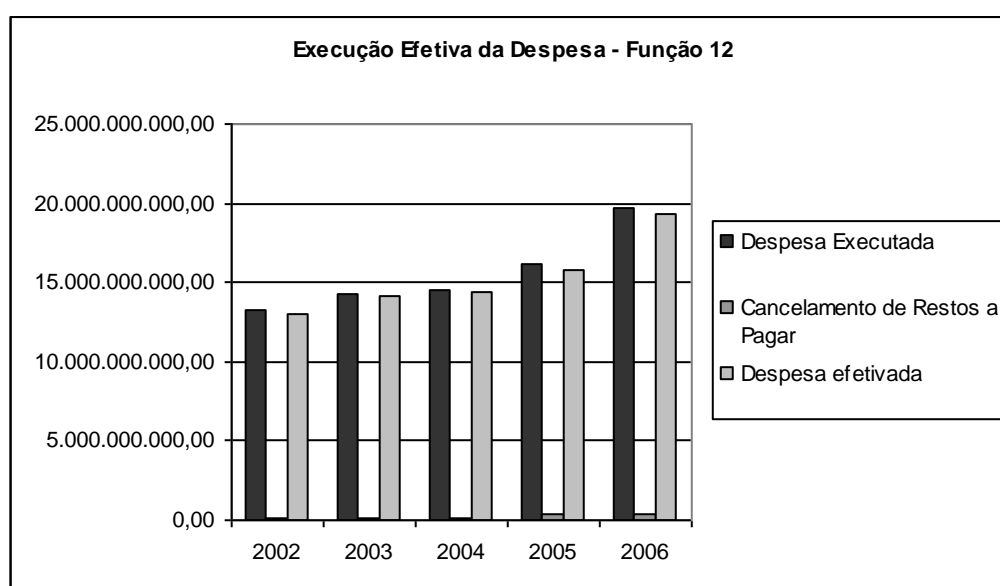


Figura 37: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 12 – Educação

#### 4.1.12.2 Função 12 – Educação (Análise dos Dados)

Nesse item, serão analisados os dados obtidos para função 12, classificação dada aos gastos destinados a atender despesas com ensino fundamental, médio, profissional, superior, educação infantil, de jovens e adultos e especial, de acordo com subfunções correlacionadas.

Observa-se, com base nos dados da tabela 36, uma preponderância de restos a pagar não processados sobre os processados, em quase todos os anos sob análise, tendo uma representatividade de 76% desta conta em 2002, 71% em 2005, 68% em 2006 e de 52% em 2004. No ano de 2003 a representatividade foi de 26%. Caracteriza-se, dessa forma, uma maior concentração de despesa inscritas em restos a pagar sem cumprimento da fase de

liquidação. Da figura 35, é possível verificar que os restos a pagar processados inscritos variam muito pouco, em termos absolutos, a partir de 2004, ao passo que os não processados apresentam crescimento bastante significativo a partir desse ano.

Percebe-se que, para esta Função, conforme se verifica na tabela 37, os valores pagos excederam os cancelados em todos os anos, embora o cancelamento atingido 19% em 2002, 16% em 2005 e 12% em 2006. Nos anos seguintes, o cancelamento também foi elevado, porém, menos significativo: 8% em 2003 e 2004.

Dessa análise, pode-se inferir que de todas as divulgações feitas com os montantes da conta Restos a Pagar, para a Função 12, de 8 a 19% foram saldos indevidamente divulgados, tendo em vista que foram cancelados no exercício seguinte. O comprometimento da transparência pode ser considerado alto em 2002, 2005 e 2006 e razoável nos outros anos, quanto à divulgação de restos a pagar.

Da mesma forma que os Restos a Pagar tiveram interferência na sua divulgação pelo cancelamento efetivado, as despesas divulgadas como executadas terão seus saldos prejudicados, ou, incorretamente, apresentados, após o cancelamento de Restos a Pagar. Isso ocorre em virtude do reconhecimento da despesa, ao término do exercício, ainda que não liquidada de fato. A liquidação é feita, contabilmente, e, nesse momento, a despesa é tida como executada.

Dessa forma, o montante dos restos a pagar cancelados foi retirado das despesas executadas, com vistas a mensurar a magnitude da influência do cancelamento na divulgação dessas despesas. Cumpre observar que, tendo em vista a execução da despesa ocorrer em boa parte ao longo do exercício, o montante de restos a pagar não é, significativamente, expressivo se comparado com o total de despesas executadas.

Desse modo, no ano de 2005 o percentual da despesa divulgada como executada que de fato não o foi, chegou a 3%. Em 2006, foi de 2% e de 1% nos outros anos sob análise, conforme dados da tabela 38 e figura 37. Considera-se, dessa forma, ter existido um leve comprometimento da transparência da informação divulgada, quanto à despesa executada.

#### **4.1.13.1 Função 13 – Cultura (dados)**

A tabela 39 demonstra a composição de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar processados inscritos, os restos a pagar não processados inscritos e o percentual de restos a pagar não processados inscritos em relação aos restos a

pagar totais. Será apresentada, dando seqüência na análise, a figura 38, com vistas a ilustrar os dados apresentados nessa tabela.

Tabela 39: Composição de Restos a Pagar para Função 13 – Cultura

Ano	Restos a Pagar		Proporção de Restos a Pagar Não Processados
	Processados	Inscritos	
2002	1.266.888,41	28.485.430,56	96%
2003	25.440.248,60	21.891.019,78	46%
2004	4.197.488,25	83.909.700,85	95%
2005	7.151.853,84	135.363.647,50	95%
2006	29.282.129,91	161.514.456,28	85%

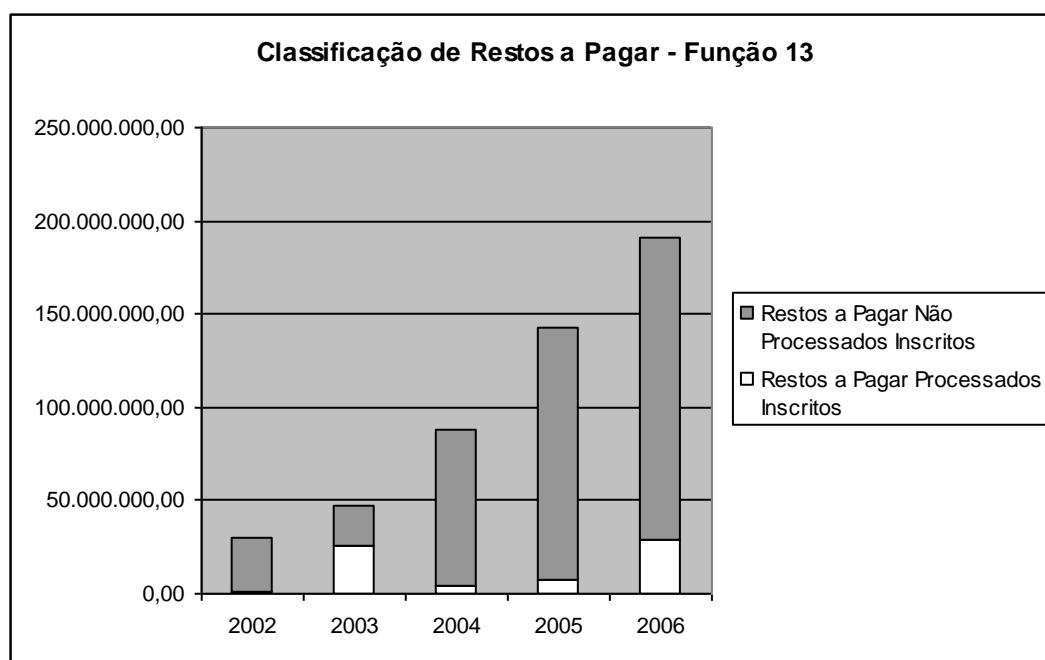


Figura 38: Composição de Restos a Pagar para Função 13 – Cultura

A tabela 40 mostra a execução de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar inscritos, pagos e cancelados, bem como o eventual saldo remanescente e o percentual de cancelados em relação aos inscritos, para função 13 – Cultura. Posteriormente, é apresentada a figura 39, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 40: Execução de Restos a Pagar para Função 13 – Cultura

Ano <sup>1</sup>	Restos a pagar Inscritos	Restos a Pagar Pagos <sup>2</sup>	Restos a Pagar Cancelados <sup>2</sup>	Saldo <sup>2</sup>	Percentual de Cancelamento
2002	29.752.318,97	16.461.666,10	13.282.476,67	8.176,20	45%
2003	47.331.268,38	42.755.213,53	4.084.072,32	491.982,53	9%
2004	88.107.189,10	70.961.395,78	13.864.833,86	3.280.959,46	16%
2005	142.520.347,34	118.912.350,07	19.419.156,26	4.188.841,01	14%
2006	190.797.199,19	143.144.242,43	17.098.519,95	30.554.436,81	9%

<sup>1</sup> Ano da inscrição

<sup>2</sup> No ano seguinte ao da inscrição

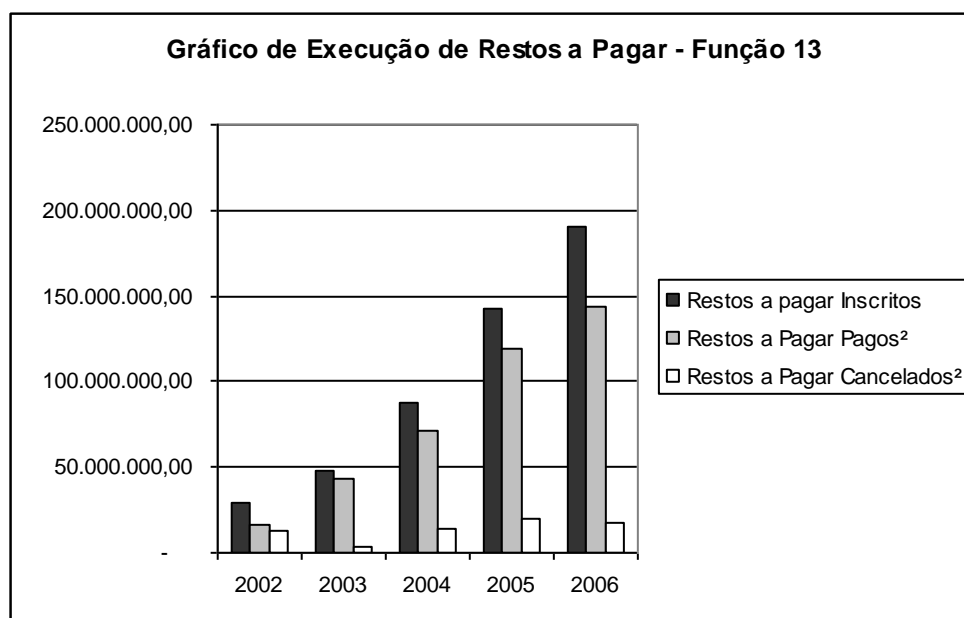


Figura 39: Execução de Restos a Pagar para Função 13 – Cultura

A tabela 41 demonstra a execução da despesa nos anos de 2002 a 2006, para função 13 – Cultura, confrontando com os valores dessa função que foram cancelados no exercício seguinte, em virtude do cancelamento de restos a pagar e apresentado o saldo que se concretizou, pós-cancelamento. Posteriormente, é apresentada a figura 40, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 41: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 13 – Cultura

Ano	Despesa Executada	Cancelamento de Restos a Pagar	Despesa efetivada	Proporção de Cancelamento
2002	239.527.227,62	13.282.476,67	226.244.750,95	6%
2003	231.342.791,54	4.084.072,32	227.258.719,22	2%
2004	323.920.554,16	13.864.833,86	310.055.720,30	4%
2005	494.098.177,87	19.419.156,26	474.679.021,61	4%
2006	581.010.676,66	17.098.519,95	563.912.156,71	3%

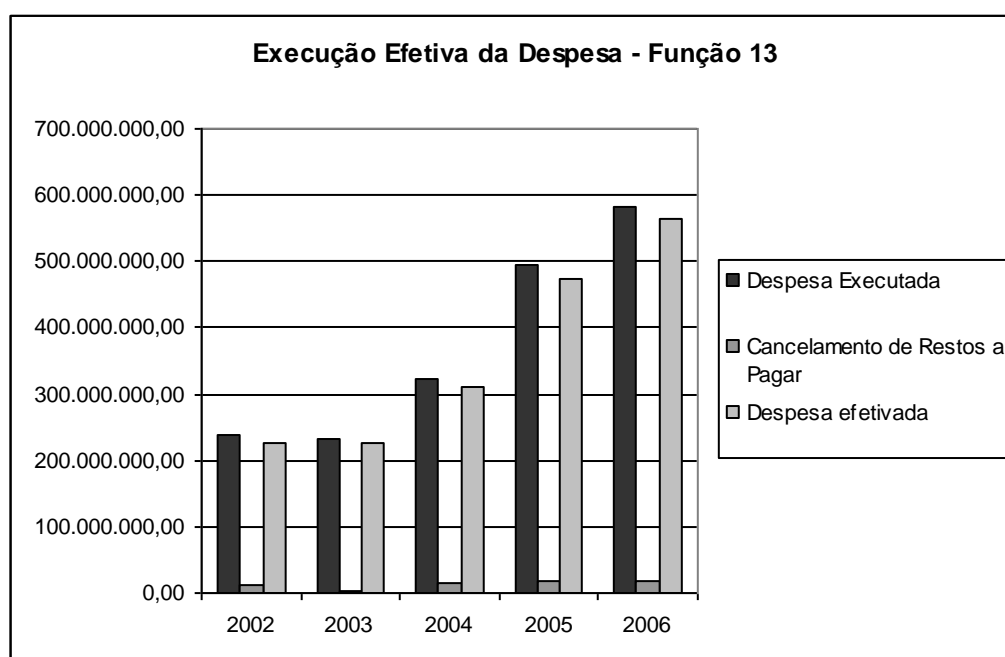


Figura 40: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 13 – Cultura

#### 4.1.13.2 Função 13 – Cultura (Análise dos Dados)

Nesse item, serão analisados os dados obtidos para função 13, classificação dada aos gastos destinados a atender despesas com o patrimônio histórico, artístico e arqueológico e com difusão cultural conforme subfunções correlatas.

Observa-se, com base nos dados da tabela 39, uma preponderância de restos a pagar não processados sobre os processados, em quase todos os anos sob análise, tendo uma representatividade de 96% desta conta em 2002, 95% em 2004 e 2005 e de 85% em 2006. No ano de 2003, a representatividade foi de 46%. Caracteriza-se, dessa forma, uma maior concentração de despesa inscritas em restos a pagar sem cumprimento da fase de liquidação.

Da figura 38, é possível verificar que os restos a pagar tanto processado quanto não processado apresentam curva ascendente, a partir de 2004.

Percebe-se que, para esta Função, conforme se verifica na tabela 40, os valores pagos excederam os cancelados em todos os anos, embora o cancelamento tenha atingido 45% em 2002, 16% em 2004 e 14% em 2005. Nos outros anos, o cancelamento também foi elevado, porém menos significativo: 9% em 2003 e 2006.

Dessa análise, pode-se inferir que de todas as divulgações feitas com os montantes da conta Restos a Pagar, para a Função 13, de 9 a 45% foram saldos, indevidamente, divulgados, tendo em vista que foram cancelados no exercício seguinte. O comprometimento da transparência pode ser considerado grave em 2002, alto em 2004 e 2005 e razoável em 2003 e 2006, quanto à divulgação de restos a pagar.

Da mesma forma que os Restos a Pagar tiveram interferência na sua divulgação pelo cancelamento efetivado, as despesas divulgadas como executadas terão seus saldos prejudicados, ou incorretamente apresentados, após o cancelamento de Restos a Pagar. Isso ocorre em virtude do reconhecimento da despesa, ao término do exercício, ainda que não liquidada de fato. A liquidação é feita, contabilmente, e, nesse momento, a despesa é tida como executada.

Dessa forma, o montante dos restos a pagar cancelados foi retirado das despesas executadas, com vistas a mensurar a magnitude da influência do cancelamento na divulgação dessas despesas. Cumpre observar que, tendo em vista a execução da despesa ocorrer boa parte ao longo do exercício, o montante de restos a pagar não é, significativamente, expressivo se comparado com o total de despesas executadas.

Desse modo, no ano de 2002, o percentual da despesa divulgada como executada que de fato não se concretizou foi de 6%, 4% em 2004 e 2005, 3% em 2006 e 2% em 2003, conforme dados da tabela 41 e figura 40. Considera-se, dessa forma, ter existido um razoável comprometimento da transparência da informação divulgada em 2002, 2004 e 2005 e ou comprometimento leve nos outros anos, quanto à despesa executada, nos anos sob análise.

#### **4.1.14.1 Função 14 – Direitos da Cidadania (dados)**

A tabela 42 demonstra a composição de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar processados inscritos, os restos a pagar não processados inscritos e o percentual de restos a pagar não processados inscritos em relação aos restos a

pagar totais. Na continuação de apresentação e análise dos resultados, será apresentada a figura 41, com vistas a ilustrar os dados apresentados nessa tabela.

Tabela 42: Composição de Restos a Pagar para Função 14 – Direitos da Cidadania

Ano	Restos a Pagar Não Processados		Proporção de Restos a Pagar Não Processados
	Inscritos	Inscritos	
2002	4.720.991,24	64.408.714,46	93%
2003	53.772.661,90	5.460.901,49	9%
2004	20.506.393,01	71.471.249,21	78%
2005	32.865.422,45	160.251.808,04	83%
2006	27.856.664,35	227.815.267,39	89%

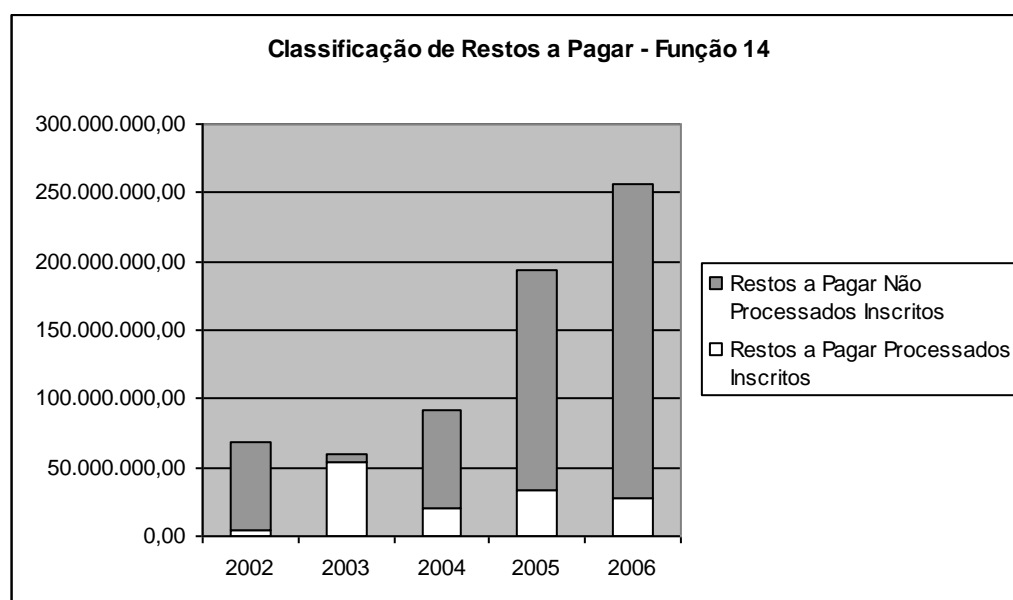


Figura 41: Composição de Restos a Pagar para Função 14 – Direitos da Cidadania

A tabela 43 mostra a execução de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar inscritos, pagos e cancelados, bem como o eventual saldo remanescente e o percentual de cancelados em relação aos inscritos, para função 14 – Direitos da Cidadania. Posteriormente, é apresentada a figura 42, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 43: Execução de Restos a Pagar para Função 14 – Direitos da Cidadania

Ano <sup>1</sup>	Restos a pagar Inscritos	Restos a Pagar Pagos <sup>2</sup>	Restos a Pagar Cancelados <sup>2</sup>	Saldo <sup>2</sup>	Percentual de Cancelamento
2002	69.129.705,70	44.264.916,81	24.799.291,37	65.497,52	36%
2003	59.233.563,39	49.612.335,31	3.088.440,93	6.532.787,15	5%
2004	91.977.642,22	56.178.903,79	16.570.137,21	19.228.601,17	18%
2005	193.121.749,19	142.780.717,40	26.344.606,80	23.996.424,99	14%
2006	268.385.769,61	248.602.522,03	8.099.324,77	11.683.922,81	3%

<sup>1</sup> Ano da inscrição

<sup>2</sup> No ano seguinte ao da inscrição

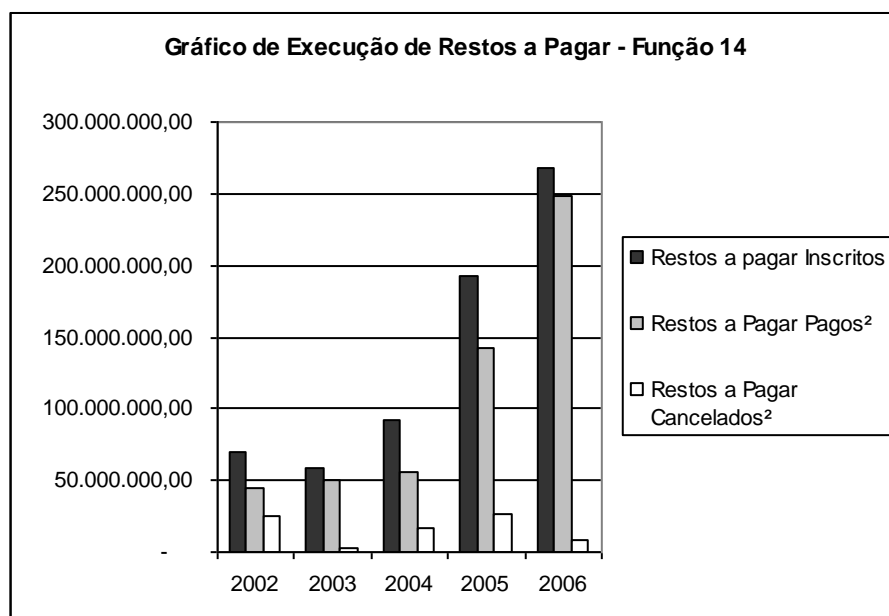


Figura 42: Execução de Restos a Pagar para Função 14 – Direitos da Cidadania

A tabela 44 demonstra a execução da despesa nos anos de 2002 a 2006, para função 14 – Direitos da Cidadania, confrontando com os valores dessa função que foram cancelados no exercício seguinte, em virtude do cancelamento de restos a pagar e apresentado o saldo que se concretizou, pós-cancelamento. Posteriormente, é apresentada a figura 43, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.



Tabela 44: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 14 – Direitos da Cidadania

Ano	Despesa Executada	Cancelamento de Restos a Pagar	Despesa efetivada	Proporção de Cancelamento
2002	411.265.028,18	24.799.291,37	386.465.736,81	6%
2003	394.444.982,32	3.088.440,93	391.356.541,39	1%
2004	550.343.506,26	16.570.137,21	533.773.369,05	3%
2005	828.656.979,03	26.344.606,80	802.312.372,23	3%
2006	983.057.589,84	8.099.324,77	974.958.265,07	1%

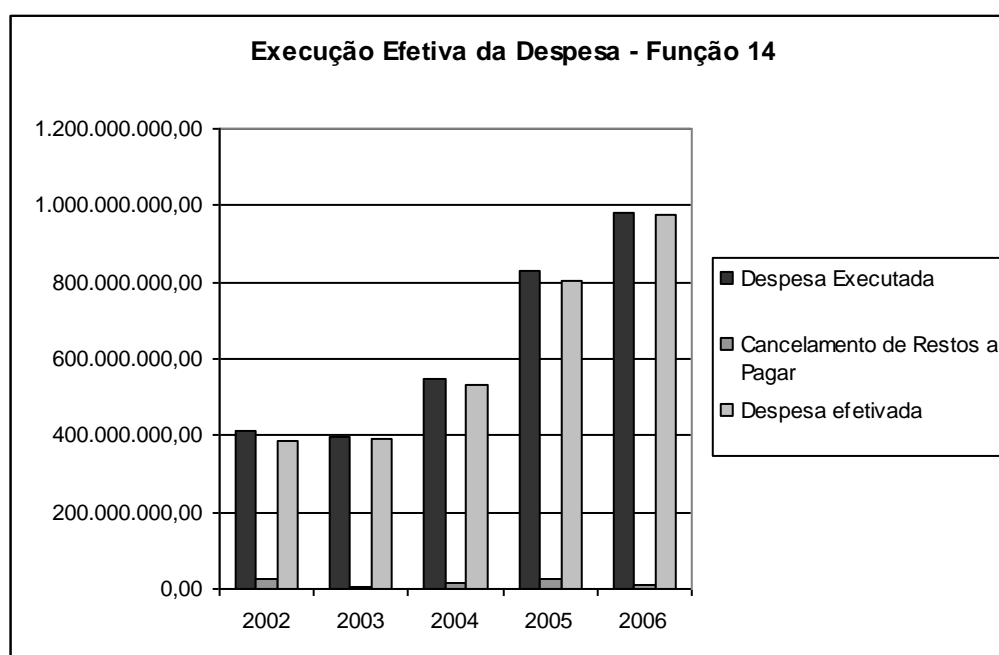


Figura 43: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 14 – Direitos da Cidadania

#### 4.1.14.2 Função 14 – Direitos da Cidadania (Análise dos Dados)

Nesse item, serão analisados os dados obtidos para função 14, classificação dada aos gastos destinados a atender despesas com custódia e reintegração social, direitos individuais, coletivos e difusos e assistência aos povos indígenas, conforme subfunções correlacionadas.

Observa-se, com base nos dados da tabela 42, uma preponderância de restos a pagar não processados sobre os processados, tendo uma representatividade de 93% desta conta em 2002, 89% em 2006, 83% em 2005 e 78% em 2004. No ano de 2003, a representatividade foi de 9%. Caracteriza-se, dessa forma, uma maior concentração de despesa inscritas em restos a pagar sem cumprimento da fase de liquidação. Da figura 41, é possível verificar que os restos

a pagar não processados apresentam curva ascendente a partir de 2003, os processados decrescem de 2003 para 2004, têm pequena alta em 2005 e nova queda em 2006.

Percebe-se que, para esta Função, conforme se verifica na tabela 43, os valores pagos excederam os cancelados em todos os anos, embora o cancelamento tenha atingido 36% em 2002, 18% em 2004 e 14% em 2005. Nos outros anos, o cancelamento também foi elevado, porém menos significativo: 5% em 2003 e 3% em 2006.

Dessa análise, pode-se inferir que de todas as divulgações feitas com os montantes da conta Restos a Pagar, para a Função 14, de 3 a 36% foram saldos, indevidamente, divulgados, tendo em vista que foram cancelados no exercício seguinte. O comprometimento da transparência pode ser considerado grave em 2002, alto em 2004 e 2005, razoável em 2003 e leve em 2006, quanto à divulgação de restos a pagar.

Da mesma forma que os Restos a Pagar tiveram interferência na sua divulgação pelo cancelamento efetivado, as despesas divulgadas como executadas terão seus saldos prejudicados, ou, incorretamente, apresentados, após o cancelamento de Restos a Pagar. Isso ocorre em virtude do reconhecimento da despesa, ao término do exercício, ainda que não liquidada de fato. A liquidação é feita, contabilmente, e, nesse momento, a despesa é tida como executada.

Dessa maneira, o montante dos restos a pagar cancelados foi retirado das despesas executadas, com vistas a mensurar a magnitude da influência do cancelamento na divulgação dessas despesas. Cumpre observar que, tendo em vista a execução da despesa ocorrer boa parte ao longo do exercício, o montante de restos a pagar não é, significativamente, expressivo se comparado com o total de despesas executadas.

Desse modo, no ano de 2002 o percentual da despesa divulgada como executada que de fato não se concretizou foi de 6%, de 3% em 2004 e 2005 e de 1% em 2003 e 2006, conforme dados da tabela 44 e figura 43. Considera-se, dessa forma, ter existido um razoável comprometimento da transparência da informação divulgada em 2002 e leve nos outros anos, quanto à despesa executada.

#### **4.1.15.1 Função 15 – Urbanismo (dados)**

A tabela 45 demonstra a composição de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar processados inscritos, os restos a pagar não processados inscritos e o percentual de restos a pagar não processados inscritos em relação aos restos a

pagar totais. Será apresentada, a seguir, a figura 44, com vistas a ilustrar os dados apresentados nessa tabela.

Tabela 45: Composição de Restos a Pagar para Função 15 – Urbanismo

**Erro! Vínculo não válido.**

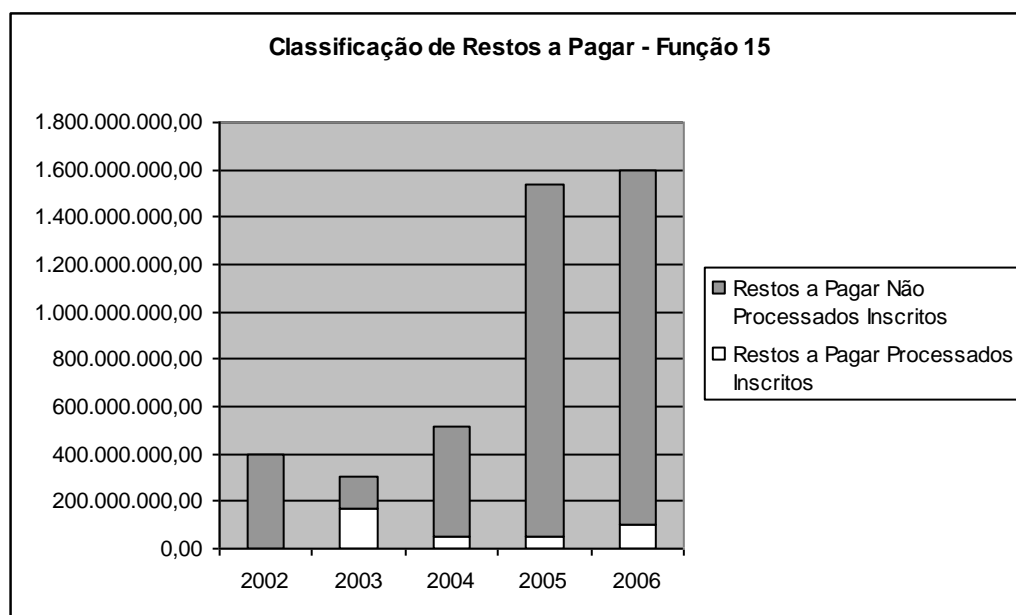


Figura 44: Composição de Restos a Pagar para Função 15 - Urbanismo

A tabela 46 mostra a execução de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar inscritos, pagos e cancelados, bem como o eventual saldo remanescente e o percentual de cancelados em relação aos inscritos, para função 15 – Urbanismo. Posteriormente, é apresentada a figura 45, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 46: Execução de Restos a Pagar para Função 15 - Urbanismo

Ano <sup>1</sup>	Restos a pagar Inscritos	Restos a Pagar Pagos <sup>2</sup>	Restos a Pagar Cancelados <sup>2</sup>	Saldo <sup>2</sup>	Percentual de Cancelamento
2002	394.676.358,33	138.735.612,77	216.772.607,03	39.168.138,53	55%
2003	305.080.511,48	223.813.099,02	185.867,29	81.081.545,17	0%
2004	553.912.023,72	351.168.894,36	25.982.485,38	33.131.380,57	5%
2005	1.686.110.978,19	985.574.014,34	95.263.945,94	605.273.017,91	6%
2006	2.125.872.831,92	1.140.369.073,56	161.977.647,93	823.526.110,43	8%

<sup>1</sup> Ano da inscrição

<sup>2</sup> No ano seguinte ao da inscrição

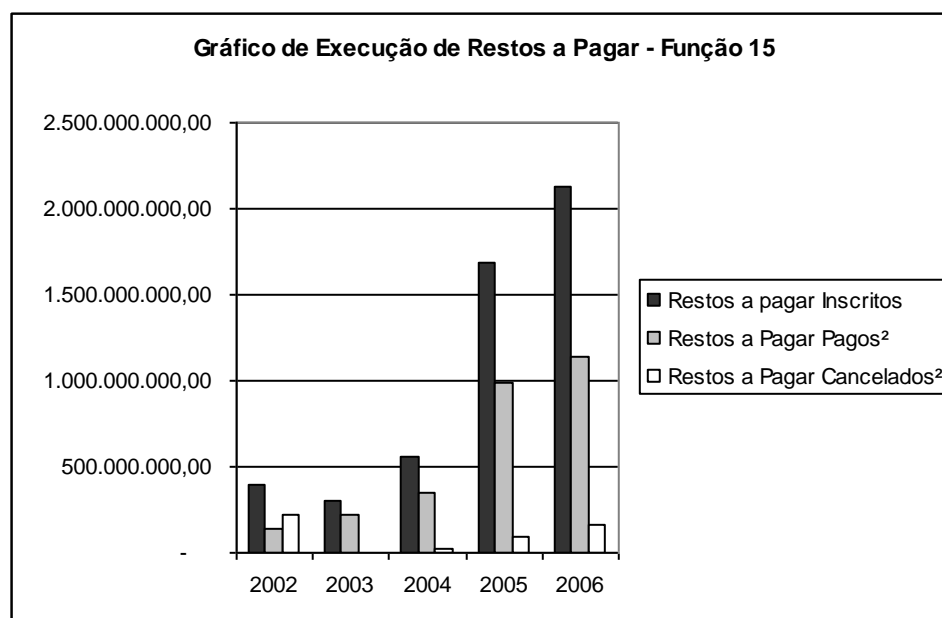


Figura 45: Execução de Restos a Pagar para Função 15 - Urbanismo

A tabela 47 demonstra a execução da despesa nos anos de 2002 a 2006, para função 15 - Urbanismo, confrontando com os valores dessa função que foram cancelados no exercício seguinte, em virtude do cancelamento de restos a pagar e apresentado o saldo que se concretizou, pós-cancelamento. Posteriormente, é apresentada a figura 46, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 47: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 15 - Urbanismo

Ano	Despesa Executada	Cancelamento de Restos a Pagar	Despesa efetivada	Proporção de Cancelamento
2002	486.549.713,16	216.772.607,03	269.777.106,13	45%
2003	342.852.545,81	185.867,29	342.666.678,52	0%
2004	1.192.707.919,39	25.982.485,38	1.166.725.434,01	2%
2005	2.111.421.446,94	95.263.945,94	2.016.157.501,00	5%
2006	2.151.107.768,93	161.977.647,93	1.989.130.121,00	8%

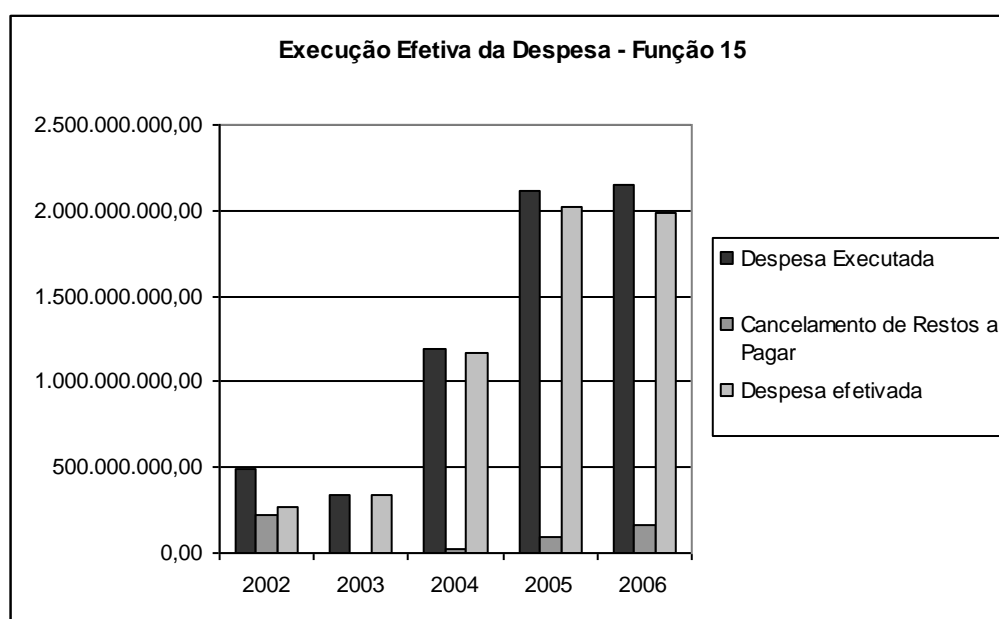


Figura 46: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 15 - Urbanismo

#### 4.1.15.2 Função 15 – Urbanismo (Análise dos Dados)

Nesse item, serão analisados os dados obtidos para função 15, classificação dada aos gastos destinados a atender despesas com infra-estrutura urbana, serviços urbanos e transportes coletivos urbanos, conforme subfunções correlacionadas.

Observa-se, com base nos dados da tabela 45, uma preponderância de restos a pagar não processados sobre os processados, na quase totalidade dos anos sob análise, tendo uma representatividade de 100% desta conta em 2002, 97% em 2005, 93% em 2006 e 90% em 2004. No ano de 2003 a representatividade foi de 45%. Caracteriza-se, dessa forma, uma maior concentração de despesa inscritas em restos a pagar sem cumprimento da fase de liquidação. Da figura 44, é possível verificar que os restos a pagar não processados

apresentam curva ascendente a partir de 2003, os processados decrescem de 2003 para 2004, têm pequena alta em 2005 e uma alta mais significativa em 2006.

Percebe-se que, para esta Função, conforme se verifica na tabela 46, os valores pagos excederam os cancelados em quase todos os anos, a exceção foi o ano de 2002, quando o cancelamento atingiu 55% do total de inscrições. Em 2003, o cancelamento foi não representativo. Nos outros anos, o cancelamento também foi elevado, porém, menos significativo: 8% em 2006, 6% em 2005 e 5% em 2004.

Dessa análise, pode-se inferir que de todas as divulgações feitas com os montantes da conta Restos a Pagar, para a Função 15, de 0 a 55% foram saldos indevidamente divulgados, tendo em vista que foram cancelados no exercício seguinte. O comprometimento da transparência pode ser considerado pleno – informação não transparente, no ano de 2002 e razoável em 2004, 2005 e 2006, no ano de 2003 não houve comprometimento, quanto à divulgação de restos a pagar.

Da mesma forma que os Restos a Pagar tiveram interferência na sua divulgação pelo cancelamento efetivado, as despesas divulgadas como executadas terão seus saldos prejudicados, ou, incorretamente, apresentados, após o cancelamento de Restos a Pagar. Isso ocorre em virtude do reconhecimento da despesa, ao término do exercício, ainda que não liquidada de fato. A liquidação é feita, contabilmente, e, nesse momento, a despesa é tida como executada.

Dessa forma, o montante dos restos a pagar cancelados foi retirado das despesas executadas, com vistas a mensurar a magnitude da influência do cancelamento na divulgação dessas despesas. Cumpre observar que, tendo em vista a execução da despesa ocorrer em boa parte ao longo do exercício, o montante de restos a pagar não é significativamente expressivo se comparado com o total de despesas executadas.

Ainda, assim, no ano de 2002 o percentual da despesa divulgada como executada que de fato não se concretizou foi de 45%. No ano de 2003, o percentual foi não representativo. Nos anos seguintes, os percentuais foram: 8% em 2006, 5% em 2005 e 2% em 2004, conforme dados da tabela 47 e figura 46. Considera-se, dessa forma, ter existido um grave comprometimento da transparência da informação divulgada no ano de 2002, comprometimento razoável em 2005 e 2006 e um comprometimento leve em 2004, no ano de 2003 não houve comprometimento, quanto à despesa executada.

#### 4.1.16.1 Função 16 – Habitação (dados)

A tabela 48 demonstra a composição de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar processados inscritos, os restos a pagar não processados inscritos e o percentual de restos a pagar não processados inscritos em relação aos restos a pagar totais. A seguir, será apresentada a figura 47, com vistas a ilustrar os dados apresentados nessa tabela.

Tabela 48: Composição de Restos a Pagar para Função 16 - Habitação

Ano	Restos a Pagar		Proporção de Restos a Pagar Não Processados
	Processados Inscritos	Restos a Pagar Não Processados Inscritos	
2002	0,00	118.601.169,31	100%
2003	54.272.260,58	65.647.681,77	55%
2004	25.680.488,77	257.909.290,56	91%
2005	12.193.549,64	422.441.094,18	97%
2006	14.197.471,72	1.098.484.607,40	99%

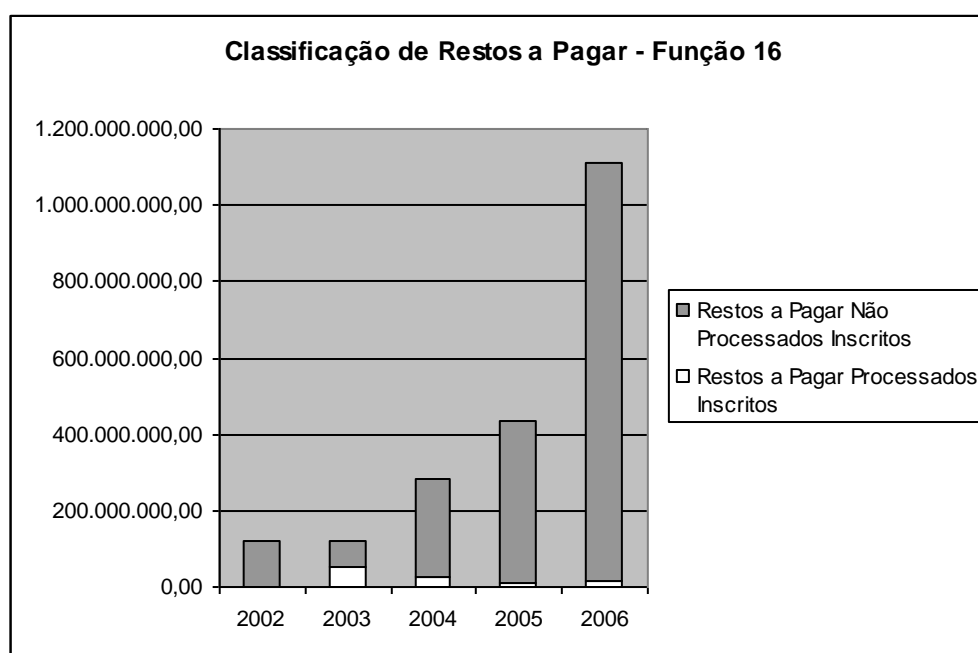


Figura 47: Composição de Restos a Pagar para Função 16 - Habitação

A tabela 49 mostra a execução de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar inscritos, pagos e cancelados, bem como o eventual saldo remanescente e o percentual de cancelados em relação aos inscritos, para função 16 –

Habitação. Posteriormente, é apresentada a figura 48, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 49: Execução de Restos a Pagar para Função 16 - Habitação

Ano <sup>1</sup>	Restos a pagar Inscritos	Restos a Pagar Pagos <sup>2</sup>	Restos a Pagar Cancelados <sup>2</sup>	Saldo <sup>2</sup>	Percentual de Cancelamento
2002	118.601.169,31	22.007.575,89	88.006.863,26	8.586.730,16	74%
2003	119.919.942,35	74.919.257,66	230.000,00	44.770.684,69	0%
2004	307.311.756,27	199.590.373,62	2.734.847,96	53.853.201,21	1%
2005	527.760.467,67	351.971.754,02	77.385.564,22	98.403.149,43	15%
2006	1.196.887.756,83	587.870.444,71	25.208.274,00	583.809.038,12	2%

<sup>1</sup> Ano da inscrição

<sup>2</sup> No ano seguinte ao da inscrição



Figura 48: Execução de Restos a Pagar para Função 16 - Habitação

A tabela 50 demonstra a execução da despesa nos anos de 2002 a 2006, para função 16 - Habitação, confrontando com os valores dessa função que foram cancelados no exercício seguinte, em virtude do cancelamento de restos a pagar e apresentado o saldo que se concretizou, pós-cancelamento. Posteriormente, é apresentada a figura 49, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.



Tabela 50: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 16 – Habitação

Ano	Despesa Executada	Cancelamento de Restos a Pagar	Despesa efetivada	Proporção de Cancelamento
2002	127.168.629,88	88.006.863,26	39.161.766,62	69%
2003	122.255.250,81	230.000,00	122.025.250,81	0%
2004	489.399.561,94	2.734.847,96	486.664.713,98	1%
2005	569.926.911,02	77.385.564,22	492.541.346,80	14%
2006	1.166.966.883,60	25.208.274,00	1.141.758.609,60	2%

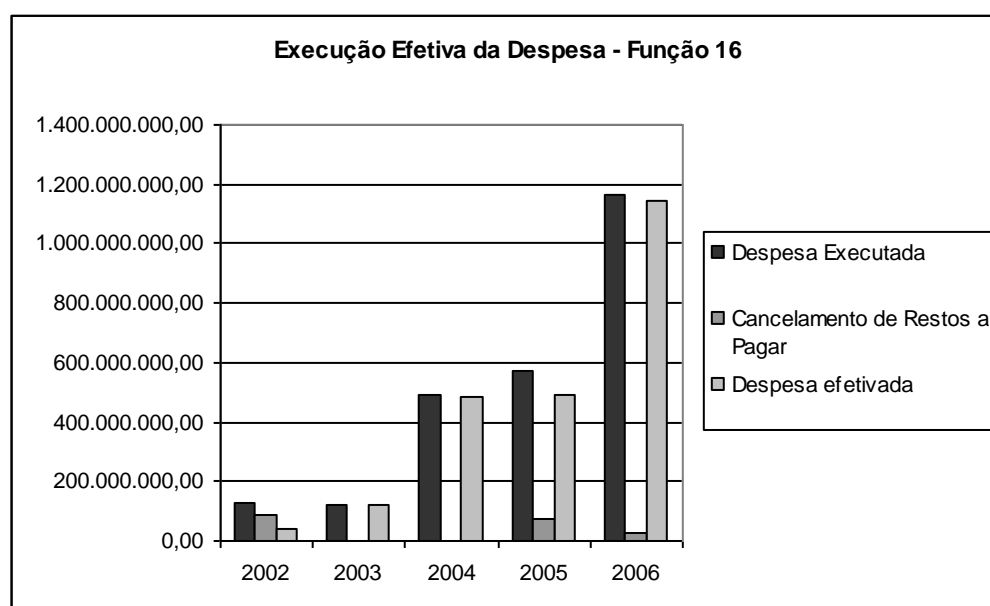


Figura 49: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 16 - Habitação

#### 4.1.16.2 Função 16 – Habitação (Análise dos Dados)

Nesse item, serão analisados os dados obtidos para função 16, classificação dada aos gastos destinados a atender despesas com habitação rural e urbana, de acordo com as subfunções correlatas.

Observa-se, com base nos dados da tabela 48, uma preponderância de restos a pagar não processados sobre os processados, na quase totalidade dos anos sob análise, tendo uma representatividade de 100% desta conta em 2002, 99% em 2006, 97% em 2005, 91% em 2004 e 55% em 2003. Caracteriza-se, dessa forma, uma maior concentração de despesa inscritas em restos a pagar sem cumprimento da fase de liquidação. Da figura 47, é possível verificar que os restos a pagar, não processados, apresentam curva ascendente, a partir de 2003, ao passo que os processados demonstram curva descendente, a partir daquele ano.

Percebe-se que, para esta Função, conforme se verifica na tabela 49, os valores pagos excederam os cancelados em quase todos os anos, a exceção foi o ano de 2002, quando o cancelamento atingiu 74% do total de inscrições. Em 2003, o cancelamento foi não representativo e em 2004 foi de apenas 1% e de 2% em 2006. No ano de 2005, o cancelamento também foi elevado, porém menos significativo que em 2002: 15%.

Dessa análise, pode-se inferir que de todas as divulgações feitas com os montantes da conta Restos a Pagar, para a Função 16, de 0 a 74% foram saldos, indevidamente, divulgados, tendo em vista que foram cancelados no exercício seguinte. O comprometimento da transparência pode ser considerado pleno – informação não transparente, no ano de 2002, alto em 2005, leve em 2004 e 2006 e não houve comprometimento em 2003, quanto à divulgação de restos a pagar.

Da mesma forma que os Restos a Pagar tiveram interferência na sua divulgação pelo cancelamento efetivado, as despesas divulgadas como executadas terão seus saldos prejudicados, ou, incorretamente, apresentados, após o cancelamento de Restos a Pagar. Isso ocorre em virtude do reconhecimento da despesa, ao término do exercício, ainda que não liquidada de fato. A liquidação é feita, contabilmente, e, nesse momento, a despesa é tida como executada.

Dessa forma, o montante dos restos a, pagar cancelados, foi retirado das despesas executadas, com vistas a mensurar a magnitude da influência do cancelamento na divulgação dessas despesas. Cumpre observar que, tendo em vista a execução da despesa ocorrer em boa parte ao longo do exercício, o montante de restos a pagar não é significativamente expressivo se comparado com o total de despesas executadas.

Ainda, assim, no ano de 2002, o percentual da despesa divulgada como executada que de fato não se concretizou foi de 69% e no ano 2005 foi de 14%. No ano de 2003, o percentual foi não representativo. Nos anos de 2006 foi de 2% e de 1% no ano de 2004, conforme dados da tabela 50 e figura 49. O comprometimento da transparência pode ser considerado pleno – informação não transparente, no ano de 2002, alto em 2005, leve em 2004 e 2006 e não houve comprometimento em 2003, quanto à despesa executada.

#### **4.1.17.1 Função 17 – Saneamento (dados)**

A tabela 51 demonstra a composição de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar processados inscritos, os restos a pagar não processados

inscritos e o percentual de restos a pagar não processados inscritos em relação aos restos a pagar totais. Será apresentada na seqüência, a figura 50, com vistas a ilustrar os dados apresentados nessa tabela.

Tabela 51: Composição de Restos a Pagar para Função 17 - Saneamento

Ano	Restos a Pagar Processados Inscritos	Restos a Pagar Não Processados Inscritos	Proporção de Restos a Pagar Não Processados
2002	484.750,00	90.451.962,95	99%
2003	29.649.383,82	30.400.920,73	51%
2004	15.373.670,07	64.827.797,79	81%
2005	2.114.960,98	60.174.836,41	97%
2006	900.183,44	34.287.834,81	97%

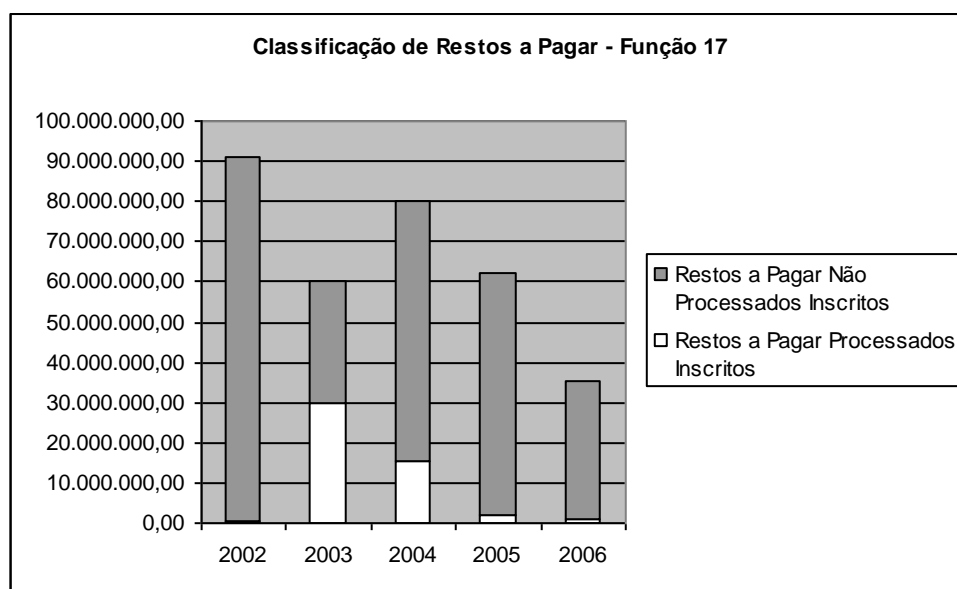


Figura 50: Composição de Restos a Pagar para Função 17 - Saneamento

A tabela 52 mostra a execução de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar inscritos, pagos e cancelados, bem como o eventual saldo remanescente e o percentual de cancelados em relação aos inscritos, para função 17 – Saneamento. Posteriormente, é apresentada a figura 51, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 52: Execução de Restos a Pagar para Função 17 - Saneamento

Ano <sup>1</sup>	Restos a pagar Inscritos	Restos a Pagar Pagos <sup>2</sup>	Restos a Pagar Cancelados <sup>2</sup>	Saldo <sup>2</sup>	Percentual de Cancelamento
2002	90.936.712,95	17.246.239,76	66.578.766,72	7.111.706,47	73%
2003	60.050.304,55	27.979.665,47	1.553.373,04	30.517.266,04	3%
2004	95.798.801,07	53.849.693,87	2.970.138,89	2.202.894,84	3%
2005	99.153.804,72	39.720.174,67	18.399.068,05	41.034.562,00	19%
2006	75.442.411,47	31.632.573,68	5.484.545,86	38.325.291,93	7%

<sup>1</sup> Ano da inscrição

<sup>2</sup> No ano seguinte ao da inscrição

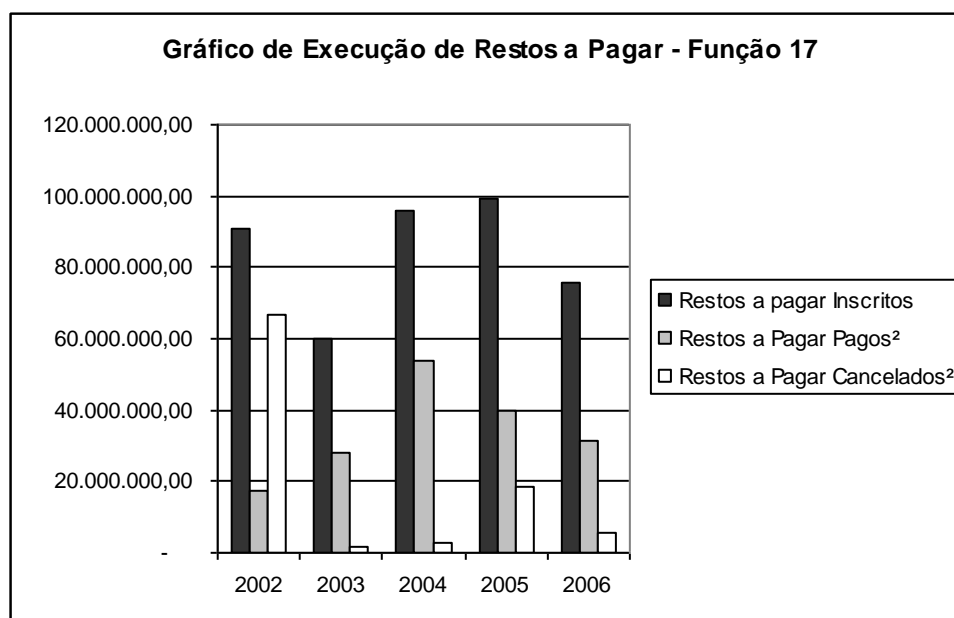


Figura 51: Execução de Restos a Pagar para Função 17 - Saneamento

A tabela 53 demonstra a execução da despesa nos anos de 2002 a 2006, para função 17 - Saneamento, confrontando com os valores dessa função que foram cancelados no exercício seguinte, em virtude do cancelamento de restos a pagar e apresentado o saldo que se concretizou, pós-cancelamento. Posteriormente, é apresentada a figura 52, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 53: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 17 - Saneamento

Ano	Despesa Executada	Cancelamento de Restos a Pagar	Despesa efetivada	Proporção de Cancelamento
2002	97.142.780,04	66.578.766,72	30.564.013,32	69%
2003	58.683.469,65	1.553.373,04	57.130.096,61	3%
2004	76.549.868,53	2.970.138,89	73.579.729,64	4%
2005	88.265.176,40	18.399.068,05	69.866.108,35	21%
2006	56.282.718,46	5.484.545,86	50.798.172,60	10%

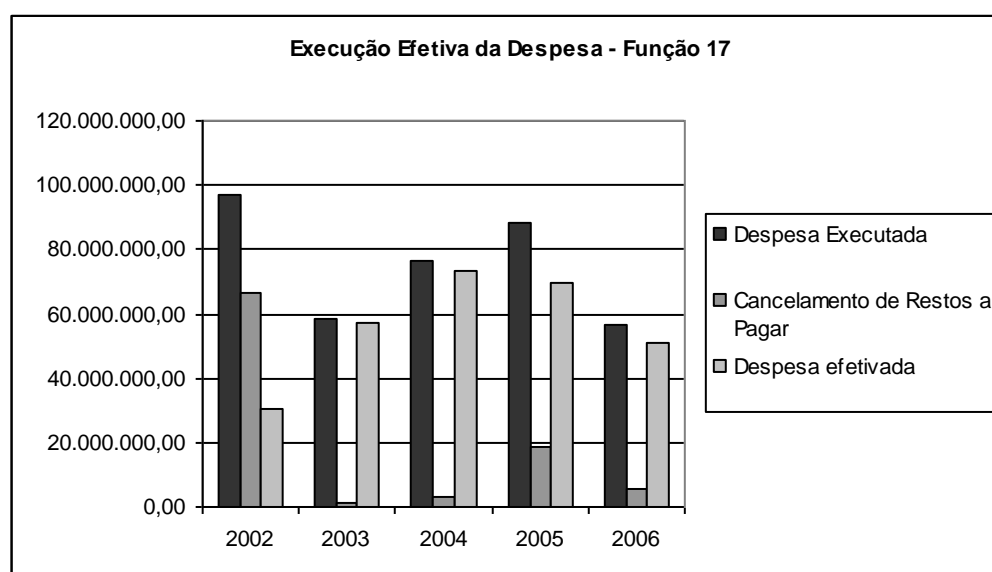


Figura 52: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 17 - Saneamento

#### 4.1.17.2 Função 17 – Saneamento (Análise dos Dados)

Nesse item, serão analisados os dados obtidos para função 17, classificação dada aos gastos destinados a atender despesas com saneamento básico rural e urbano, conforme subfunções correlacionadas.

Observa-se, com base nos dados da tabela 51, uma preponderância de restos a pagar não processados sobre os processados, em todos os anos sob análise, tendo uma representatividade de 99% desta conta em 2002, 97% em 2005 e 2006, 81% em 2004 e 51% em 2003. Caracteriza-se, dessa forma, uma maior concentração de despesa inscritas em restos a pagar sem cumprimento da fase de liquidação. Da figura 50, é possível verificar que os restos a pagar, não processados, apresentam maior saldo em 2002, uma queda no exercício de 2003, alta expressiva em 2004, seguido de pequenas baixas em 2005 e forte queda no último

ano da análise. Os processados, por sua vez, demonstraram curva descendente a partir de 2003.

Percebe-se que, para esta Função, conforme se verifica na tabela 52, os valores pagos excederam os cancelados em quase todos os anos, a exceção foi o ano de 2002, quando o cancelamento atingiu 73% do total de inscrições. Nos anos seguintes da análise, o cancelamento foi elevado, porém menos significativo: 19% em 2005, 7% em 2006 e 3% em 2003 e 2004.

Dessa análise, pode-se inferir que de todas as divulgações feitas com os montantes da conta Restos a Pagar, para a Função 17, de 3 a 73% foram saldos indevidamente divulgados, tendo em vista que foram cancelados no exercício seguinte. O comprometimento da transparência pode ser considerado pleno – informação não transparente, no ano de 2002, alto em 2005 e razoável no outros anos, quanto à divulgação de restos a pagar.

Da mesma forma que os Restos a Pagar tiveram interferência na sua divulgação pelo cancelamento efetivado, as despesas divulgadas como executadas terão seus saldos prejudicados, ou incorretamente apresentados, após o cancelamento de Restos a Pagar. Isso ocorre em virtude do reconhecimento da despesa, ao término do exercício, ainda que não liquidada de fato. A liquidação é feita, contabilmente, e, nesse momento, a despesa é tida como executada.

Assim, o montante dos restos, a pagar cancelados, foi retirado das despesas executadas, com vistas a mensurar a magnitude da influência do cancelamento na divulgação dessas despesas. Cumpre observar que, tendo em vista a execução da despesa ocorrer boa parte ao longo do exercício, o montante de restos a pagar não é significativamente expressivo se comparado com o total de despesas executadas.

Ainda, assim, no ano de 2002, o percentual da despesa divulgada como executada que de fato não se concretizou foi de 69%, no ano 2005 foi de 21%, de 10% em 2006, de 4% em 2004 e de 3% em 2003, conforme dados da tabela 53 e figura 52. O comprometimento da transparência pode ser considerado pleno – informação não transparente, no ano de 2002, alto em 2005 e razoável no outros anos, quanto à despesa executada.

#### **4.1.18.1 Função 18 – Gestão Ambiental (dados)**

A tabela 54 demonstra a composição de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar processados inscritos, os restos a pagar não processados

inscritos e o percentual de restos a pagar não processados inscritos em relação aos restos a pagar totais. Dando seqüência à análise, será apresentada a figura 53, com vistas a ilustrar os dados apresentados nessa tabela.

Tabela 54: Composição de Restos a Pagar para Função 18 – Gestão Ambiental

Ano	Restos a Pagar Processados Inscritos	Restos a Pagar Não Processados Inscritos	Proporção de Restos a Pagar Não Processados
2002	25.595.108,94	318.182.404,48	93%
2003	128.105.467,76	130.682.835,00	50%
2004	65.055.716,26	225.497.373,60	78%
2005	64.270.811,28	793.865.534,52	93%
2006	66.704.295,27	401.399.288,59	86%

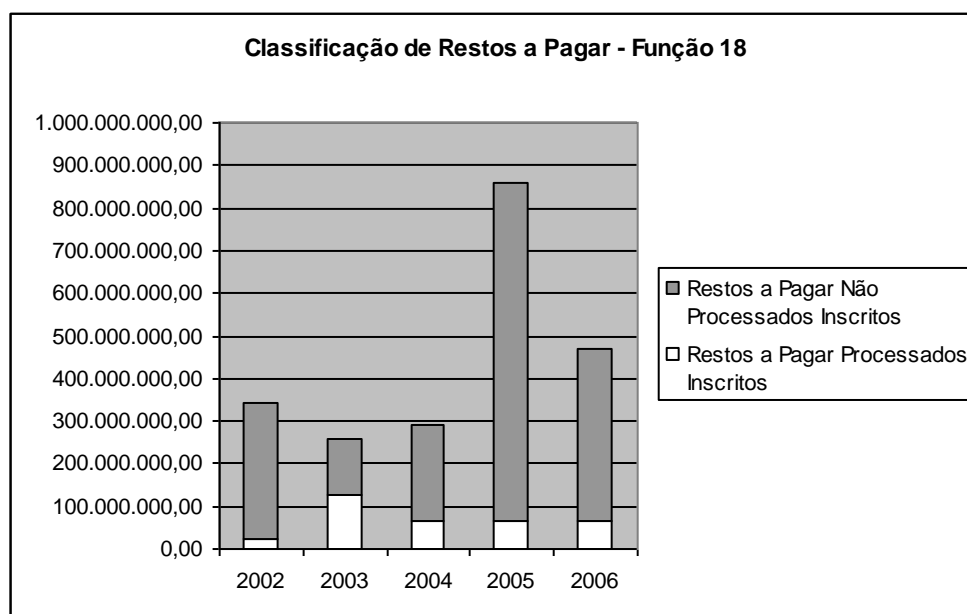


Figura 53: Composição de Restos a Pagar para Função 18 – Gestão Ambiental

A tabela 55 mostra a execução de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar inscritos, pagos e cancelados, bem como o eventual saldo remanescente e o percentual de cancelados em relação aos inscritos, para função 18 – Gestão Ambiental. Posteriormente, é apresentada a figura 54, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 55: Execução de Restos a Pagar para Função 18 – Gestão Ambiental

Ano <sup>1</sup>	Restos a pagar Inscritos	Restos a Pagar Pagos <sup>2</sup>	Restos a Pagar Cancelados <sup>2</sup>	Saldo <sup>2</sup>	Percentual de Cancelamento
2002	343.777.513,42	169.146.948,90	156.128.870,49	18.501.694,03	45%
2003	258.788.302,76	196.380.765,17	34.757.052,71	27.650.484,88	13%
2004	297.043.313,59	225.252.751,49	33.437.867,28	26.794.944,69	11%
2005	870.642.467,65	407.821.348,67	76.024.149,27	386.796.969,71	9%
2006	825.078.901,00	440.348.371,17	37.226.909,16	347.503.493,98	5%

<sup>1</sup> Ano da inscrição

<sup>2</sup> No ano seguinte ao da inscrição

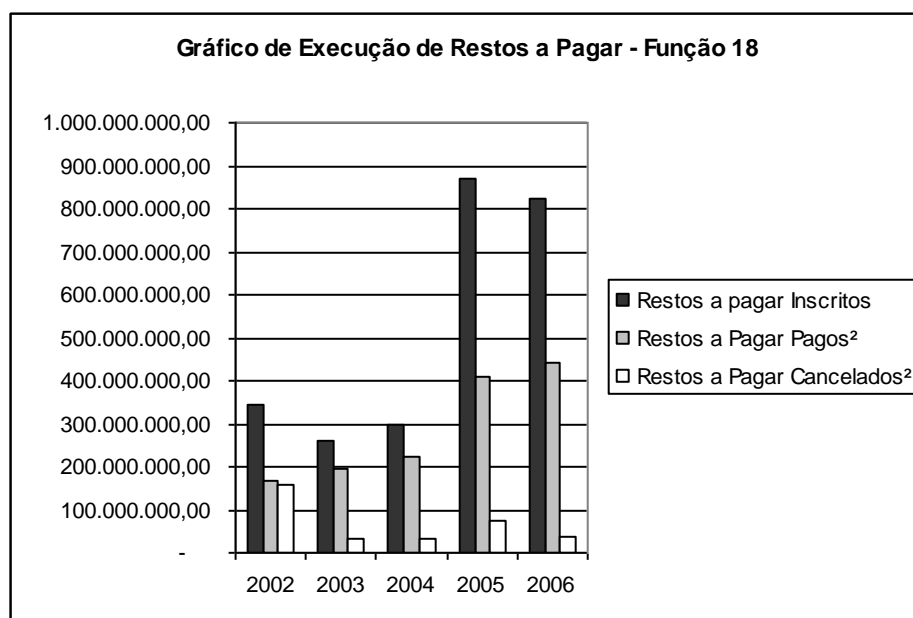


Figura 54: Execução de Restos a Pagar para Função 18 – Gestão Ambiental

A tabela 56 demonstra a execução da despesa nos anos de 2002 a 2006, para função 18 – Gestão Ambiental, confrontando com os valores dessa função que foram cancelados no exercício seguinte, em virtude do cancelamento de restos a pagar e apresentado o saldo que se concretizou, pós-cancelamento. Posteriormente, é apresentada a figura 55, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.



Tabela 56: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 18 – Gestão Ambiental

Ano	Despesa Executada	Cancelamento de Restos a Pagar	Despesa efetivada	Proporção de Cancelamento
2002	1.264.880.952,30	156.128.870,49	1.108.752.081,81	12%
2003	947.749.416,97	34.757.052,71	912.992.364,26	4%
2004	1.193.443.083,07	33.437.867,28	1.160.005.215,79	3%
2005	1.992.004.466,12	76.024.149,27	1.915.980.316,85	4%
2006	1.609.486.585,70	37.226.909,16	1.572.259.676,54	2%

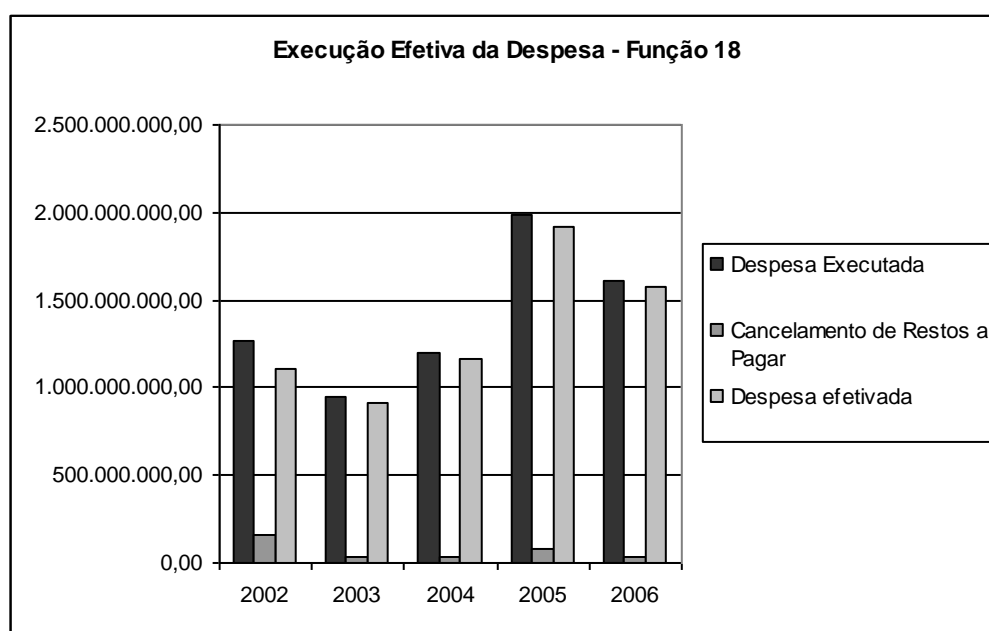


Figura 55: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 18 – Gestão Ambiental

#### 4.1.18.2 Função 18 – Gestão Ambiental (Análise dos Dados)

Nesse item, serão analisados os dados obtidos para função 18, classificação dada aos gastos, destinados a atender despesas com a preservação e conservação ambiental, controle ambiental, recuperação de áreas degradadas, recursos hídricos e meteorologia, conforme subfunções correlatas.

Observa-se, com base nos dados da tabela 54, uma preponderância de restos a pagar não processados sobre os processados, em quase todos os anos sob análise, tendo uma representatividade de 93% desta conta em 2002 e 2005, de 86% em 2006, 78% em 2004 e 50% em 2003. Caracteriza-se, dessa forma, uma maior concentração de despesas inscritas em restos a pagar sem cumprimento da fase de liquidação. Da figura 53, é possível verificar que os restos a pagar, não processados, apresentam curva ascendente de 2003 a 2005. Os

processados, por sua vez, tem uma queda de 2003 para 2004, mantendo-se quase que constantes nos anos seguintes.

Percebe-se que, para esta Função, conforme se verifica na tabela 55, os valores pagos excederam os cancelados em todos os anos. O percentual de cancelamento foi de: 45% em 2002, 13% em 2003, 11% em 2004, 9% em 2005 e 5% em 2006. Dessa análise, pode-se inferir que de todas as divulgações feitas com os montantes da conta Restos a Pagar, para a Função 18, de 5 a 45% foram saldos, indevidamente, divulgados, tendo em vista que foram cancelados no exercício seguinte. Conforme parâmetro estabelecido na metodologia deste trabalho, o comprometimento da transparência pode ser considerado grave no ano de 2002, alto nos anos de 2003 e 2004 e razoável nos anos de 2005 e 2006, quanto à divulgação de restos a pagar.

Da mesma forma que os Restos a Pagar tiveram interferência na sua divulgação pelo cancelamento efetivado, as despesas divulgadas como executadas terão seus saldos prejudicados, ou, incorretamente, apresentados, após o cancelamento de Restos a Pagar. Isso ocorre em virtude do reconhecimento da despesa, ao término do exercício, ainda que não liquidada de fato. A liquidação é feita, contabilmente, e, nesse momento, a despesa é tida como executada.

Dessa forma, o montante dos restos, a pagar cancelados, foi retirado das despesas executadas, com vistas a mensurar a magnitude da influência do cancelamento na divulgação dessas despesas. Cumpre observar que, tendo em vista a execução da despesa ocorrer boa parte ao longo do exercício, o montante de restos a pagar não é, significativamente, expressivo se comparado com o total de despesas executadas.

Ainda, assim, no ano de 2002, o percentual da despesa divulgada como executada que de fato não se concretizou foi de 12%, nos anos de 2003 e 2005 foi de 4%, no ano de 2004 foi de 3% e de 2% em 2006, de acordo com dados da tabela 56 e figura 55. Dessa forma, o comprometimento da transparência encontra-se classificado em alto, no ano de 2002, em razoável nos anos de 2003 e 2005 e leve nos outros anos, quanto à divulgação da despesa executada e de conformidade com o parâmetro estabelecido na metodologia deste trabalho.

#### **4.1.19.1 Função 19 – Ciência e Tecnologia (dados)**

A tabela 57 demonstra a composição de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar processados inscritos, os restos a pagar não processados

inscritos e o percentual de restos a pagar não processados inscritos em relação aos restos a pagar totais. Será apresentada, em seguida, a figura 56, com vistas a ilustrar os dados apresentados nessa tabela.

Tabela 57: Composição de Restos a Pagar para Função 19 – Ciência e Tecnologia

Ano	Restos a Pagar Processados Inscritos	Restos a Pagar Não Processados Inscritos	Proporção de Restos a Pagar Não Processados
2002	75.550.801,60	51.251.357,92	40%
2003	314.858.045,92	24.259.597,79	7%
2004	174.740.590,57	165.381.746,06	49%
2005	254.301.610,07	343.822.434,75	57%
2006	360.669.347,59	625.939.826,40	63%

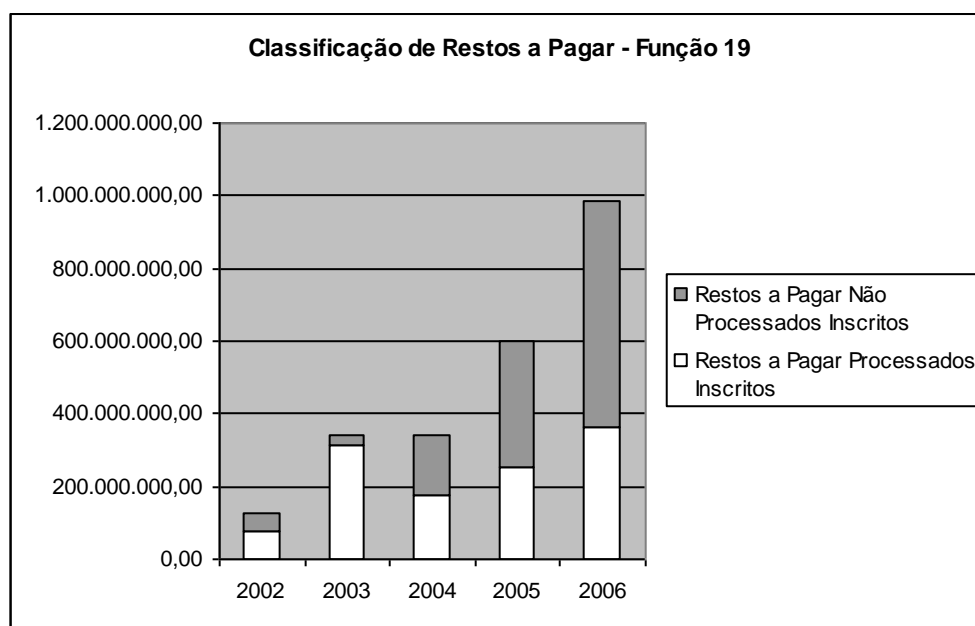


Figura 56: Composição de Restos a Pagar para Função 19 – Ciência e Tecnologia

A tabela 58 mostra a execução de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos, a pagar inscritos, pagos e cancelados, bem como o eventual saldo remanescente e o percentual de cancelados em relação aos inscritos, para função 19 – Ciência e Tecnologia. Posteriormente, é apresentada a figura 57, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 58: Execução de Restos a Pagar para Função 19 – Ciência e Tecnologia

Ano <sup>1</sup>	Restos a pagar Inscritos	Restos a Pagar Pagos <sup>2</sup>	Restos a Pagar Cancelados <sup>2</sup>	Saldo <sup>2</sup>	Percentual de Cancelamento
2002	126.802.159,52	116.906.582,09	9.403.058,07	492.519,37	7%
2003	339.117.643,71	299.572.835,69	20.290.714,48	19.254.093,54	6%
2004	340.337.539,42	288.976.799,64	45.395.487,02	5.956.843,87	13%
2005	598.138.839,69	464.998.318,47	77.553.333,60	55.587.187,61	13%
2006	986.851.945,50	787.724.036,34	48.748.767,84	150.379.141,31	5%

<sup>1</sup> Ano da inscrição

<sup>2</sup> No ano seguinte ao da inscrição

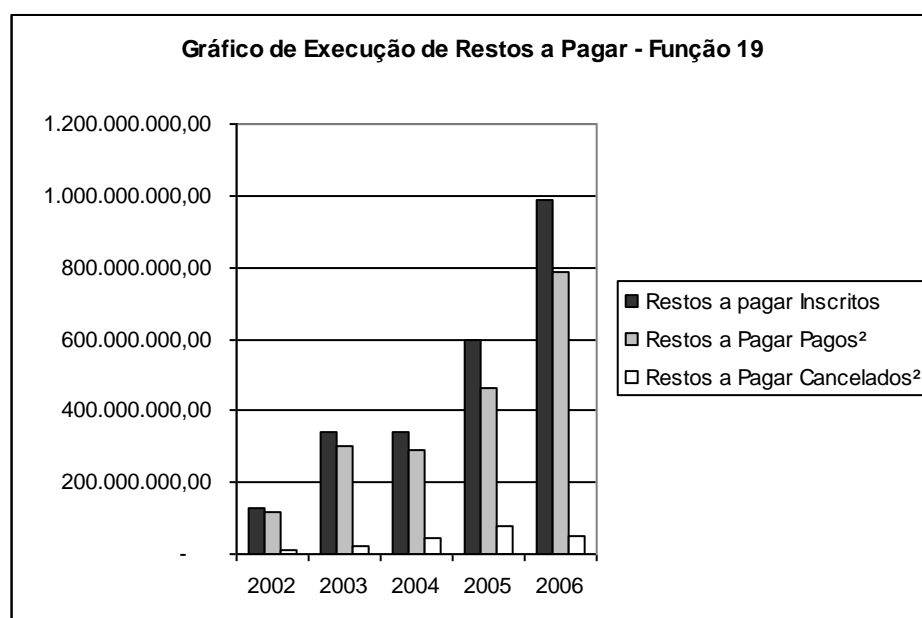


Figura 57: Execução de Restos a Pagar para Função 19 – Ciência e Tecnologia

A tabela 59 demonstra a execução da despesa nos anos de 2002 a 2006, para função 19 – Ciência e Tecnologia, confrontando com os valores dessa função, que foram cancelados no exercício seguinte, em virtude do cancelamento de restos a pagar e apresentado o saldo que se concretizou, pós-cancelamento. Posteriormente, é apresentada a figura 58, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 59: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 19 – Ciência e Tecnologia

Ano	Despesa Executada	Cancelamento de Restos a Pagar	Despesa efetivada	Proporção de Cancelamento
2002	1.506.710.314,42	9.403.058,07	1.497.307.256,35	1%
2003	1.993.196.406,68	20.290.714,48	1.972.905.692,20	1%
2004	2.607.080.739,05	45.395.487,02	2.561.685.252,03	2%
2005	3.274.462.389,70	77.553.333,60	3.196.909.056,10	2%
2006	3.818.015.379,23	48.748.767,84	3.769.266.611,39	1%

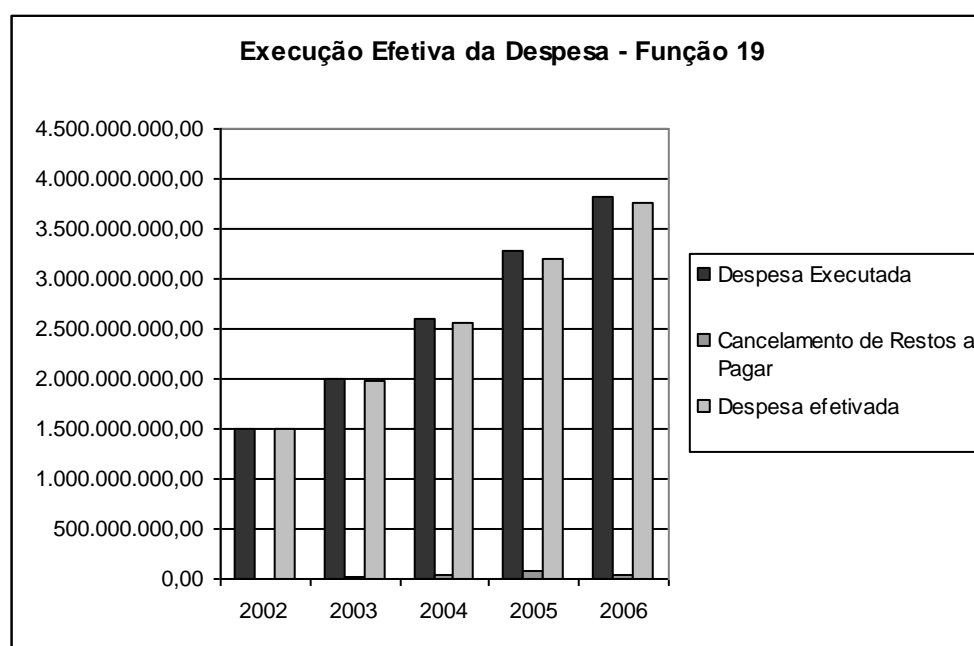


Figura 58: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 19 – Ciência e Tecnologia

#### 4.1.19.2 Função 19 – Ciência e Tecnologia (Análise dos Dados)

Nesse item, serão analisados os dados obtidos para função 19, classificação dada aos gastos destinados a atender despesas com desenvolvimento científico, desenvolvimento tecnológico e engenharia e difusão do conhecimento científico e tecnológico, conforme subfunções correlatas.

Observa-se, com base nos dados da tabela 57, uma preponderância de restos a pagar processados sobre os não processados, na maior parte dos anos sob análise. Os não processados apresentam uma representatividade de 63% desta conta em 2006, 57% em 2005, 49% em 2004, 40% em 2002 e 7% em 2003. Caracteriza-se, ainda, assim, uma grande concentração de despesa inscritas em restos a pagar sem cumprimento da fase de liquidação. Da figura 56, é possível verificar que os restos, a pagar não processados, apresentam curva

ascendente a partir de 2003. Os processados, por sua vez, apresentam esse desempenho ascendente a partir de 2004.

Percebe-se que, para esta Função, conforme se verifica na tabela 58, os valores pagos excederam os cancelados em todos os anos. O percentual de cancelamento foi de: 13% em 2004 e 2005, 7% em 2002, 6% em 2003 e 5% em 2006. Dessa análise, pode-se inferir que de todas as divulgações feitas com os montantes da conta Restos a Pagar, para a Função 19, de 5 a 13% foram saldos indevidamente divulgados, tendo em vista que foram cancelados no exercício seguinte. Conforme parâmetro estabelecido na metodologia deste trabalho, o comprometimento da transparência pode ser considerado alto no ano de 2004 e razoável nos outros anos, quanto à divulgação de restos a pagar.

Da mesma forma que os Restos a Pagar tiveram interferência na sua divulgação pelo cancelamento efetivado, as despesas divulgadas como executadas terão seus saldos prejudicados, ou, incorretamente, apresentados, após o cancelamento de Restos a Pagar. Isso ocorre em virtude do reconhecimento da despesa, ao término do exercício, ainda que não liquidada de fato. A liquidação é feita contabilmente e nesse momento a despesa é tida como executada.

Dessa forma, o montante dos restos, a pagar cancelados, foi retirado das despesas executadas, com vistas a mensurar a magnitude da influência do cancelamento na divulgação dessas despesas. Cumpre observar que, tendo em vista a execução da despesa ocorrer em boa parte ao longo do exercício, o montante de restos a pagar não é, significativamente, expressivo se comparado com o total de despesas executadas.

Assim, nos anos de 2004 e 2005, o percentual da despesa divulgada como executada que de fato não se concretizou foi de 2% e de 1% nos outros anos, de acordo com dados da tabela 59 e figura 58. Dessa forma, o comprometimento da transparência encontra-se classificado em leve para todos os anos, quanto à divulgação da despesa executada e de conformidade com o parâmetro estabelecido na metodologia deste trabalho.

#### **4.1.20.1 Função 20 – Agricultura (dados)**

A tabela 60 demonstra a composição de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar processados inscritos, os restos a pagar não processados inscritos e o percentual de restos a pagar não processados inscritos em relação aos restos a

pagar totais. Em seguida, será apresentada a figura 59, com vistas a ilustrar os dados apresentados nessa tabela.

Tabela 60: Composição de Restos a Pagar para Função 20 – Agricultura

Ano	Restos a Pagar		Proporção de Restos a Pagar Não Processados
	Processados Inscritos	Restos a Pagar Não Processados Inscritos	
2002	64.974.801,82	549.112.928,68	89%
2003	209.881.608,56	168.113.865,20	44%
2004	213.048.675,02	338.211.684,12	61%
2005	132.158.048,31	759.226.093,13	85%
2006	130.598.324,71	1.647.249.207,42	93%

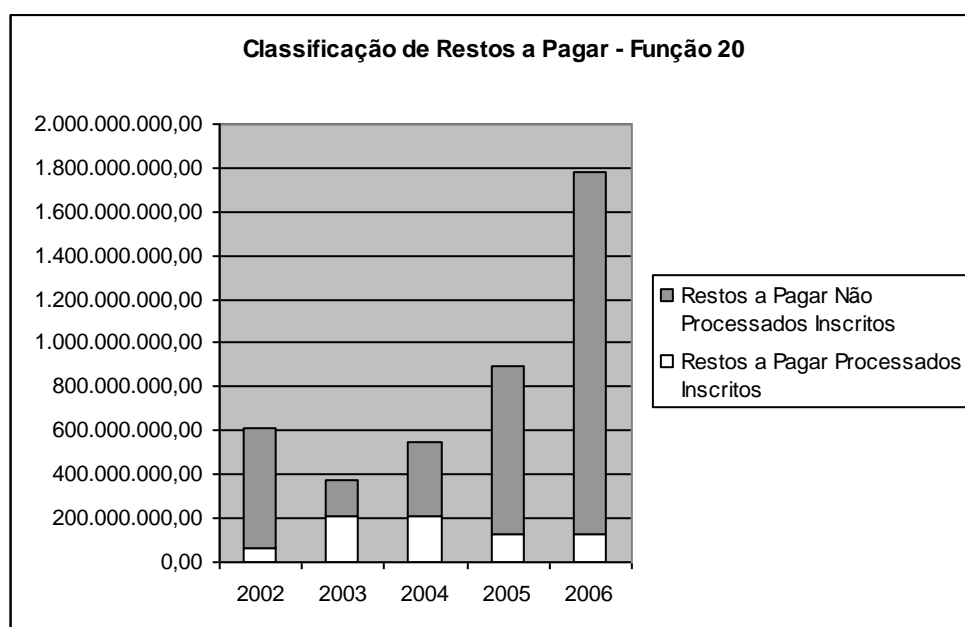


Figura 59: Composição de Restos a Pagar para Função 20 – Agricultura

A tabela 61 mostra a execução de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar inscritos, pagos e cancelados, bem como o eventual saldo remanescente e o percentual de cancelados em relação aos inscritos, para função 20 – Agricultura. Posteriormente, é apresentada a figura 60, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 61: Execução de Restos a Pagar para Função 20 – Agricultura

Ano <sup>1</sup>	Restos a pagar Inscritos	Restos a Pagar Pagos <sup>2</sup>	Restos a Pagar Cancelados <sup>2</sup>	Saldo <sup>2</sup>	Percentual de Cancelamento
2002	614.087.730,50	297.086.127,06	294.004.117,68	22.997.485,76	48%
2003	377.995.473,76	263.480.143,89	78.657.379,22	35.927.801,69	21%
2004	551.391.512,60	254.214.682,49	242.487.124,47	43.727.100,79	44%
2005	902.351.879,00	679.204.714,85	183.049.514,87	40.097.649,28	20%
2006	1.793.351.896,16	1.361.054.366,70	351.296.658,49	81.000.870,97	20%

<sup>1</sup> Ano da inscrição

<sup>2</sup> No ano seguinte ao da inscrição



Figura 60: Execução de Restos a Pagar para Função 20 – Agricultura

A tabela 62 demonstra a execução da despesa nos anos de 2002 a 2006, para função 20 – Agricultura, confrontando com os valores dessa função que foram cancelados no exercício seguinte, em virtude do cancelamento de restos a pagar e apresentado o saldo que se concretizou, pós-cancelamento. Posteriormente, é apresentada a figura 61, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 62: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 20 – Agricultura



Ano	Despesa Executada	Cancelamento de Restos a Pagar	Despesa efetivada	Proporção de Cancelamento
2002	5.500.405.861,37	294.004.117,68	5.206.401.743,69	5%
2003	6.505.710.580,70	78.657.379,22	6.427.053.201,48	1%
2004	7.635.751.822,07	242.487.124,47	7.393.264.697,60	3%
2005	8.327.650.275,53	183.049.514,87	8.144.600.760,66	2%
2006	10.148.921.481,41	351.296.658,49	9.797.624.822,92	3%

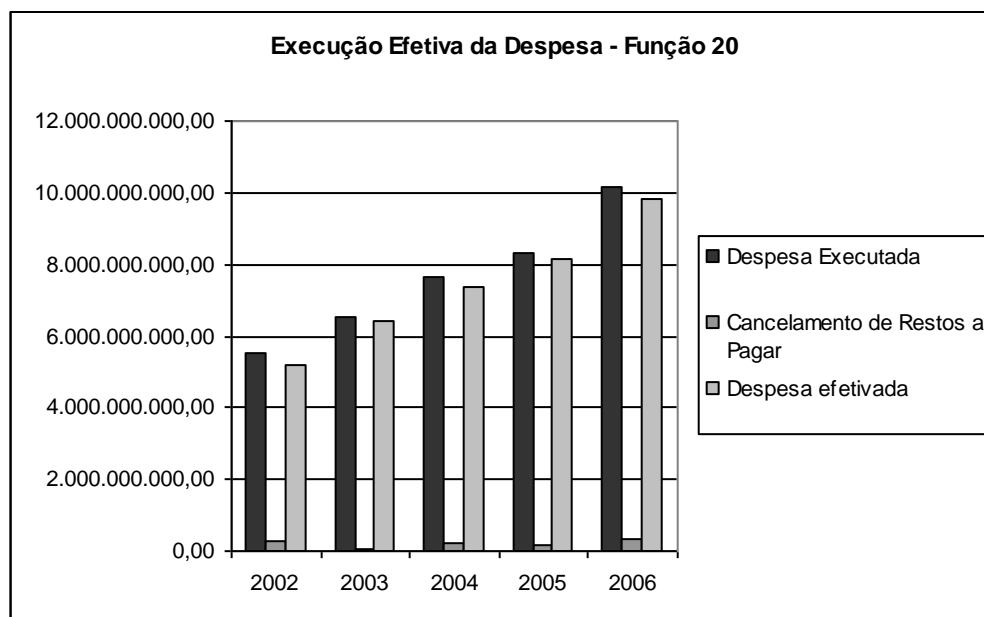


Figura 61: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 20 – Agricultura

#### 4.1.20.2 Função 20 – Agricultura (Análise dos Dados)

Nesse item, serão analisados os dados obtidos para função 20, classificação dada aos gastos destinados a atender despesas com promoção da produção vegetal e animal, defesa sanitária vegetal e animal, abastecimento, extensão rural e irrigação, conforme subfunções correlatas.

Observa-se, com base nos dados da tabela 60, uma preponderância de restos a pagar não processados sobre os processados, na maior parte dos anos sob análise. Os não processados apresentam uma representatividade de 93% desta conta em 2006, 89% em 2002, 85% em 2005, 61% em 2004 e 44% em 2003. Caracteriza-se, dessa forma, uma grande concentração de despesas inscritas em restos a pagar sem cumprimento da fase de liquidação. Da figura 59, é possível verificar que, os restos a pagar não processados, apresentam curva

ascendente, a partir de 2003. Os processados, por sua vez, apresentam curva descendente, a partir do mesmo ano.

Percebe-se que, para esta Função, conforme se verifica na tabela 61, os valores pagos excederam os cancelados em todos os anos. O percentual de cancelamento foi de: 48% em 2002, 44% em 2004, 21% em 2003 e 20% em 2005 e 2006. Dessa análise, pode-se inferir que de todas as divulgações feitas com os montantes da conta Restos a Pagar, para a Função 20, de 20 a 48% foram saldos, indevidamente, divulgados, tendo em vista que foram cancelados no exercício seguinte. Conforme parâmetro estabelecido na metodologia deste trabalho, o comprometimento da transparência pode ser considerado grave nos anos de 2002 e 2004 e alto nos demais, quanto à divulgação de restos a pagar.

Da mesma forma que os Restos a Pagar tiveram interferência na sua divulgação pelo cancelamento efetivado, as despesas divulgadas como executadas terão seus saldos prejudicados, ou, incorretamente, apresentados, após o cancelamento de Restos a Pagar. Isso ocorre em virtude do reconhecimento da despesa, ao término do exercício, ainda que não liquidada de fato. A liquidação é feita, contabilmente, e, nesse momento, a despesa é tida como executada.

Dessa forma, o montante dos restos a pagar cancelados foi retirado das despesas executadas, com vistas a mensurar a magnitude da influência do cancelamento na divulgação dessas despesas. Cumpre observar que, tendo em vista a execução da despesa ocorrer em boa parte ao longo do exercício, o montante de restos a pagar não é, significativamente, expressivo se comparado com o total de despesas executadas.

No ano de 2005, o percentual da despesa divulgada como executada que de fato não se concretizou foi de 5%, nos anos de 2004 e 2006 foi de 3%, de 2% em 2005 e de 1% em 2003, de acordo com dados da tabela 62 e figura 61. Sendo assim, o comprometimento da transparência encontra-se classificado em razoável no ano de 2005 e em leve para os outros anos, quanto à divulgação da despesa executada e de conformidade com o parâmetro estabelecido na metodologia deste trabalho.

#### **4.1.21.1 Função 21 – Organização Agrária (dados)**

A tabela 63 demonstra a composição de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar processados inscritos, os restos a pagar não processados inscritos e o percentual de restos a pagar não processados inscritos em relação aos restos a

pagar totais. Na seqüência da análise da pesquisa, será apresentada a figura 62, com vistas a ilustrar os dados apresentados nessa tabela.

Tabela 63: Composição de Restos a Pagar para Função 21 – Organização Agrária

Ano	Restos a Pagar		Proporção de Restos a Pagar Não Processados
	Processados Inscritos	Restos a Pagar Não Processados Inscritos	
2002	35.875.938,70	152.405.199,90	81%
2003	161.884.778,51	309.511.359,64	66%
2004	46.979.013,31	795.317.823,57	94%
2005	48.496.091,21	988.358.729,57	95%
2006	17.022.343,07	1.271.309.474,01	99%

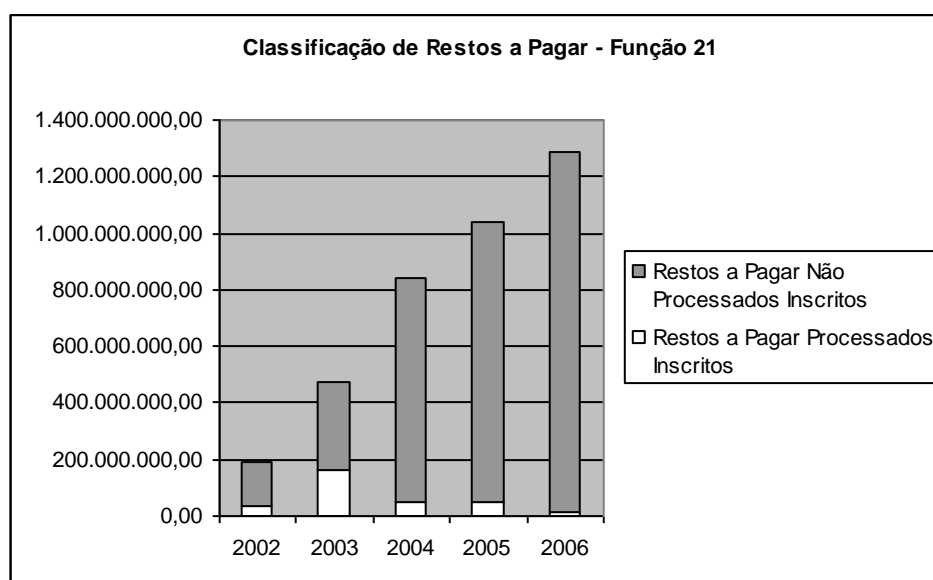


Figura 62: Composição de Restos a Pagar para Função 21 – Organização Agrária

A tabela 64 mostra a execução de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar inscritos, pagos e cancelados, bem como o eventual saldo remanescente e o percentual de cancelados em relação aos inscritos, para função 21 – Organização Agrária. Posteriormente, é apresentada a figura 63, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 64: Execução de Restos a Pagar para Função 21 – Organização Agrária

Ano <sup>1</sup>	Restos a pagar Inscritos	Restos a Pagar Pagos <sup>2</sup>	Restos a Pagar Cancelados <sup>2</sup>	Saldo <sup>2</sup>	Percentual de Cancelamento
2002	188.281.138,60	124.203.976,70	63.206.390,03	870.771,87	34%
2003	471.396.138,15	198.011.376,26	270.017.050,96	3.367.710,93	57%
2004	842.296.836,88	553.194.640,89	285.227.090,80	3.875.105,19	34%
2005	1.036.855.420,78	725.874.767,67	309.156.199,38	1.824.453,73	30%
2006	1.289.076.817,07	975.707.136,48	78.075.988,95	235.293.691,64	6%

<sup>1</sup> Ano da inscrição

<sup>2</sup> No ano seguinte ao da inscrição



Figura 63: Execução de Restos a Pagar para Função 21 – Organização Agrária

A tabela 65 demonstra a execução da despesa nos anos de 2002 a 2006, para função 21 – Organização Agrária, confrontando com os valores dessa função que foram cancelados no exercício seguinte, em virtude do cancelamento de restos a pagar e apresentado o saldo que se concretizou, pós-cancelamento. Posteriormente, é apresentada a figura 64, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 65: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 21 – Organização Agrária

Ano	Despesa Executada	Cancelamento de Restos a Pagar	Despesa efetivada	Proporção de Cancelamento
2002	1.380.607.307,39	63.206.390,03	1.317.400.917,36	5%
2003	1.429.517.261,31	270.017.050,96	1.159.500.210,35	19%
2004	2.617.626.860,73	285.227.090,80	2.332.399.769,93	11%
2005	3.583.195.449,84	309.156.199,38	3.274.039.250,46	9%
2006	4.249.062.773,66	78.075.988,95	4.170.986.784,71	2%

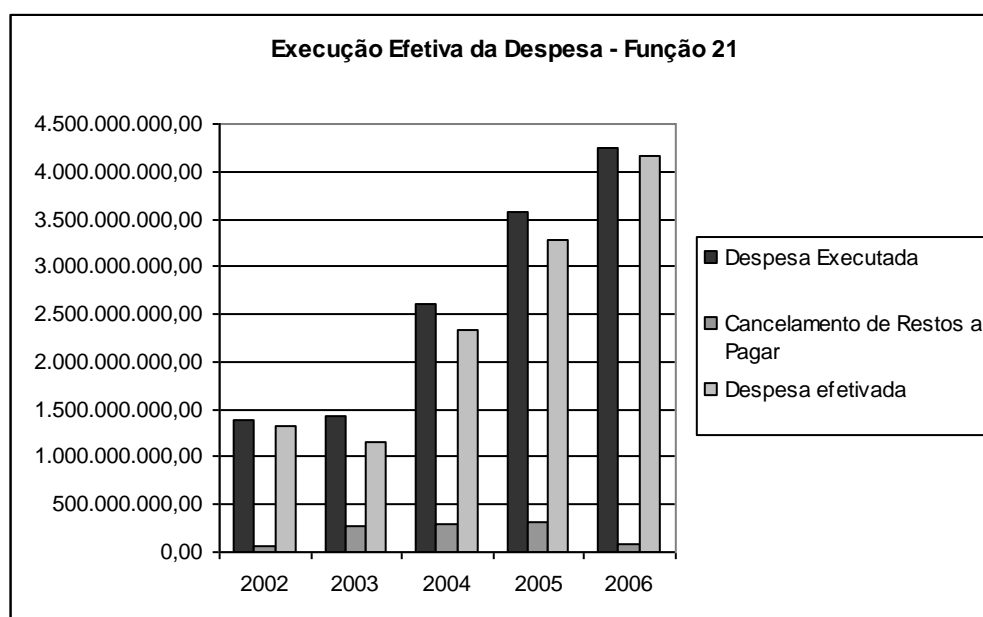


Figura 64: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 21 – Organização Agrária

#### 4.1.21.2 Função 21 – Organização Agrária (Análise dos Dados)

Nesse item, serão analisados os dados obtidos para função 21, classificação dada aos gastos destinados a atender despesas com reforma agrária e colonização, conforme subfunções correlacionadas.

Observa-se, com base nos dados da tabela 63, uma preponderância de restos a pagar não processados sobre os processados, na totalidade dos anos sob análise. Os não processados apresentam uma representatividade de 99% desta conta em 2006, 95% em 2005, 94% em 2004, 81% em 2002 e 66% em 2003. Caracteriza-se, dessa forma, uma grande concentração de despesa inscritas em restos a pagar sem cumprimento da fase de liquidação. Da figura 62, é

possível verificar que os restos a pagar, não processados, apresentam curva ascendente, a partir de 2002. Os processados, por sua vez, apresentam curva descendente a partir de 2003.

Percebe-se que, para esta Função, conforme se verifica na tabela 64, os valores pagos excederam os cancelados em quase todos os anos, a exceção foi 2003, quando o percentual de cancelamento chegou a 57%. Nos outros anos o percentual de cancelamento foi de: 34% em 2002 e 2004, 30% em 2005 e 6% em 2006. Dessa análise, pode-se inferir que de todas as divulgações feitas com os montantes da conta Restos a Pagar, para a Função 21, de 6 a 57% foram saldos, indevidamente, divulgados, tendo em vista que foram cancelados no exercício seguinte. Conforme parâmetro estabelecido na metodologia deste trabalho, o comprometimento da transparência pode ser considerado pleno – informação não transparente, no ano de 2003, grave em 2002 e 2004, alto em 2005 e razoável em 2006, quanto à divulgação de restos a pagar.

Da mesma forma que os Restos a Pagar tiveram interferência na sua divulgação pelo cancelamento efetivado, as despesas divulgadas como executadas terão seus saldos prejudicados, ou, incorretamente, apresentados, após o cancelamento de Restos a Pagar. Isso ocorre em virtude do reconhecimento da despesa, ao término do exercício, ainda que não liquidada de fato. A liquidação é feita, contabilmente, e, nesse momento, a despesa é tida como executada.

O montante dos restos a pagar cancelados foi retirado das despesas executadas, com vistas a mensurar a magnitude da influência do cancelamento na divulgação dessas despesas. Cumpre observar que, tendo em vista a execução da despesa ocorrer boa parte ao longo do exercício, o montante de restos a pagar não é, significativamente, expressivo se comparado com o total de despesas executadas.

Ainda, assim, no ano de 2003, o percentual da despesa divulgada como executada que de fato não se concretizou foi de 19%, de 11% em 2004, de 9% em 2005, de 5% em 2002 e de 2% em 2006, de acordo com dados da tabela 65 e figura 64. Dessa forma, o comprometimento da transparência encontra-se classificado em alto nos anos de 2003 e 2004, em razoável nos anos de 2005 e 2002 e em leve no ano de 2006, quanto à divulgação da despesa executada e de conformidade com o parâmetro estabelecido na metodologia deste trabalho.

#### 4.1.22.1 Função 22 – Indústria (dados)

A tabela 66 demonstra a composição de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar processados inscritos, os restos a pagar não processados inscritos e o percentual de restos a pagar não processados inscritos em relação aos restos a pagar totais. , será apresentada a figura 65, com vistas a ilustrar os dados apresentados nessa tabela.

Tabela 66: Composição de Restos a Pagar para Função 22 – Indústria

Ano	Restos a Pagar		Proporção de Restos a Pagar Não Processados
	Processados Inscritos	Restos a Pagar Não Processados Inscritos	
2002	29.050.070,43	23.979.501,02	45%
2003	22.741.161,43	10.708.132,20	32%
2004	278.172.371,08	106.019.844,74	28%
2005	244.002.358,82	89.687.221,00	27%
2006	29.274.184,86	42.827.826,36	59%

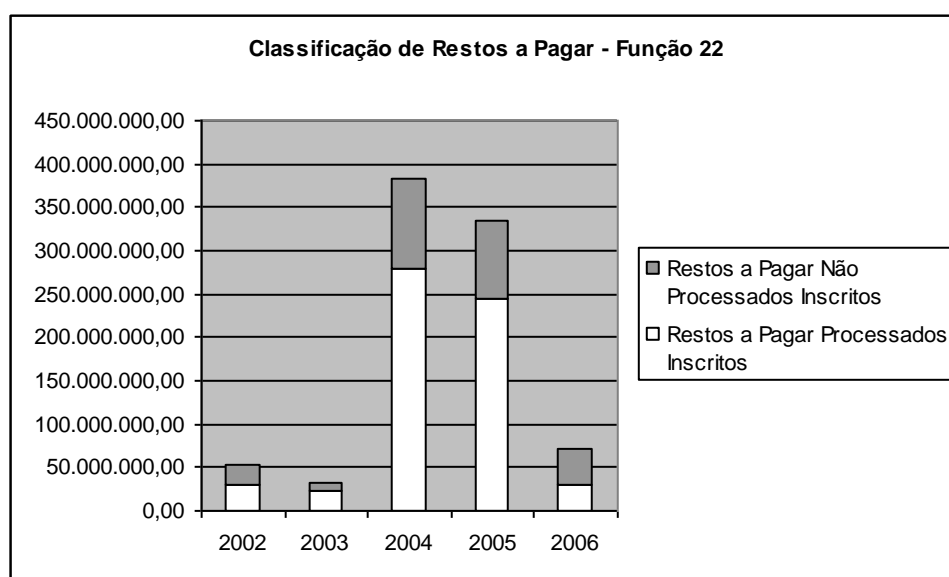


Figura 65: Composição de Restos a Pagar para Função 22 – Indústria

A tabela 67 mostra a execução de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar inscritos, pagos e cancelados, bem como o eventual saldo remanescente e o percentual de cancelados em relação aos inscritos, para função 22 –

Indústria. Posteriormente, é apresentada a figura 66, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 67: Execução de Restos a Pagar para Função 22 – Indústria

Ano <sup>1</sup>	Restos a pagar Inscritos	Restos a Pagar Pagos <sup>2</sup>	Restos a Pagar Cancelados <sup>2</sup>	Saldo <sup>2</sup>	Percentual de Cancelamento
2002	53.029.571,45	38.696.807,22	11.814.597,95	2.518.166,28	22%
2003	33.449.293,63	20.125.263,85	6.906.264,36	6.417.765,42	21%
2004	384.192.215,82	347.367.690,90	34.760.977,07	2.063.547,85	9%
2005	333.689.579,82	313.890.793,36	15.145.956,58	4.652.829,88	5%
2006	72.114.587,45	56.376.439,21	9.534.734,07	6.203.414,17	13%

<sup>1</sup> Ano da inscrição

<sup>2</sup> No ano seguinte ao da inscrição

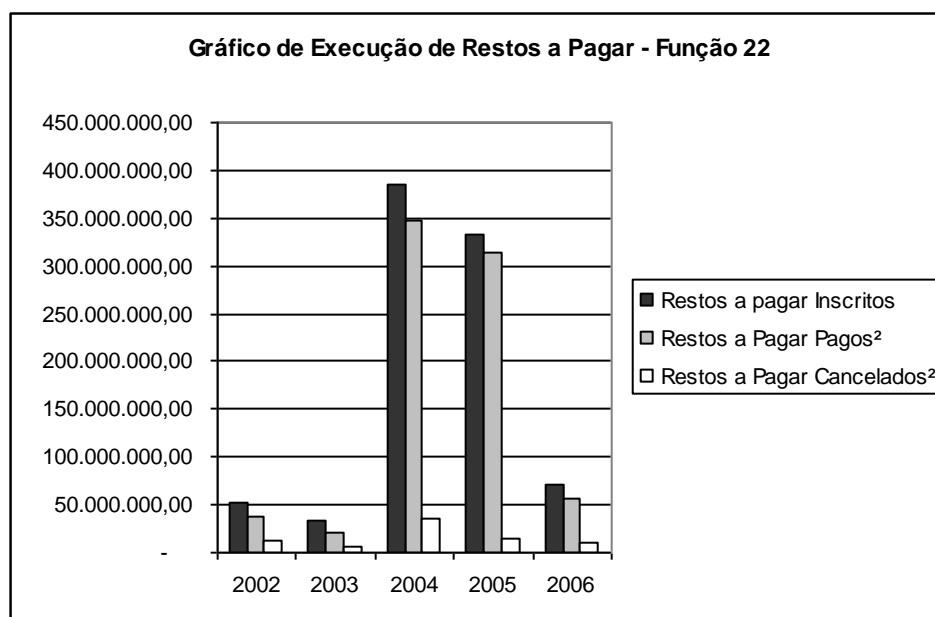


Figura 66: Execução de Restos a Pagar para Função 22 – Indústria

A tabela 68 demonstra a execução da despesa nos anos de 2002 a 2006, para função 22 – Indústria, confrontando com os valores dessa função que foram cancelados no exercício seguinte, em virtude do cancelamento de restos a pagar e apresentado o saldo que se concretizou, pós-cancelamento. Posteriormente, é apresentada a figura 67, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.



Tabela 68: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 22 – Indústria

Ano	Despesa Executada	Cancelamento de Restos a Pagar	Despesa efetivada	Proporção de Cancelamento
2002	417.508.350,18	11.814.597,95	405.693.752,23	3%
2003	439.331.015,21	6.906.264,36	432.424.750,85	2%
2004	1.548.519.107,51	34.760.977,07	1.513.758.130,44	2%
2005	1.494.755.484,44	15.145.956,58	1.479.609.527,86	1%
2006	2.066.868.254,55	9.534.734,07	2.057.333.520,48	0%

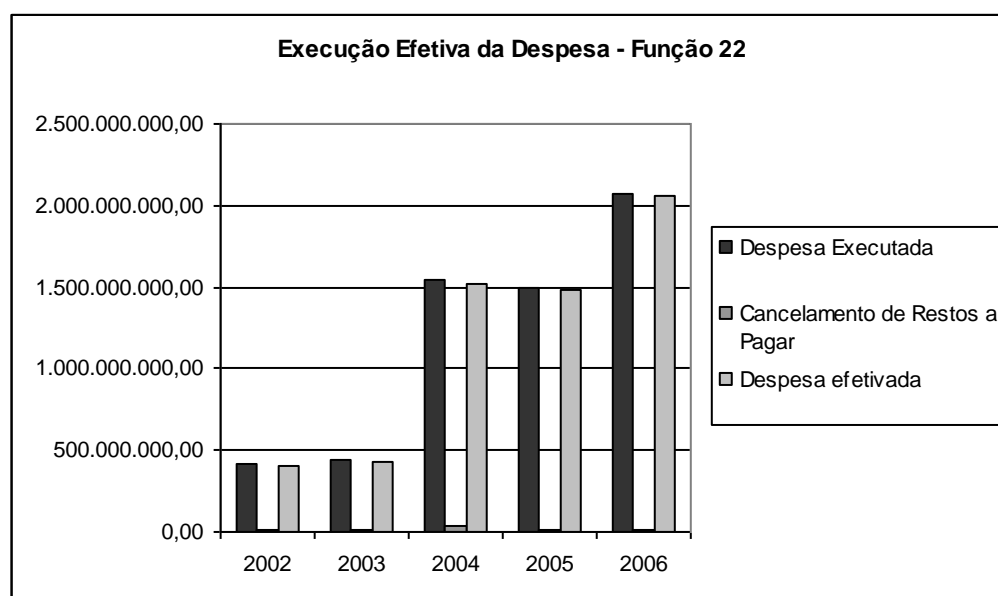


Figura 67: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 22 – Indústria

#### 4.1.22.2 Função 22 – Indústria (Análise dos Dados)

Nesse item, serão analisados os dados obtidos para função 22, classificação dada aos gastos, destinados a atender despesas com promoção e produção industrial, mineração, propriedade industrial, normalização e qualidade, conforme subfunções correlacionadas.

Observa-se, com base nos dados da tabela 66, uma preponderância de restos a pagar não processados sobre os processados, no ano de 2006, oportunidade em que a representatividade de restos a pagar não processados foi de 59%. Nos outros anos essa representatividade foi de: 45% em 2002, 32% em 2003, 28% em 2004 e 27% em 2005. Caracteriza-se, dessa forma, uma grande concentração de despesa inscritas em restos a pagar sem cumprimento da fase de liquidação. Da figura 65, é possível verificar que os restos a

pagar processados apresentam forte alta de 2003 para 2004, a partir de então, demonstra curva descendente. Os não processados também apresentam curva descendente a partir de 2003

Percebe-se que, para esta Função, conforme se verifica na tabela 67, os valores pagos excederam os cancelados em todos os anos. O percentual de cancelamento foi de: 22% em 2002, 21% em 2003, 13% em 2006, 9% em 2004 e 5% em 2005. Dessa análise, pode-se inferir que de todas as divulgações feitas com os montantes da conta Restos a Pagar, para a Função 22, de 5 a 22% foram saldos indevidamente divulgados, tendo em vista que foram cancelados no exercício seguinte. Conforme parâmetro estabelecido na metodologia deste trabalho, o comprometimento da transparência pode ser considerado alto nos anos de 2002, 2003 e 2006 e razoável no outros anos, quanto à divulgação de restos a pagar.

Da mesma forma que os Restos a Pagar tiveram interferência na sua divulgação pelo cancelamento efetivado, as despesas divulgadas como executadas terão seus saldos prejudicados, ou incorretamente apresentados, após o cancelamento de Restos a Pagar. Isso ocorre em virtude do reconhecimento da despesa, ao término do exercício, ainda que não liquidada de fato. A liquidação é feita contabilmente e nesse momento a despesa é tida como executada.

O montante dos restos a pagar cancelados foi retirado das despesas executadas, com vistas a mensurar a magnitude da influência do cancelamento na divulgação dessas despesas. Cumpre observar que, tendo em vista a execução da despesa ocorrer boa parte ao longo do exercício, o montante de restos a pagar não é significativamente expressivo se comparado com o total de despesas executadas.

Assim, o ano de 2002 apresentou percentual da despesa divulgada como executada que de fato não se concretizou de 3%, em 2003 e 2004 de 2% e em 2005 de 1%. O ano de 2006 foi não representativo, de acordo com dados da tabela 68 e figura 67. Dessa forma, o comprometimento da transparência encontra-se classificado em leve nos anos de 2002 a 2005, quanto à divulgação da despesa executada e de conformidade com o parâmetro estabelecido na metodologia deste trabalho.

#### **4.1.23.1 Função 23 – Comércio e Serviços (dados)**

A tabela 69 demonstra a composição de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar processados inscritos, os restos a pagar não processados inscritos e o percentual de restos a pagar não processados inscritos em relação aos restos a pagar totais. Será apresentada, a seguir, a figura 68, com vistas a ilustrar os dados apresentados nessa tabela.

Tabela 69: Composição de Restos a Pagar para Função 23 – Comércio e Serviços

Ano	Restos a Pagar Processados Inscritos	Restos a Pagar Não Processados Inscritos	Proporção de
			Restos a Pagar Não Processados
2002	1.203.133,83	214.441.966,48	99%
2003	41.334.180,45	222.409.540,15	84%
2004	15.400.145,41	627.967.531,66	98%
2005	11.999.301,79	1.261.610.577,28	99%
2006	25.417.684,32	898.465.389,96	97%

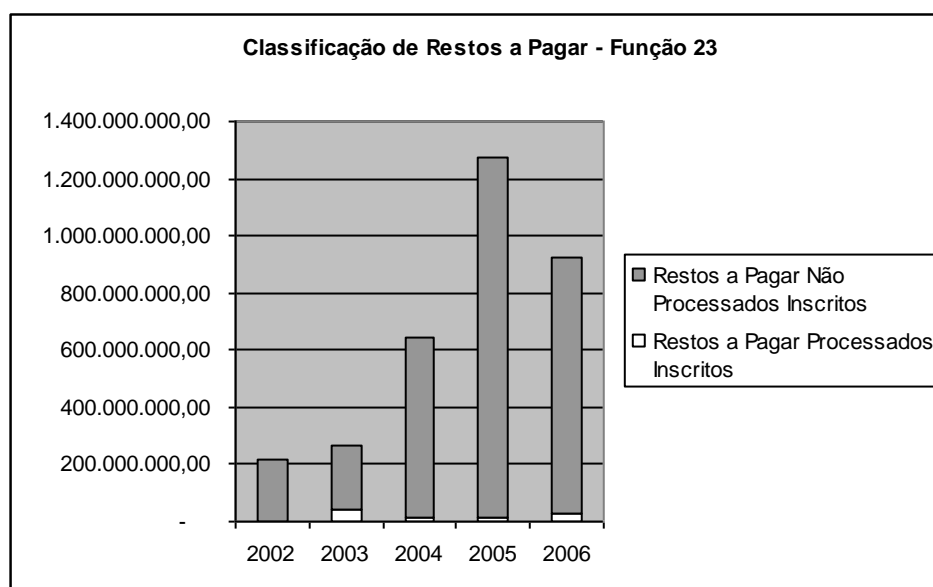


Figura 68: Composição de Restos a Pagar para Função 23 – Comércio e Serviços

A tabela 70 mostra a execução de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar inscritos, pagos e cancelados, bem como o eventual saldo remanescente e o percentual de cancelados em relação aos inscritos, para função 23 – Comércio e Serviços. Posteriormente, é apresentada a figura 69, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 70: Execução de Restos a Pagar para Função 23 – Comércio e Serviços

Ano <sup>1</sup>	Restos a pagar Inscritos	Restos a Pagar Pagos <sup>2</sup>	Restos a Pagar Cancelados <sup>2</sup>	Saldo <sup>2</sup>	Percentual de Cancelamento
2002	215.645.100,31	120.134.460,41	87.518.453,85	7.992.186,05	41%
2003	263.743.720,60	185.644.526,44	70.192.201,84	7.906.992,32	27%
2004	643.367.677,07	472.074.008,91	160.821.164,00	10.472.504,16	25%
2005	1.273.609.879,07	467.464.543,30	742.975.382,54	63.169.953,23	58%
2006	983.307.237,35	766.254.515,56	49.538.978,58	167.513.743,21	5%

<sup>1</sup> Ano da inscrição

<sup>2</sup> No ano seguinte ao da inscrição

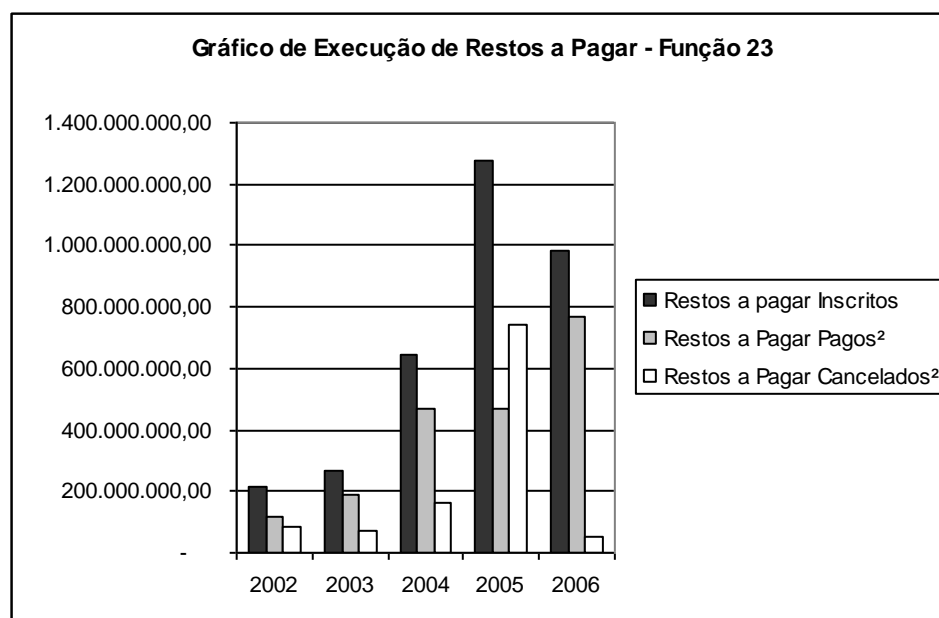


Figura 69: Execução de Restos a Pagar para Função 23 – Comércio e Serviços

A tabela 71 demonstra a execução da despesa nos anos de 2002 a 2006, para função 23 – Comércio e Serviços, confrontando com os valores dessa função que foram cancelados no exercício seguinte, em virtude do cancelamento de restos a pagar e apresentado o saldo que se concretizou, pós-cancelamento. Posteriormente, é apresentada a figura 70, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 71: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 23 – Comércio e Serviços

Ano	Despesa Executada	Cancelamento de Restos a Pagar	Despesa efetivada	Proporção de Cancelamento
2002	1.830.527.022,86	87.518.453,85	1.743.008.569,01	5%
2003	2.066.541.570,58	70.192.201,84	1.996.349.368,74	3%
2004	2.084.429.012,38	160.821.164,00	1.923.607.848,38	8%
2005	2.843.568.075,74	742.975.382,54	2.100.592.693,20	26%
2006	2.791.825.066,63	49.538.978,58	2.742.286.088,05	2%

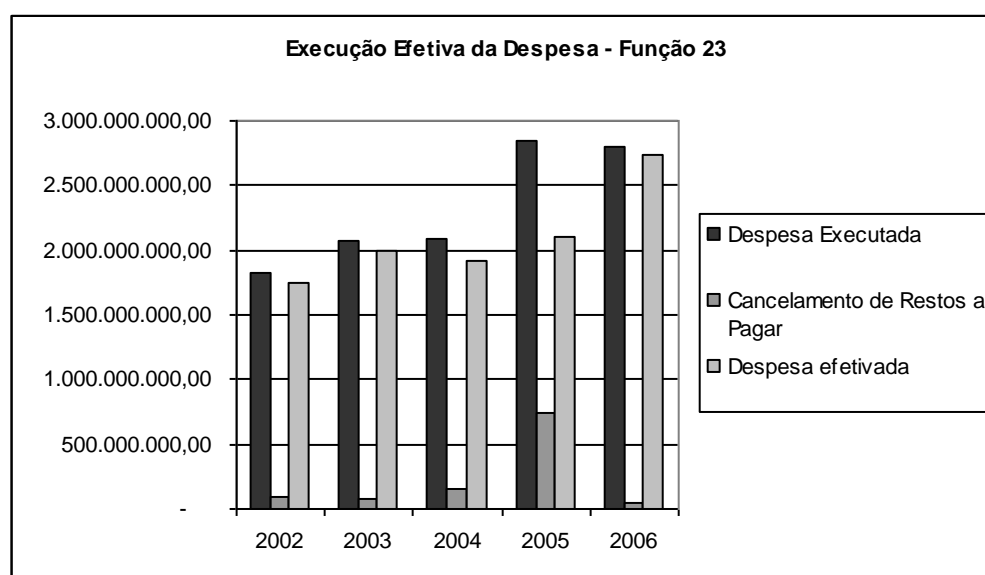


Figura 70: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 23 – Comércio e Serviços

#### 4.1.23.2 Função 23 – Comércio e Serviços (Análise dos Dados)

Nesse item, serão analisados os dados obtidos para função 23, classificação dada aos gastos, destinados a atender as despesas com promoção comercial, comercialização, comércio exterior, serviços financeiros e turismo, conforme subfunções correlatas.

Observa-se, com base nos dados da tabela 69, uma preponderância de restos a pagar não processados sobre os processados, na totalidade dos anos sob análise. A representatividade dos restos a pagar não processados foi de: 99% em 2002 e 2005, 98% em 2004, 97% em 2006 e 84% em 2003. Caracteriza-se, dessa forma, uma grande concentração de despesa inscritas em restos a pagar sem cumprimento da fase de liquidação. Da figura 68, é possível verificar que os restos a pagar, não processados, apresentam curva ascendente de 2003 a 2005. Os processados, por outro lado, apresentam curva descendente no mesmo período.

Percebe-se que, para esta Função, conforme se verifica na tabela 70, os valores pagos excederam os cancelados em quase todos os anos. O percentual de cancelamento foi de: 58% em 2005, 41% em 2002, 27% em 2003, 25% em 2004 e 4% em 2006. Dessa análise, pode-se inferir que de todas as divulgações feitas com os montantes da conta Restos a Pagar, para a Função 23, de 5 a 58% foram saldos indevidamente divulgados, tendo em vista que foram cancelados no exercício seguinte.

Conforme parâmetro estabelecido na metodologia deste trabalho, o comprometimento da transparência pode ser considerado pleno – informação não transparente, para o exercício de 2005, grave para o exercício de 2002, alto para os exercícios de 2003 e 2004 e razoável para o exercício de 2006, quanto à divulgação de restos a pagar.

Da mesma forma que os Restos a Pagar tiveram interferência na sua divulgação pelo cancelamento efetivado, as despesas divulgadas como executadas terão seus saldos prejudicados, ou incorretamente apresentados, após o cancelamento de Restos a Pagar. Isso ocorre em virtude do reconhecimento da despesa, ao término do exercício, ainda que não liquidada de fato. A liquidação é feita contabilmente e nesse momento a despesa é tida como executada. .

Ainda, assim, no ano de 2005 o percentual da despesa divulgada como executada que de fato não se concretizou foi de 28%, de 8% em 2004, 5% em 2002, 3% em 2003 e 2% em 2006, de acordo com dados da tabela 71 e figura 70. Dessa forma, o comprometimento da transparência encontra-se classificado em alto no ano de 2005, razoável nos anos de 2004 e 2002 e leve nos anos de 2003 e 2006, quanto à divulgação da despesa executada e de conformidade com o parâmetro estabelecido na metodologia deste trabalho.

#### **4.1.24.1 Função 24 – Comunicações (dados)**

A tabela 72 demonstra a composição de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar processados inscritos, os restos a pagar não processados inscritos e o percentual de restos a pagar não processados inscritos em relação aos restos a pagar totais. is, será apresentada a figura 71, com vistas a ilustrar os dados apresentados nessa tabela.

Tabela 72: Composição de Restos a Pagar para Função 24 – Comunicações

Ano	Restos a Pagar		Proporção de Restos a Pagar Não Processados
	Processados	Inscritos	
2002	1.339.819,79	47.297.588,16	97%
2003	33.553.885,09	42.227.766,41	56%
2004	5.792.991,03	97.261.419,48	94%
2005	2.494.180,03	69.967.695,94	97%
2006	3.667.232,01	47.560.423,94	93%

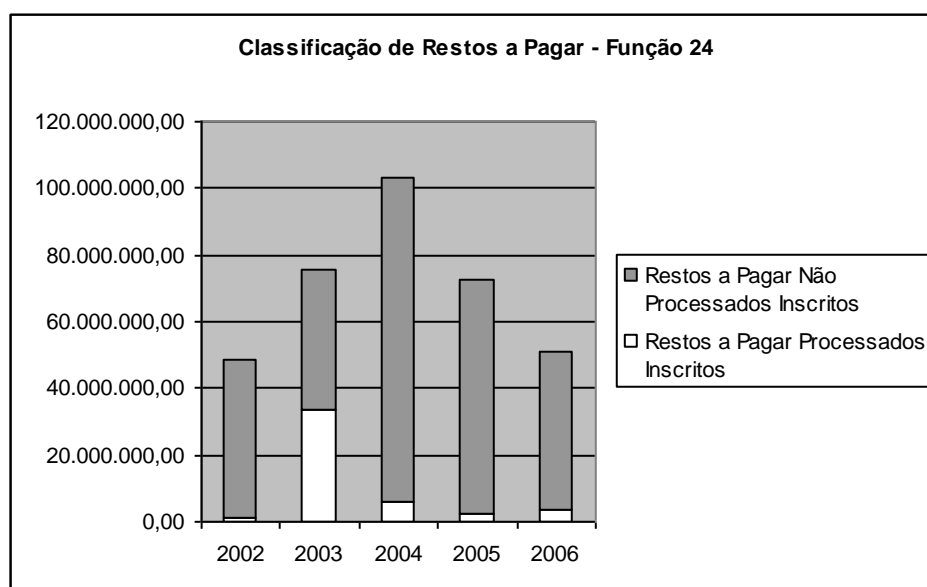


Figura 71: Composição de Restos a Pagar para Função 24 – Comunicações

A tabela 73 mostra a execução de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar inscritos, pagos e cancelados, bem como o eventual saldo remanescente e o percentual de cancelados em relação aos inscritos, para função 24 – Comunicações. Posteriormente, é apresentada a figura 72, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 73: Execução de Restos a Pagar para Função 24 – Comunicações

Ano <sup>1</sup>	Restos a pagar Inscritos	Restos a Pagar Pagos <sup>2</sup>	Restos a Pagar Cancelados <sup>2</sup>	Saldo <sup>2</sup>	Percentual de Cancelamento
2002	48.637.407,95	15.798.548,36	32.827.280,79	11.578,80	67%
2003	75.781.651,50	55.465.928,38	20.286.728,90	28.994,22	27%
2004	103.054.410,51	60.131.679,56	42.888.234,53	34.496,42	42%
2005	72.461.875,97	47.066.122,23	25.378.969,11	16.784,63	35%
2006	51.227.655,95	22.330.538,54	23.267.012,70	5.630.104,71	45%

<sup>1</sup> Ano da inscrição

<sup>2</sup> No ano seguinte ao da inscrição



Figura 72: Execução de Restos a Pagar para Função 24 – Comunicações

A tabela 74 demonstra a execução da despesa nos anos de 2002 a 2006, para função 24 – Comunicações, confrontando com os valores dessa função que foram cancelados no exercício seguinte, em virtude do cancelamento de restos a pagar e apresentado o saldo que se concretizou, pós-cancelamento. Posteriormente, é apresentada a figura 73, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.



Tabela 74: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 24 – Comunicações

Ano	Despesa Executada	Cancelamento de Restos a Pagar	Despesa efetivada	Proporção de Cancelamento
2002	566.380.347,71	32.827.280,79	533.553.066,92	6%
2003	641.494.865,86	20.286.728,90	621.208.136,96	3%
2004	496.444.548,32	42.888.234,53	453.556.313,79	9%
2005	481.222.355,00	25.378.969,11	455.843.385,89	5%
2006	478.531.725,87	23.267.012,70	455.264.713,17	5%

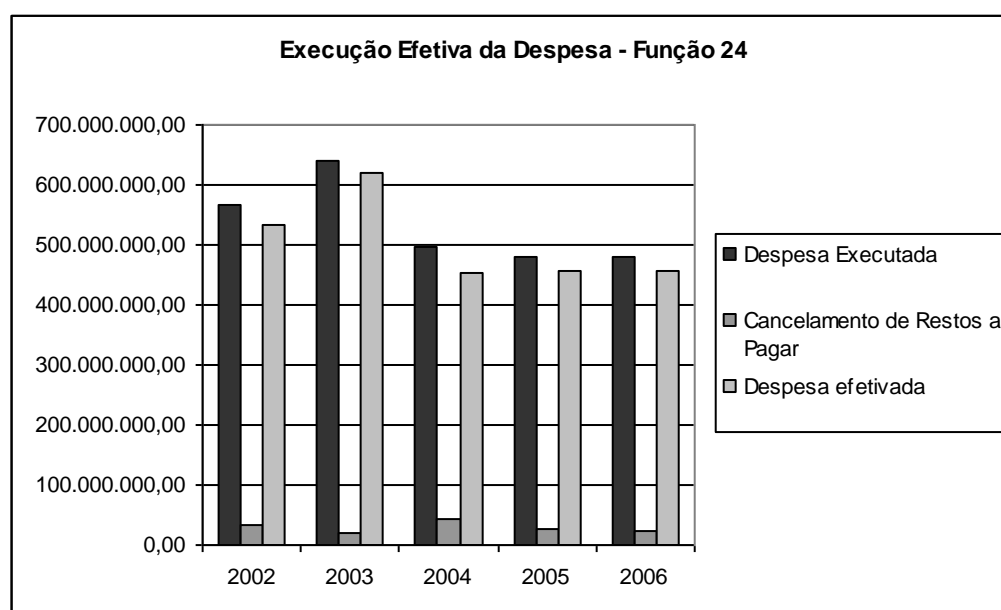


Figura 73: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 24 – Comunicações

#### 4.1.24.2 Função 24 – Comunicações (Análise dos Dados)

Nesse item, serão analisados os dados obtidos para função 24, classificação dada aos gastos destinados a atender despesas com comunicações postais e telecomunicações, conforme subfunções correlacionadas.

Observa-se, com base nos dados da tabela 72, uma preponderância de restos a pagar não processados sobre os processados, na totalidade dos anos sob análise. A representatividade dos restos a pagar não processados foi de: 97% em 2002 e 2005, 94% em 2004, 93% em 2006 e 56% em 2003. Caracteriza-se, dessa forma, uma grande concentração de despesa inscritas em restos a pagar sem cumprimento da fase de liquidação. Da figura 71, é possível verificar que os restos a pagar não processados apresentam forte alta no ano de 2004, decrescendo de valor a partir daquele ano. Os processados apresentam alta no ano de 2003.

Percebe-se que, para esta Função, conforme se verifica na tabela 73, os valores pagos excederam os cancelados em quase todos os anos. O percentual de cancelamento foi de: 67% em 2002, 45% em 2006, 42% em 2004, 35% em 2005 e 27% em 2003. Dessa análise, pode-se inferir que de todas as divulgações feitas com os montantes da conta Restos a Pagar, para a Função 24, de 27 a 67% foram saldos indevidamente divulgados, tendo em vista que foram cancelados no exercício seguinte. Conforme parâmetro estabelecido na metodologia deste trabalho, o comprometimento da transparência pode ser considerado pleno – informação não transparente, para o exercício de 2002, grave para os exercícios de 2006, 2004 e 2005 e alto para o exercício de 2003, quanto à divulgação de restos a pagar.

Da mesma forma que os Restos a Pagar tiveram interferência na sua divulgação pelo cancelamento efetivado, as despesas divulgadas como executadas terão seus saldos prejudicados, ou incorretamente apresentados, após o cancelamento de Restos a Pagar. Isso ocorre em virtude do reconhecimento da despesa, ao término do exercício, ainda que não liquidada de fato. A liquidação é feita, contabilmente, e, nesse momento, a despesa é tida como executada.

Dessa forma, o montante dos restos a pagar cancelados foi retirado das despesas executadas, com vistas a mensurar a magnitude da influência do cancelamento na divulgação dessas despesas. Cumpre observar que, tendo em vista a execução da despesa ocorrer boa parte ao longo do exercício, o montante de restos a pagar não é, significativamente, expressivo se comparado com o total de despesas executadas.

Ainda, assim, no ano de 2004 o percentual da despesa divulgada como executada que de fato não se concretizou foi de 9%, de 6% em 2002, 5% em 2005 e 2006 e de 3% em 2003, de acordo com dados da tabela 74 e figura 73. Nesse sentido, o comprometimento da transparência encontra-se classificado em razoável nos anos de 2004, 2002, 2005 e 2006, e leve em 2003, quanto à divulgação da despesa executada e de conformidade com o parâmetro estabelecido na metodologia deste trabalho.

#### **4.1.25.1 Função 25 – Energia (dados)**

A tabela 75 demonstra a composição de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar processados inscritos, os restos a pagar não processados inscritos e o percentual de restos a pagar não processados inscritos em relação aos restos a

pagar totais. Em seguida, será apresentada a figura 74, com vistas a ilustrar os dados apresentados nessa tabela.

Tabela 75: Composição de Restos a Pagar para Função 25 – Energia

Ano	Restos a Pagar		Proporção de Restos a Pagar Não Processados
	Processados Inscritos	Restos a Pagar Não Processados Inscritos	
2002	17.125.377,99	1.184.598.687,65	99%
2003	72.756.793,59	1.903.125.589,69	96%
2004	15.725.198,85	20.660.261,78	57%
2005	7.406.369,14	60.525.463,10	89%
2006	3.408.782,97	75.815.362,56	96%

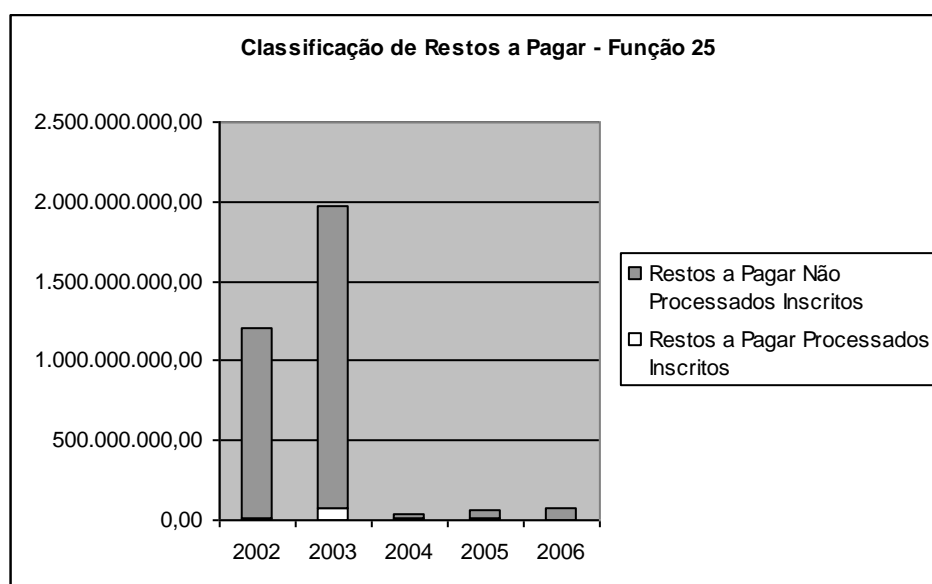


Figura 74: Composição de Restos a Pagar para Função 25 – Energia

A tabela 76 mostra a execução de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar inscritos, pagos e cancelados, bem como o eventual saldo remanescente e o percentual de cancelados em relação aos inscritos, para função 25 – Energia. Posteriormente, é apresentada a figura 75, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 76: Execução de Restos a Pagar para Função 25 – Energia

Ano <sup>1</sup>	Restos a pagar Inscritos	Restos a Pagar Pagos <sup>2</sup>	Restos a Pagar Cancelados <sup>2</sup>	Saldo <sup>2</sup>	Percentual de Cancelamento
2002	1.201.724.065,64	1.042.227.537,99	159.496.100,18	427,47	13%
2003	1.975.882.383,28	1.168.916.609,65	805.976.396,27	989.377,36	41%
2004	36.385.460,63	18.778.805,22	12.122.624,76	5.484.030,65	33%
2005	67.931.832,24	42.907.123,07	24.095.187,43	929.521,74	35%
2006	79.224.145,53	61.143.633,94	8.436.293,15	9.644.218,44	11%

<sup>1</sup> Ano da inscrição

<sup>2</sup> No ano seguinte ao da inscrição

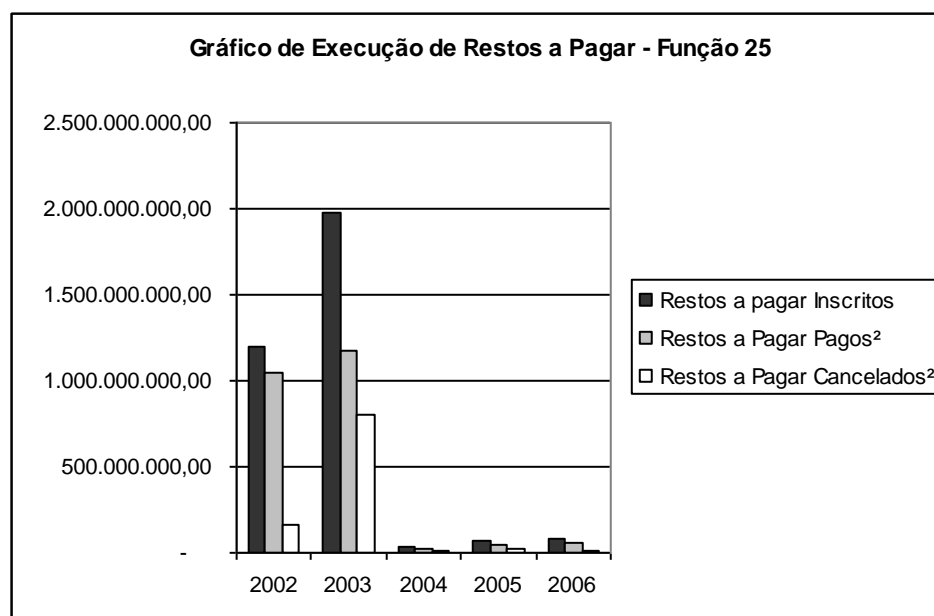


Figura 75: Execução de Restos a Pagar para Função 25 – Energia

A tabela 77 demonstra a execução da despesa nos anos de 2002 a 2006, para função 25 – Energia, confrontando com os valores dessa função que foram cancelados no exercício seguinte, em virtude do cancelamento de restos a pagar e apresentado o saldo que se concretizou, pós-cancelamento. Posteriormente, é apresentada a figura 76, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 77: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 25 – Energia

Ano	Despesa Executada	Cancelamento de Restos a Pagar	Despesa efetivada	Proporção de Cancelamento
2002	7.819.223.728,92	159.496.100,18	7.659.727.628,74	2%
2003	3.905.492.855,62	805.976.396,27	3.099.516.459,35	21%
2004	396.051.932,90	12.122.624,76	383.929.308,14	3%
2005	470.954.353,27	24.095.187,43	446.859.165,84	5%
2006	449.316.661,75	8.436.293,15	440.880.368,60	2%

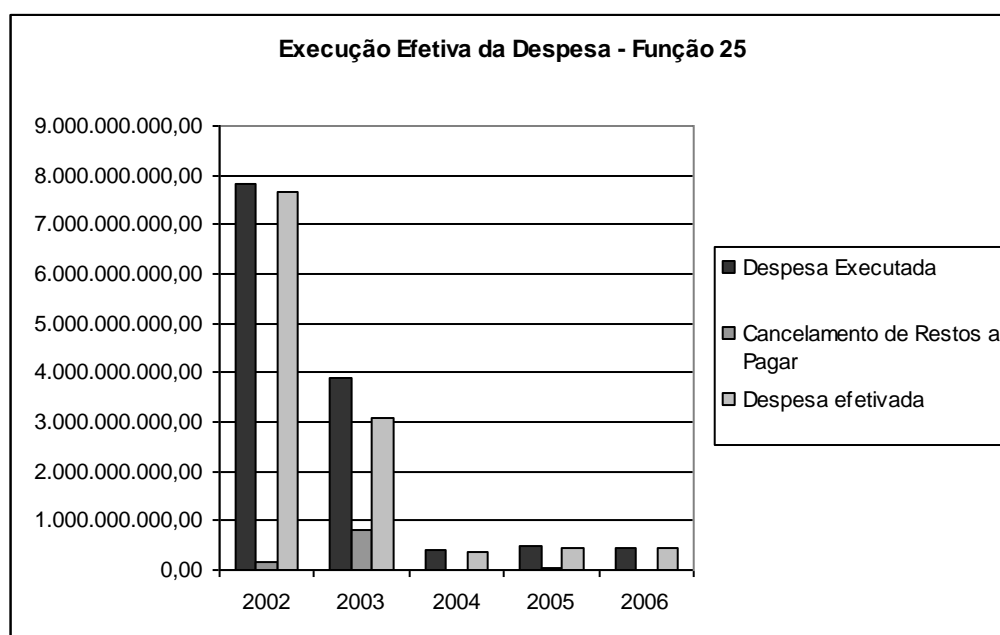


Figura 76: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 25 – Energia

#### 4.1.25.2 Função 25 – Energia (Análise dos Dados)

Nesse item, serão analisados os dados obtidos para função 25, classificação dada aos gastos, destinados a atender despesas com conservação de energia, energia elétrica, petróleo e álcool, conforme subfunções correlacionadas.

Observa-se, com base nos dados da tabela 75, uma preponderância de restos a pagar não processados sobre os processados, na totalidade dos anos sob análise. A representatividade dos restos a pagar não processados foi de: 99% em 2002, 96% em 2003 e 2006, 89% em 2005 e 57% em 2004. Caracteriza-se, dessa forma, uma grande concentração de despesa inscritas em restos a pagar sem cumprimento da fase de liquidação. Da figura 74, é

possível verificar que os restos a pagar não processados são bem mais significativos nos dois primeiros anos da análise.

Percebe-se que, para esta Função, conforme se verifica na tabela 76, os valores pagos excederam os cancelados em todos os anos. O percentual de cancelamento foi de: 41% em 2003, 35% em 2005, 33% em 2004, 13% em 2002 e 11% em 2006. Dessa análise, pode-se inferir que de todas as divulgações feitas com os montantes da conta Restos a Pagar, para a Função 25, de 11 a 41% foram saldos indevidamente divulgados, tendo em vista que foram cancelados no exercício seguinte. Conforme parâmetro estabelecido na metodologia deste trabalho, o comprometimento da transparência pode ser considerado grave, para o exercício de 2003, 2005 e 2004 e alto para os exercícios de 2004 e 2002, quanto à divulgação de restos a pagar.

Da mesma forma que os Restos a Pagar tiveram interferência na sua divulgação pelo cancelamento efetivado, as despesas divulgadas como executadas terão seus saldos prejudicados, ou, incorretamente, apresentados, após o cancelamento de Restos a Pagar. Isso ocorre em virtude do reconhecimento da despesa, ao término do exercício, ainda que não liquidada de fato. A liquidação é feita, contabilmente, e, nesse momento, a despesa é tida como executada.

Dessa forma, o montante dos restos, a pagar cancelados, foi retirado das despesas executadas, com vistas a mensurar a magnitude da influência do cancelamento na divulgação dessas despesas. Cumpre observar que, tendo em vista a execução da despesa ocorrer boa parte ao longo do exercício, o montante de restos a pagar não é significativamente expressivo se comparado com o total de despesas executadas.

Ainda, assim, no ano de 2003, o percentual da despesa divulgada como executada que de fato não se concretizou foi de 21%, de 5% em 2005, 3% em 2004 e de 2% em 2002 e 2006, de acordo com dados da tabela 77 e figura 76. Sendo assim, o comprometimento da transparência encontra-se classificado em alto no ano de 2003, em razoável no ano de 2005 e em leve nos outros anos, quanto à divulgação da despesa executada e de conformidade com o parâmetro estabelecido na metodologia deste trabalho.

#### **4.1.26.1 Função 26 – Transporte (dados)**

A tabela 78 demonstra a composição de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar processados inscritos, os restos a pagar não processados

inscritos e o percentual de restos a pagar não processados inscritos em relação aos restos a pagar totais. Na seqüência, será apresentada a figura 77, com vistas a ilustrar os dados apresentados nessa tabela.

Tabela 78: Composição de Restos a Pagar para Função 26 – Transporte

Ano	Restos a Pagar Processados Inscritos	Restos a Pagar Não Processados Inscritos	Proporção de Restos a Pagar Não Processados
2002	360.436.818,33	1.467.577.849,90	80%
2003	858.597.266,68	720.759.984,92	46%
2004	185.602.628,48	1.099.096.791,63	86%
2005	299.374.297,85	3.189.342.620,40	91%
2006	351.447.843,99	3.277.942.093,19	90%

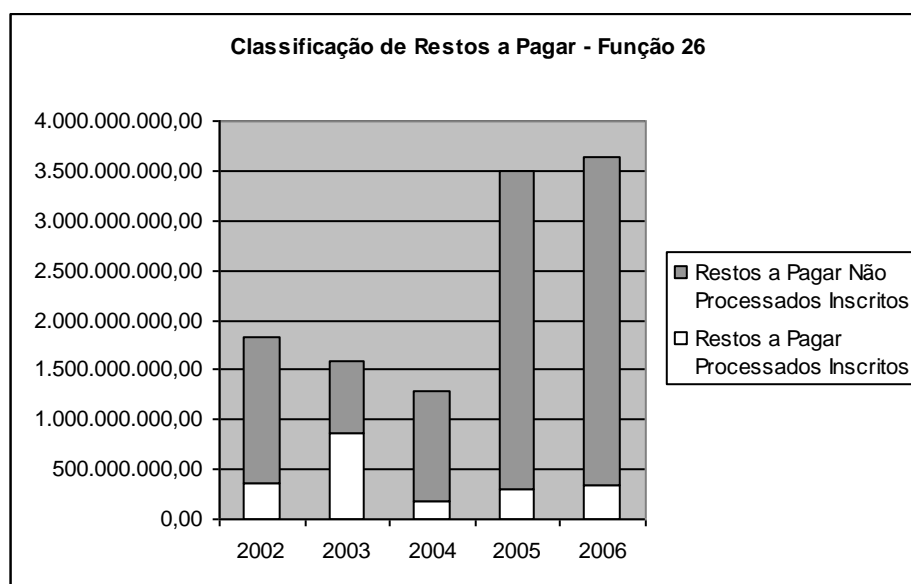


Figura 77: Composição de Restos a Pagar para Função 26 – Transporte

A tabela 79 mostra a execução de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar inscritos, pagos e cancelados, bem como o eventual saldo remanescente e o percentual de cancelados em relação aos inscritos, para Função 26 – Transporte. Posteriormente, é apresentada a figura 78, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 79: Execução de Restos a Pagar para Função 26 – Transporte

Ano <sup>1</sup>	Restos a pagar Inscritos	Restos a Pagar Pagos <sup>2</sup>	Restos a Pagar Cancelados <sup>2</sup>	Saldo <sup>2</sup>	Percentual de Cancelamento
2002	1.828.014.668,23	1.171.144.885,61	259.841.330,03	397.028.452,59	14%
2003	1.579.357.251,60	1.334.197.388,01	7.669.782,60	237.490.080,99	0%
2004	1.430.428.014,35	979.929.746,45	130.490.180,38	128.637.491,69	9%
2005	3.681.816.060,57	2.679.423.460,80	249.581.927,69	752.810.672,08	7%
2006	4.195.710.569,82	2.841.159.700,30	116.134.168,41	1.238.416.701,11	3%

<sup>1</sup> Ano da inscrição

<sup>2</sup> No ano seguinte ao da inscrição



Figura 78: Execução de Restos a Pagar para Função 26 – Transporte

A tabela 80 demonstra a execução da despesa nos anos de 2002 a 2006, para função 26 – Transporte, confrontando com os valores dessa função que foram cancelados no exercício seguinte, em virtude do cancelamento de restos a pagar e apresentado o saldo que se concretizou, pós-cancelamento. Posteriormente, é apresentada a figura 79, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.



Tabela 80: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 26 – Transporte

Ano	Despesa Executada	Cancelamento de Restos a Pagar	Despesa efetivada	Proporção de Cancelamento
2002	5.142.470.616,37	259.841.330,03	4.882.629.286,34	5%
2003	3.048.096.911,22	7.669.782,60	3.040.427.128,62	0%
2004	3.651.548.218,10	130.490.180,38	3.521.058.037,72	4%
2005	6.722.945.938,93	249.581.927,69	6.473.364.011,24	4%
2006	6.964.821.736,49	116.134.168,41	6.848.687.568,08	2%

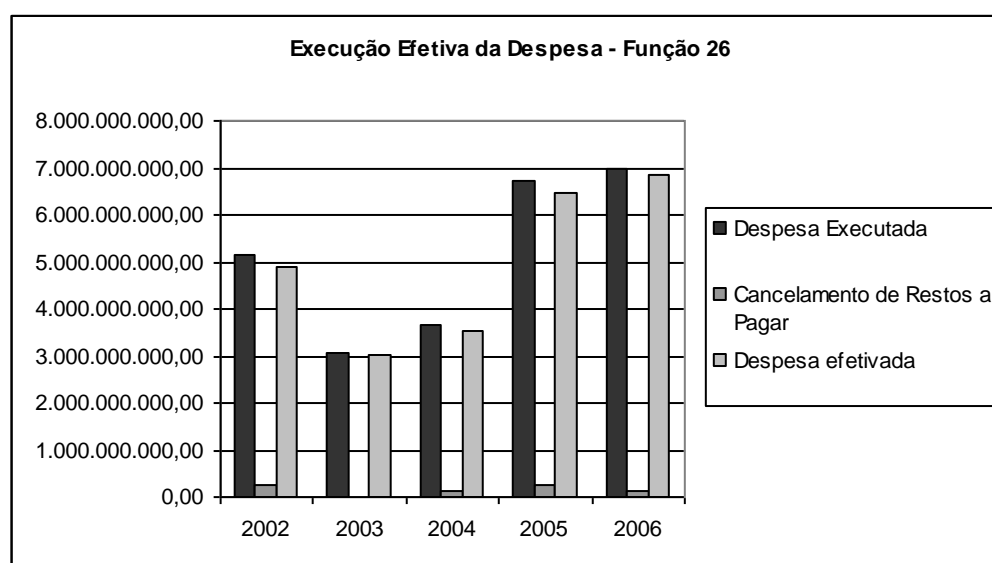


Figura 79: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 26 – Transporte

#### 4.1.26.2 Função 26 – Transporte (Análise dos Dados)

Nesse item, serão analisados os dados obtidos para função 26, classificação dada aos gastos destinados a atender despesas com transporte aéreo, rodoviários, ferroviário, hidroviário e especiais, conforme subfunções correlacionadas.

Observa-se, com base nos dados da tabela 78, uma preponderância de restos a pagar não processados sobre os processados, na quase totalidade dos anos sob análise. A representatividade dos restos a pagar não processados foi de: 91% em 2005, 90% em 2006, 86% em 2004, 80% em 2002 e 46% em 2003. Caracteriza-se, dessa forma, uma grande concentração de despesa inscritas em restos a pagar sem cumprimento da fase de liquidação. Da figura 77, é possível verificar que os restos, a pagar não processados, tiveram grande elevação nos dois últimos anos da análise.

Percebe-se que, para esta Função, conforme se verifica na tabela 79, os valores pagos excederam os cancelados em todos os anos. O percentual de cancelamento foi de: 14% em 2002, 9% em 2004, 7% em 2005 e 3% em 2006. Em 2003 foi não representativo. Dessa análise, pode-se inferir que de todas as divulgações feitas com os montantes da conta Restos a Pagar, para a Função 26, de 0 a 14% foram saldos indevidamente divulgados, tendo em vista que foram cancelados no exercício seguinte.

Conforme parâmetro estabelecido na metodologia deste trabalho, o comprometimento da transparência pode ser considerado alto no ano de 2002, razoável nos anos de 2004 e 2005, no ano de 2006 o comprometimento pode ser classificado como leve e não houve comprometimento em 2003, quanto à divulgação de restos a pagar.

Da mesma forma que os Restos a Pagar tiveram interferência na sua divulgação pelo cancelamento efetivado, as despesas divulgadas como executadas terão seus saldos prejudicados, ou incorretamente apresentados, após o cancelamento de Restos a Pagar. Isso ocorre em virtude do reconhecimento da despesa, ao término do exercício, ainda que não liquidada de fato. A liquidação é feita, contabilmente, e, nesse momento, a despesa é tida como executada.

Dessa forma, o montante dos restos, a pagar cancelados, foi retirado das despesas executadas, com vistas a mensurar a magnitude da influência do cancelamento na divulgação dessas despesas. Cumpre observar que, tendo em vista a execução da despesa ocorrer boa parte ao longo do exercício, o montante de restos a pagar não é, significativamente, expressivo se comparado com o total de despesas executadas.

Ainda, assim, no ano de 2002, o percentual da despesa divulgada como executada que de fato não se concretizou foi de 5%, de 4% em 2004 e 2005, de 2% em 2006 e não representativo em 2003, de acordo com dados da tabela 80 e figura 79. Dessa maneira, o comprometimento da transparência encontra-se classificado em razoável nos anos de 2002, 2004 e 2005, em leve em 2006 e sem comprometimento em 2003, quanto à divulgação da despesa executada e de conformidade com o parâmetro estabelecido na metodologia deste trabalho.

#### **4.1.27.1 Função 27 – Desporto e Laser (dados)**

A tabela 81 demonstra a composição de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar processados inscritos, os restos a pagar não processados

inscritos e o percentual de restos a pagar não processados inscritos em relação aos restos a pagar totais. Em seguida, será apresentada a figura 80, com vistas a ilustrar os dados apresentados nessa tabela.

Tabela 81: Composição de Restos a Pagar para Função 27 – Desporto e Laser

Ano	Restos a Pagar Processados Inscritos	Restos a Pagar Não Processados Inscritos	Proporção de Restos a Pagar Não Processados
2002	591.880,55	183.071.171,17	100%
2003	75.345.660,08	55.993.940,66	43%
2004	11.050.332,46	123.374.476,46	92%
2005	3.479.548,03	312.731.500,03	99%
2006	7.203.787,32	468.208.923,52	98%

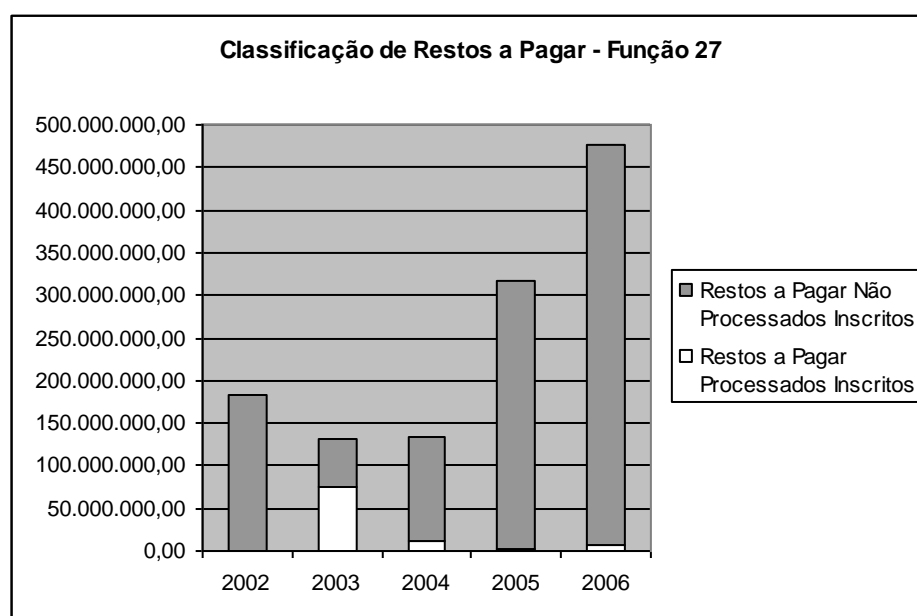


Figura 80: Composição de Restos a Pagar para Função 27 – Desporto e Laser

A tabela 82 mostra a execução de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar inscritos, pagos e cancelados, bem como o eventual saldo remanescente e o percentual de cancelados em relação aos inscritos, para função 27 – Desporto e Laser. Posteriormente, é apresentada a figura 81, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 82: Execução de Restos a Pagar para Função 27 – Desporto e Laser

Ano <sup>1</sup>	Restos a pagar Inscritos	Restos a Pagar Pagos <sup>2</sup>	Restos a Pagar Cancelados <sup>2</sup>	Saldo <sup>2</sup>	Percentual de Cancelamento
2002	183.663.051,72	43.238.901,79	121.869.598,01	18.554.551,92	66%
2003	131.339.600,74	111.499.909,89	2.278.930,43	17.560.760,42	2%
2004	141.372.344,17	89.828.107,58	20.554.618,74	2.983.693,09	15%
2005	344.217.110,82	221.641.951,67	26.840.716,57	95.734.442,58	8%
2006	567.374.047,71	451.280.330,05	36.485.309,71	79.608.407,95	6%

<sup>1</sup> Ano da inscrição

<sup>2</sup> No ano seguinte ao da inscrição



Figura 81: Execução de Restos a Pagar para Função 27 – Desporto e Laser

A tabela 83 demonstra a execução da despesa nos anos de 2002 a 2006, para função 27 – Desporto e Laser, confrontando com os valores dessa função que foram cancelados no exercício seguinte, em virtude do cancelamento de restos a pagar e apresentado o saldo que se concretizou, pós-cancelamento. Posteriormente, é apresentada a figura 82, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 83: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 27 – Desporto e Laser

Ano	Despesa Executada	Cancelamento de Restos a Pagar	Despesa efetivada	Proporção de Cancelamento
2002	264.676.713,63	121.869.598,01	142.807.115,62	46%
2003	159.851.493,18	2.278.930,43	157.572.562,75	1%
2004	271.419.136,42	20.554.618,74	250.864.517,68	8%
2005	423.069.816,00	26.840.716,57	396.229.099,43	6%
2006	737.740.827,09	36.485.309,71	701.255.517,38	5%

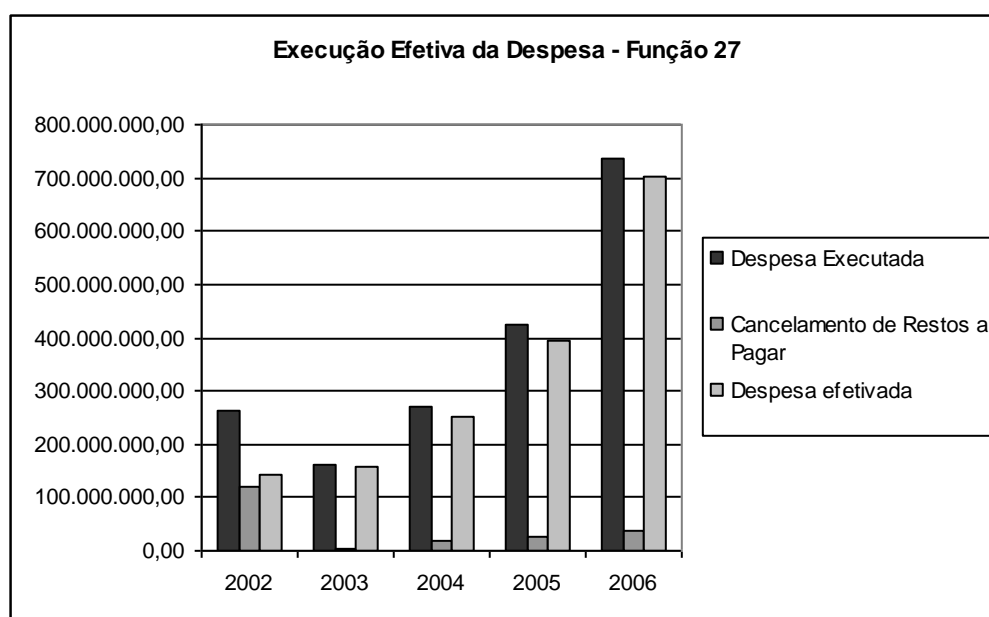


Figura 82: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 27 – Desporto e Laser

#### 4.1.27.2 Função 27 – Desporto e Laser (Análise dos Dados)

Nesse item, serão analisados os dados obtidos para função 27, classificação dada aos gastos destinados a atender as despesas com desporto de rendimento, desporto comunitário e laser, conforme subfunções correlacionadas.

Observa-se, com base nos dados da tabela 81, uma preponderância de restos a pagar não processados sobre os processados, na quase totalidade dos anos sob análise. A representatividade dos restos a pagar não processados foi de: 100% em 2002, 99% em 2005, 98% em 2006, 92% em 2004 e 43% em 2003. Caracteriza-se, dessa forma, uma grande concentração de despesa inscritas em restos a pagar sem cumprimento da fase de liquidação. Da figura 80, é possível verificar que os restos a pagar, não processados, apresentaram curva

ascendente, a partir de 2003, ao passo que os processados demonstraram curva descendente de 2003 a 2005.

Percebe-se que, para esta Função, conforme se verifica na tabela 82, os valores pagos excederam os cancelados em quase todos os anos. A exceção foi o exercício de 2002, quando o total de cancelamento atingiu 66% do montante inscrito. O percentual de cancelamento nos outros anos foi de: 15% em 2004, 8% em 2005, 6% em 2006 e 2% em 2003.

Dessa análise, pode-se inferir que de todas as divulgações feitas com os montantes da conta Restos a Pagar, para a Função 27, de 2 a 66% foram saldos indevidamente divulgados, tendo em vista que foram cancelados no exercício seguinte. Conforme parâmetro estabelecido na metodologia deste trabalho, o comprometimento da transparência pode ser considerado pleno – informação não transparente em 2002, alto em 2004, razoável em 2005 e 2006 e leve em 2003, quanto à divulgação de restos a pagar.

Da mesma forma que os Restos a Pagar tiveram interferência na sua divulgação pelo cancelamento efetivado, as despesas divulgadas como executadas terão seus saldos prejudicados, ou incorretamente apresentados, após o cancelamento de Restos a Pagar. Isso ocorre em virtude do reconhecimento da despesa, ao término do exercício, ainda que não liquidada de fato. A liquidação é feita, contabilmente, e, nesse momento, a despesa é tida como executada.

Dessa maneira, o montante dos restos a pagar cancelados foi retirado das despesas executadas, com vistas a mensurar a magnitude da influência do cancelamento na divulgação dessas despesas. Cumpre observar que, tendo em vista a execução da despesa ocorrer boa parte ao longo do exercício, o montante de restos a pagar não é significativamente expressivo se comparado com o total de despesas executadas.

Ainda, assim, no ano de 2002, o percentual da despesa divulgada como executada que de fato não se concretizou foi de 46%, de 8% em 2004, 6% em 2005, de 5% em 2006 e de 1% em 2003, de acordo com dados da tabela 83 e figura 82. Nesse sentido, o comprometimento da transparência encontra-se classificado em grave no ano de 2002, razoável nos anos de 2004, 2005 e 2006 e em leve em 2003, quanto à divulgação da despesa executada e de conformidade com o parâmetro estabelecido na metodologia deste trabalho.

#### 4.1.28.1 Função 28 – Encargos Especiais (dados)

A tabela 84 demonstra a composição de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos a pagar processados inscritos, os restos a pagar não processados inscritos e o percentual de restos a pagar não processados inscritos em relação aos restos a pagar totais. Será apresentada na seqüência, a figura 83, com vistas a ilustrar os dados apresentados nessa tabela.

Tabela 84: Composição de Restos a Pagar para Função 28 – Encargos Especiais

Ano	Restos a Pagar		Proporção de Restos a Pagar Não Processados
	Processados Inscritos	Restos a Pagar Não Processados Inscritos	
2002	648.185.134,13	4.339.436.037,90	87%
2003	699.683.499,93	14.992.171.608,37	96%
2004	655.002.927,73	5.042.729.207,07	89%
2005	934.816.642,14	11.984.665.984,47	93%
2006	764.892.071,56	13.413.057.169,11	95%

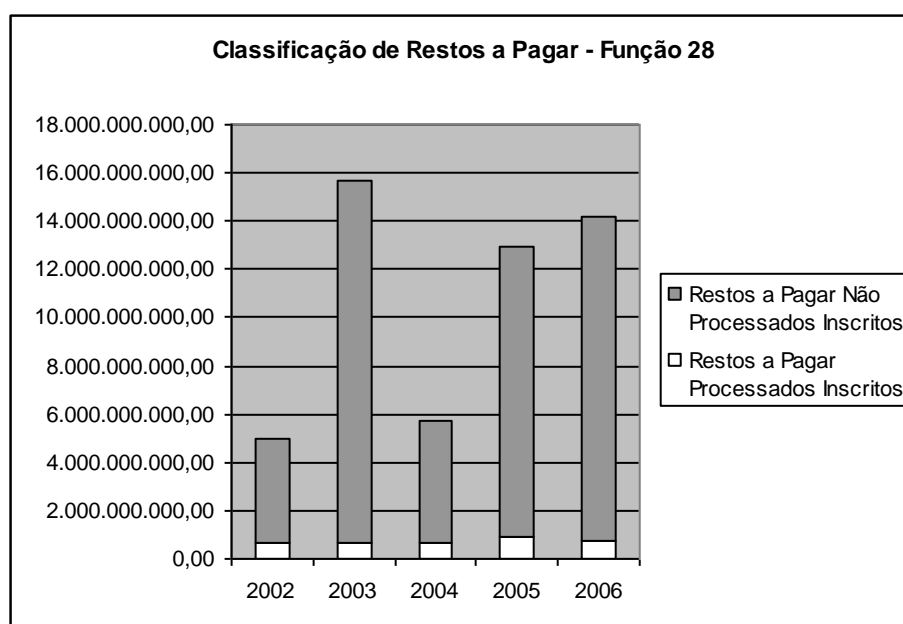


Figura 83: Composição de Restos a Pagar para Função 28 – Encargos Especiais

A tabela 85 mostra a execução de restos a pagar nos anos de 2002 a 2006, discriminando os restos, a pagar inscritos, pagos e cancelados, bem como o eventual saldo remanescente e o percentual de cancelados em relação aos inscritos, para função 28 –

Encargos Especiais. Posteriormente, é apresentada a figura 84, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.

Tabela 85: Execução de Restos a Pagar para Função 28 – Encargos Especiais

Ano <sup>1</sup>	Restos a pagar Inscritos	Restos a Pagar Pagos <sup>2</sup>	Restos a Pagar Cancelados <sup>2</sup>	Saldo <sup>2</sup>	Percentual de Cancelamento
2002	4.987.621.172,03	983.846.117,00	3.956.400.025,96	47.375.029,07	79%
2003	15.691.855.108,38	2.133.486.076,19	13.409.833.313,35	148.535.718,84	85%
2004	5.697.732.134,80	2.417.214.415,99	1.848.303.384,20	683.314.334,61	32%
2005	14.171.346.663,59	5.830.169.772,37	8.244.635.384,26	96.541.506,96	58%
2006	14.264.711.580,02	5.640.251.680,88	6.442.705.053,79	2.181.754.845,35	45%

<sup>1</sup> Ano da inscrição

<sup>2</sup> No ano seguinte ao da inscrição

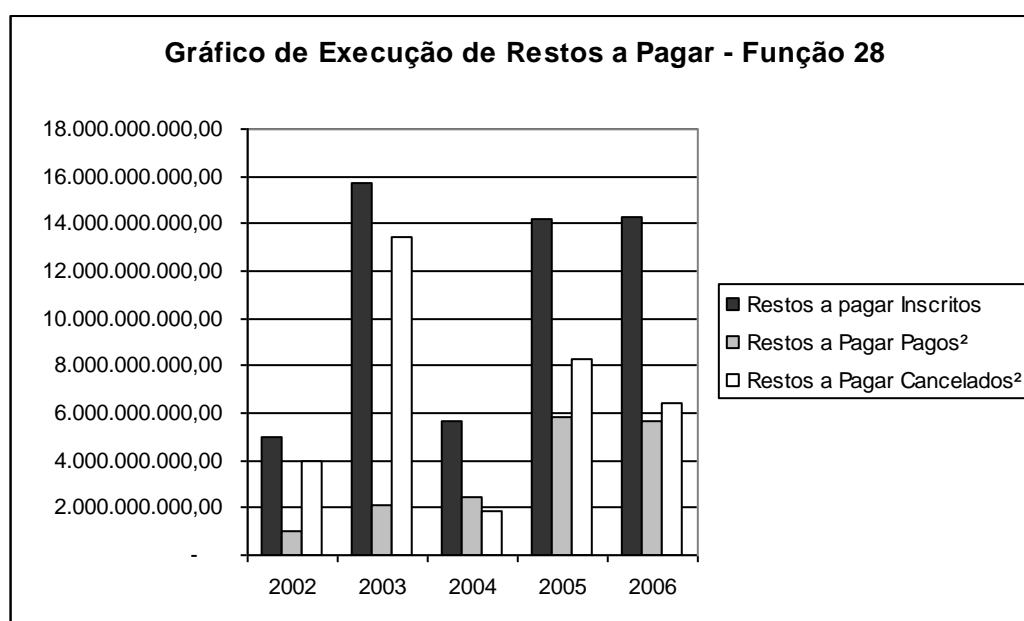


Figura 84: Execução de Restos a Pagar para Função 28 – Encargos Especiais

A tabela 86 demonstra a execução da despesa nos anos de 2002 a 2006, para função 28 – Encargos Especiais, confrontando com os valores dessa função que foram cancelados no exercício seguinte, em virtude do cancelamento de restos a pagar e apresentado o saldo que se concretizou, pós-cancelamento. Posteriormente, é apresentada a figura 85, no intuito de ilustrar os dados constantes na tabela.



Tabela 86: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 28 – Encargos Especiais

Ano	Despesa Executada	Cancelamento de Restos a Pagar	Despesa efetivada	Proporção de Cancelamento
2002	434.925.856.444,37	3.956.400.025,96	430.969.456.418,41	1%
2003	614.092.503.302,75	13.409.833.313,35	600.682.669.989,40	2%
2004	602.675.249.878,72	1.848.303.384,20	600.826.946.494,52	0%
2005	757.518.455.560,33	8.244.635.384,26	749.273.820.176,07	1%
2006	778.547.877.053,83	6.442.705.053,79	772.105.172.000,04	1%

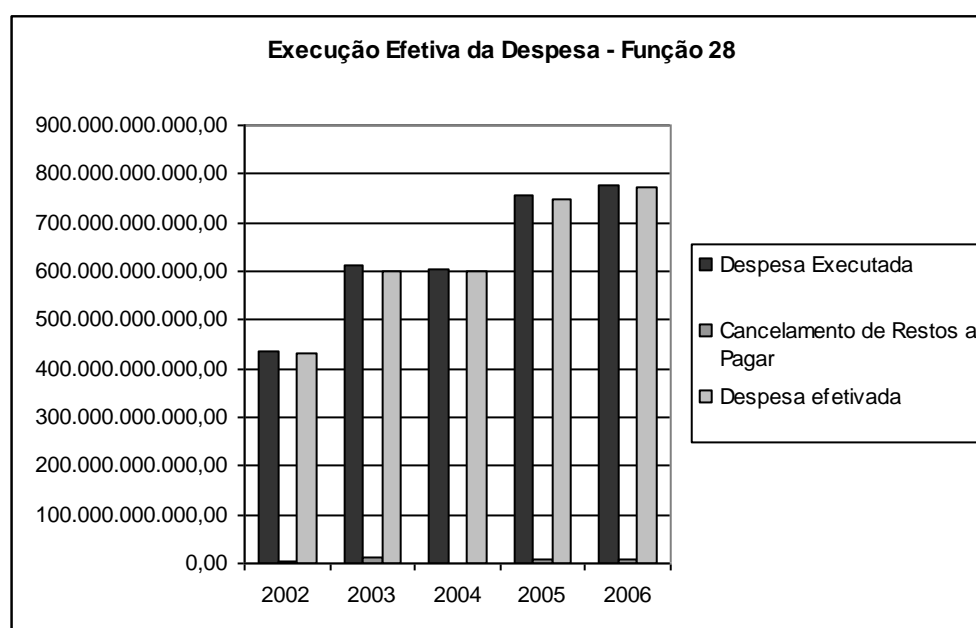


Figura 85: Execução da Despesa/ Cancelamento para Função 28 – Encargos Especiais

#### 4.1.28.2 Função 28 – Encargos Especiais (Análise dos Dados)

Nesse item, serão analisados os dados obtidos para função 28, classificação dada aos gastos destinados a atender despesas com refinanciamento da dívida interna e externa, com serviço da dívida interna e externa, com transferências e outros encargos especiais, conforme subfunções correlacionadas.

Observa-se, com base nos dados da tabela 84, uma preponderância de restos a pagar não processados sobre os processados, na totalidade dos anos sob análise. A representatividade dos restos a pagar não processados foi de: 96% em 2003, 95% em 2006, 93% em 2005, 89% em 2004 e 87% em 2002. Caracteriza-se, dessa forma, uma grande concentração de despesa inscritas em restos a pagar sem cumprimento da fase de liquidação.

Da figura 83, é possível verificar que os restos, a pagar, não processados, apresentaram forte alta em 2003 e queda em 2004, a partir desse ano demonstrou curva ascendente. Os processados, por sua vez, mostraram-se quase que constantes ao longo dos cinco anos da análise.

Percebe-se que, para esta Função, conforme se verifica na tabela 85, os valores pagos excederam os cancelados na maioria dos anos. O percentual de cancelamento nos foi de: 85% em 2003, 79% em 2002, 58% em 2005, 45% em 2006 e 32% em 2004. Dessa análise, pode-se inferir que de todas as divulgações feitas com os montantes da conta Restos a Pagar, para a Função 28, de 32 a 85% foram saldos indevidamente divulgados, tendo em vista que foram cancelados no exercício seguinte. Conforme parâmetro estabelecido na metodologia deste trabalho, o comprometimento da transparência pode ser considerado pleno – informação não transparente em 2003, 2002 e 2005 e grave nos outros anos, quanto à divulgação de restos a pagar.

Da mesma forma que os Restos a Pagar tiveram interferência na sua divulgação pelo cancelamento efetivado, as despesas divulgadas como executadas terão seus saldos prejudicados, ou incorretamente apresentados, após o cancelamento de Restos a Pagar. Isso ocorre em virtude do reconhecimento da despesa, ao término do exercício, ainda que não liquidada de fato. A liquidação é feita contabilmente e nesse momento a despesa é tida como executada.

Dessa forma, o montante dos restos a pagar cancelados foi retirado das despesas executadas, com vistas a mensurar a magnitude da influência do cancelamento na divulgação dessas despesas. Cumpre observar que, tendo em vista a execução da despesa ocorrer boa parte ao longo do exercício, o montante de restos a pagar não é significativamente expressivo se comparado com o total de despesas executadas.

Desse modo, o percentual da despesa divulgada como executada que de fato não se concretizou foi de: 2% em 2003 e 1% em 2002, 2005 e em 2006. Em 2004 foi não representativo, de acordo com dados da tabela 86 e figura 85. Nesse sentido, o comprometimento da transparência encontra-se classificado em leve em 2003, 2002, 2005 e 2006 e sem comprometimento em 2004, quanto à divulgação da despesa executada e de conformidade com o parâmetro estabelecido na metodologia deste trabalho.

## **4.2 Consolidação dos Dados das Funções para que sejam Avaliados os parâmetros da Matriz de Transparência Comprometidos pelo Cancelamento de Restos a Pagar**

Nesse tópico, serão primeiramente apresentados os dados consolidados, em seguida será procedida à análise desses dados.

### **4.2.1 Dados Consolidados**

A tabela 87, a seguir, demonstra os percentuais de variação entre os restos a pagar divulgados e os que se efetivaram após cancelamento de restos a pagar. Acrescenta a média aritmética por função e por ano. Com base nessas médias atribui, à função e ao ano, o parâmetro estabelecido na metodologia do trabalho para avaliação do comprometimento da transparência. A figura 86 fornece o número de ocorrências na avaliação desse comprometimento.

Tabela 87: Percentual de Variação entre Restos a Pagar Divulgados e os que se Efetivaram após o seu Cancelamento.

FUNÇÕES	2002	2003	2004	2005	2006	Média da Função	Avaliação do
							comprometimento da Transparência
01 - Legislativa	18%	13%	14%	48%	25%	23%	Alto
02 - Judiciária	14%	5%	12%	15%	9%	11%	Alto
03 - Essencial à Justiça	10%	24%	6%	19%	4%	13%	Alto
04 - Administração	61%	64%	56%	48%	5%	47%	Grave
05 - Defesa Nacional	2%	2%	3%	2%	3%	2%	Leve
06 - Segurança Pública	26%	6%	10%	18%	15%	15%	Alto
07 - Relações Exteriores	26%	30%	16%	32%	9%	23%	Alto
08 - Assistência Social	21%	51%	20%	41%	26%	32%	Grave
09 - Previdência Social	10%	78%	56%	72%	14%	46%	Grave
10 - Saúde	32%	3%	13%	10%	6%	13%	Alto
11 - Trabalho	70%	30%	4%	9%	8%	24%	Alto
12 - Educação	19%	8%	8%	16%	12%	13%	Alto
13 - Cultura	45%	9%	16%	14%	9%	18%	Alto
14 - Direitos da Cidadania	36%	5%	18%	14%	3%	15%	Alto
15 - Urbanismo	55%	0%	5%	6%	8%	15%	Alto
16 - Habitação	74%	0%	1%	15%	2%	18%	Alto
17 - Saneamento	73%	3%	3%	19%	7%	21%	Alto
18 - Gestão Ambiental	45%	13%	11%	9%	5%	17%	Alto
19 - Ciência e Tecnologia	7%	6%	13%	13%	5%	9%	Razoável
20 - Agricultura	48%	21%	44%	20%	20%	31%	Grave
21 - Organização Agrária	34%	57%	34%	30%	6%	32%	Grave
22 - Indústria	22%	21%	9%	5%	13%	14%	Alto
23 - Comércio e Serviços	41%	27%	25%	58%	5%	31%	Grave
24 - Comunicações	67%	27%	42%	35%	45%	43%	Grave
25 - Energia	13%	41%	33%	35%	11%	27%	Alto
26 - Transporte	14%	0%	9%	7%	3%	7%	Razoável
27 - Desporto e Lazer	66%	2%	15%	8%	6%	19%	Alto
28 - Encargos Especiais	79%	85%	32%	58%	45%	60%	Pleno - Informação Não Transparente
<b>Média dos Anos</b>	37%	23%	19%	24%	12%		
<b>Avaliação do comprometimento da Transparência</b>	Grave	Alto	Alto	Alto	Alto		

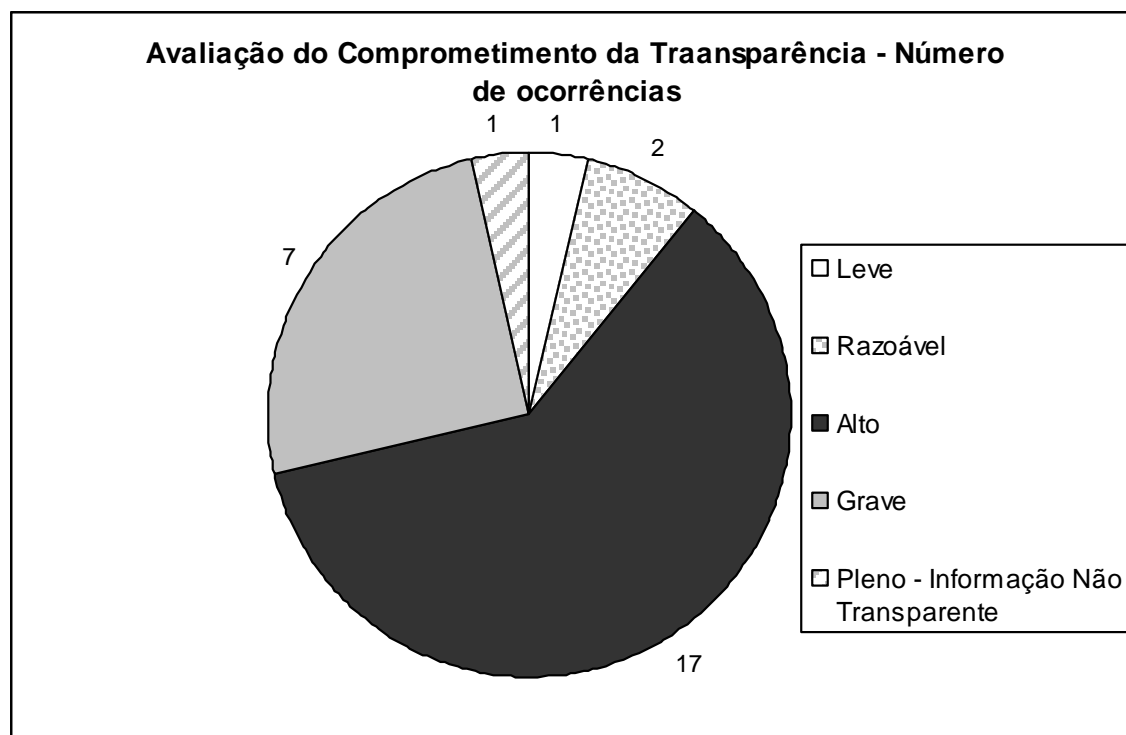


Figura 86: Número de Ocorrências na Avaliação do Comprometimento da Transparência

A tabela 88, a seguir, demonstra os percentuais de variação entre a despesa executada e aquela que se efetivou após cancelamento de restos a pagar. Acrescenta a média aritmética por função e por ano. Com base nessas médias, atribui, à função e ao ano, o parâmetro estabelecido na metodologia do trabalho para avaliação do comprometimento da transparência. A figura 87 fornece o número de ocorrências na avaliação desse comprometimento.

Tabela 88: Percentual de Variação entre Despesa Executada e a que se Efetivou após o Cancelamento de Restos a Pagar

FUNÇÕES	2002	2003	2004	2005	2006	Média da Função	Avaliação do
							comprometimento da Transparência
01 - Legislativa	1%	0%	1%	3%	2%	1%	Leve
02 - Judiciária	1%	0%	1%	1%	1%	1%	Leve
03 - Essencial à Justiça	0%	1%	0%	1%	0%	1%	Leve
04 - Administração	6%	5%	6%	6%	1%	5%	Razoável
05 - Defesa Nacional	0%	0%	0%	0%	0%	0%	Nulo
06 - Segurança Pública	5%	1%	1%	3%	3%	2%	Leve
07 - Relações Exteriores	0%	1%	1%	3%	0%	1%	Leve
08 - Assistência Social	1%	4%	1%	1%	0%	2%	Leve
09 - Previdência Social	0%	2%	0%	0%	0%	0%	Nulo
10 - Saúde	4%	0%	1%	1%	1%	1%	Leve
11 - Trabalho	1%	0%	0%	0%	0%	0%	Nulo
12 - Educação	1%	1%	1%	3%	2%	1%	Leve
13 - Cultura	6%	2%	4%	4%	3%	4%	Razoável
14 - Direitos da Cidadania	6%	1%	3%	3%	1%	3%	Leve
15 - Urbanismo	45%	0%	2%	5%	8%	12%	Alto
16 - Habitação	69%	0%	1%	14%	2%	17%	Alto
17 - Saneamento	69%	3%	4%	21%	10%	21%	Alto
18 - Gestão Ambiental	12%	4%	3%	4%	2%	5%	Razoável
19 - Ciência e Tecnologia	1%	1%	2%	2%	1%	1%	Leve
20 - Agricultura	5%	1%	3%	2%	3%	3%	Leve
21 - Organização Agrária	5%	19%	11%	9%	2%	9%	Razoável
22 - Indústria	3%	2%	2%	1%	0%	2%	Leve
23 - Comércio e Serviços	5%	3%	8%	26%	2%	9%	Razoável
24 - Comunicações	6%	3%	9%	5%	5%	6%	Razoável
25 - Energia	2%	21%	3%	5%	2%	7%	Razoável
26 - Transporte	5%	0%	4%	4%	2%	3%	Leve
27 - Desporto e Lazer	46%	1%	8%	6%	5%	13%	Alto
28 - Encargos Especiais	1%	2%	0%	1%	1%	1%	Leve
<b>Média dos Anos</b>	<b>11%</b>	<b>3%</b>	<b>3%</b>	<b>5%</b>	<b>2%</b>		
<b>Avaliação do comprometimento da Transparência</b>	<b>Razoável</b>	<b>Leve</b>	<b>Leve</b>	<b>Razoável</b>	<b>Leve</b>		

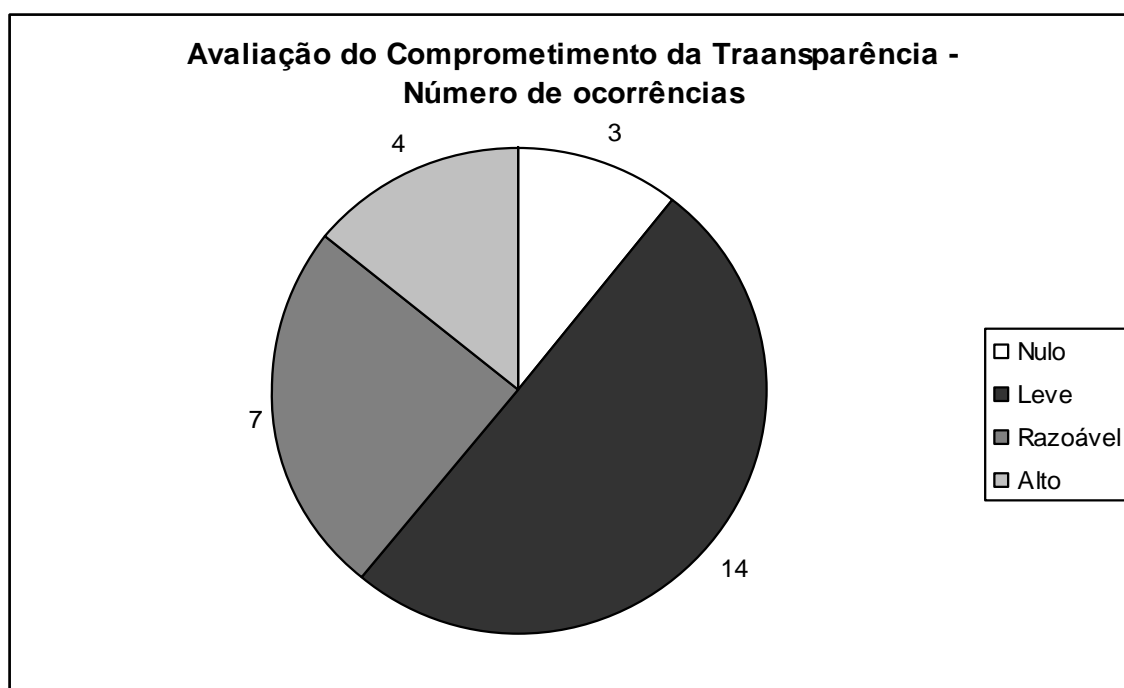


Figura 87: Número de Ocorrências na Avaliação do Comprometimento da Transparência

#### 4.2.1 Análise dos Dados Consolidados

A análise, a seguir, será realizada em dois sub-tópicos, um será destinado aos dados consolidados de restos a pagar e o outro aos dados consolidados de despesa executada.

##### 4.2.1.1 Restos a Pagar

Da análise da tabela 87, pode-se perceber que a função 28 – Encargos Especiais é a que apresenta os piores resultados em termos de comprometimento da transparência, tendo em vista que, para essa função, 79% dos restos, a pagar inscritos, no ano de 2002, foram cancelados no exercício seguinte, não se confirmando a sua execução e implicando num comprometimento pleno da informação registrada.

No exercício de 2003, o desempenho da função 28 foi, ainda mais, comprometedor, considerando-se que 85% das inscrições foram canceladas. Na média dos cinco anos, a função que apresentou pior desempenho foi também a função de Encargos Especiais, uma vez que apresentou 60% de cancelamentos, percentual considerado de comprometimento pleno –

informação não transparente. O ano que demonstrou maior comprometimento foi o de 2002, com 37% de cancelamentos de todas as inscrições de restos a pagar feitas naquele ano. Dessa forma, o comprometimento da transparência da informação, naquele ano, foi considerado grave.

O melhor desempenho ficou por conta da função 05 – Defesa Nacional, em que somente 2% das inscrições foram canceladas, implicando num comprometimento leve da transparência da informação divulgada, tendo em vista que 98% de tudo que fora divulgado, efetivamente, se confirmou, após o cancelamento de restos a pagar.

O ano de melhor desempenho foi o de 2006, quando 12% de todas as inscrições foram canceladas, gerando, ainda, assim, um comprometimento razoável da transparência das informações divulgadas, conforme parâmetro estabelecido na metodologia do trabalho. Observa-se, a partir da figura 86, que a avaliação do comprometimento da transparência foi classificada em leve para somente uma das funções, em razoável para duas, em alto para 17, em grave para 7 e em pleno – informação não transparente para uma das funções.

#### **4.2.1.2 Despesa Executada**

Da análise da tabela 88, pode-se perceber que as funções 16 – Habitação e 17 - Saneamento foram as que apresentaram os piores resultados em termos de comprometimento da transparência, tendo em vista que, para essas funções, 69% das despesas divulgadas como executadas, no ano de 2002, de fato, não foram em decorrência do cancelamento de restos a pagar efetivado no exercício seguinte. Para essas funções o comprometimento da transparência foi pleno – informação não transparente.

Na média dos cinco anos, a função que apresentou pior desempenho foi a função Saneamento, uma vez que apresentou 21% de despesas não realizadas, em virtude do cancelamento de restos a pagar, percentual considerado de comprometimento alto da transparência. O ano que demonstrou maior comprometimento foi o de 2002, com 11% de variação entre o divulgado e o que se concretizou naquele ano. Dessa forma, o comprometimento da transparência da informação, naquele ano, foi considerado alto.

Os melhores desempenhos ficaram por conta das funções 05 – Defesa Nacional, 09 Previdência Social e 11 – Trabalho, que na média dos anos apresentou variação nula entre o divulgado e o que se concretizou, não ocasionando qualquer comprometimento da transparência da informação divulgada.



O ano de melhor desempenho foi o de 2006, quando 2% de todas as despesas, divulgadas como executadas, de fato não se concretizaram, gerando, ainda, assim, um leve comprometimento da transparência das informações divulgadas, conforme parâmetro estabelecido na metodologia do trabalho.

Observa-se, a partir Da figura 87, que a avaliação do comprometimento da transparência foi classificada em nula para três funções, em leve para quatorze, em razoável para sete e em alto para quatro. A diferença existente entre a avaliação feita em restos a pagar para esta feita em despesa executada, decorre da execução do orçamento ser realizado ao longo de todo o exercício, ao passo que os restos a pagar são inscritos somente ao final. Desse modo, o montante de despesa executada, no geral, é bem mais significativo que o de restos a pagar.

#### **4.2.1.3 Análise dos Pressupostos da Matriz de Transparência**

Conforme estabelecido na fundamentação teórica, o reconhecimento envolve o processo de classificação da ação de natureza econômica, existindo uma forte relação entre essa fase do processo contábil e os Princípios da Oportunidade e da Competência.

Considera-se, desse modo, que a forma de interpretação dada à Lei n.º 4320/64, em que se reconhecem restos a pagar, dívida de curto prazo e ao mesmo tempo a despesa executada (lançada pela inscrição em restos a pagar), antes de cumprida a fase de liquidação, constitui-se em burla ao princípio competência, tendo em vista que fora estabelecido para esse princípio, que a despesa seria considerada incorrida pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo. O passivo de fato existirá quando houver a obrigação de pagar, e esta última, conforme verificado no art. 62 da Lei 4.320/64, somente ocorrerá após regular liquidação.

O princípio da oportunidade foi também violado, uma vez que conforme analisado na fundamentação teórica. No ano seguinte, ao da inscrição, até 85% dos saldos foram de valores que não se concretizaram, implicando, assim, numa divulgação contábil que apresentou registro não íntegro – não condizente com a realidade do patrimônio, para maioria das funções em todos os anos da análise.

A mensuração é outra fase, intimamente, ligada com o princípio da oportunidade, tendo em vista que ao se determinar uma forma de atribuição de valor, buscar-se-á produzir

informação que corresponda à realidade do patrimônio mensurado. Desse modo, o comprometimento da integridade, implicará num comprometimento do item mensurado.

Considerando-se que primeira preocupação de qualquer agente informador deve consistir em possuir um dado que seja confiável, verdadeiro, atual, preciso, correto, os achados dessa pesquisa conduzem ao comprometimento da transparência das informações divulgadas pelo governo sobre restos a pagar e despesa executada, quanto à evidenciação, ao usuário, à relevância, à objetividade, à confiabilidade e à comparabilidade, tendo em vista que o dado que está sendo produzido não representa a realidade patrimonial do governo, para diversas funções analisadas.

A evidenciação consiste em tornar algo claro, compreensível, notório, público. Naturalmente, que mesmo que ocorra publicação da informação, se ela esta fundamentada em dado não condizente com a realidade patrimonial, não será clara ou notória. Essa é razão por que esse pressuposto também não foi cumprido devidamente.

O usuário e a relevância da informação foram igualmente alijados do processo de produção de informação contábil relacionada a restos a pagar e despesa executada, tendo em vista que essa informação não será capaz de fazer diferença na tomada de decisão desse mesmo usuário, por estar divulgada de forma não condizente com a realidade. Desse modo, essa informação não permitirá que o seu usuário faça previsões sobre o resultado de eventos passados, presentes e futuros, ou mesmo confirme ou corrija expectativas anteriores.

De conformidade com o abordado na fundamentação teórica, ser objetivo é se ater ao necessário, dizer diretamente o que o usuário precisa, sem apresentar-lhe dados inúteis. A divulgação apresentada em restos a pagar e despesa executada não se fixou somente ao que o usuário precisava, mas divulgou valores que não correspondem com a realidade, razão pela qual a objetividade também foi comprometida nessa divulgação.

Percebe-se, igualmente, que a confiabilidade foi, gravemente, comprometida, tendo em vistas que os resultados acima demonstraram uma informação com vieses e erros, que tornam a informação incapaz de representar fielmente a realidade patrimonial.

Da forma como têm sido dispostos os dados de restos a pagar e despesa executada, não é possível aos usuários comparar informações ao longo do tempo, uma vez que a informação na maioria das vezes apresenta um viés entre o que foi divulgado e o que será confirmado no ano seguinte após o cancelamento. Desse modo, a comparabilidade também restou comprometida, nos anos e quase totalidade das funções sob análise.

Não foram apresentadas considerações sobre os princípios da entidade, continuidade, registro pelo valor original, atualização monetária e prudência, bem como sobre a

compreensibilidade, por não ter sido possível verificar o seu comprometimento, a partir da fundamentação teórica utilizada e dos dados obtidos.

## 5 Conclusão

Este trabalho tratou do tema Análise da Transparência na Divulgação de Restos a Pagar pelo Governo Federal. Para tanto, foi estabelecido um objetivo geral, com o propósito de nortear o estudo: Analisar a divulgação de Restos a Pagar, pelo Governo Federal, nos exercícios de 2002 a 2006, à luz da interpretação doutrinária inerente à transparência de informações contábeis.

Esse objetivo geral foi desmembrado em três objetivos específicos, com vistas a permitir que esse objetivo geral fosse alcançado, bem como para viabilizar a aplicação dele – objetivo geral – as particularidades da análise de restos a pagar.

Neste capítulo destinado às considerações finais, esses objetivos específicos serão retomados de forma a elucidar as conclusões a que se chegou acerca de cada um deles, bem como confirmar o cumprimento do objetivo geral de pesquisa.

### 5.1 Considerações sobre o objetivo específico 1

Nesta seção, será demonstrado como foi resolvido o primeiro objetivo específico deste trabalho de pesquisa, qual seja: Identificar os requisitos contábeis necessários à produção de informação transparente.

Os requisitos para produção de informação contábil transparente foram apresentados no capítulo 2 deste trabalho, intitulado fundamentação teórica. Nesse capítulo foi elaborada uma matriz de transparência, ou seja, um molde acerca dos requisitos necessários à produção de informação contábil transparente. Essa matriz sintetiza informação contábil transparente da seguinte forma: A informação proveniente de um processo contábil, realizado por meio do reconhecimento, mensuração e evidenciação, respeitando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, sem perder de vista o usuário da informação, suas necessidades e limitações, ajudando este, na tomada de decisão por apresentar conteúdo relevante, objetivo, confiável, compreensível e comparável.

## **5.2 Considerações sobre o objetivo específico 2**

Nesta seção, será demonstrado como foi resolvido o segundo objetivo específico deste trabalho, a saber: Averiguar a existência de cancelamento de Restos a Pagar e seus respectivos efeitos, tanto nas contas de Restos a Pagar quanto de Despesa Executada.

No capítulo 4, análise de resultados, foi apresentada a composição de restos a pagar, incluindo a comprovação da existência do seu cancelamento, e apresentado seus efeitos tanto nas contas de restos a pagar, quanto de despesa executada. Toda essa análise foi feita tendo por base a classificação funcional da despesa e resultou numa avaliação de comprometimento da transparência variando de nula a plena.

## **5.3 Considerações sobre o objetivo específico 3**

Nesta seção, será demonstrado como foi resolvido o segundo objetivo específico deste trabalho, a saber: Examinar os achados da pesquisa, a luz da teoria concernente, de modo a apontar possíveis falhas relacionadas à matriz de transparência.

No capítulo 4, “análise dos resultados”, foi destinado o item 4.2.1.3 à verificação do cumprimento pressupostos da matriz de transparência. Dessa análise, ficou configurado o comprometimento da transparência nos seguintes requisitos previstos naquela matriz: reconhecimento, mensuração, evidenciação, Princípio da Competência e da Oportunidade, usuário da informação, relevância, objetividade, confiabilidade e comparabilidade.

## **5.4 Considerações finais**

A análise procedida ao longo deste estudo, para averiguação dos objetivos específicos deste trabalho permitiu, ao mesmo tempo, cumprir com o objetivo geral e responder ao problema de pesquisa: A divulgação de Restos a Pagar, pelo Governo Federal, no exercício de 2002 a 2006, foi apresentada de forma transparente?

Ante tudo que fora exposto, é possível concluir que a divulgação de Restos a Pagar, pelo Governo Federal, no exercício de 2002 a 2006, não foi apresentada de forma

transparente, para efeito dos parâmetros estabelecidos nesta pesquisa, tendo em vista o comprometimento dos seguintes pressupostos da matriz de transparência da informação contábil: reconhecimento, mensuração, evidenciação, Princípio da Competência e da Oportunidade, usuário da informação, relevância, objetividade, confiabilidade e comparabilidade.

### **5.5 Sugestões para estudos futuros**

Diante das considerações acima despendidas, fica o sentimento de que esse mesmo conceito de transparência, utilizado para análise de restos a pagar, pode ser aproveitado para análise de outras contas e divulgações presentes na contabilidade pública.

Além disso, não foi possível verificar a existência ou não de gerenciamento de resultados por parte do Governo Federal, a partir da inscrição de valores em Restos a Pagar, com conhecimento prévio do seu cancelamento, somente para divulgar execução de despesa ou realização de investimentos em áreas de interesse político.

Essas questões/ sugestões são apenas algumas das tantas oportunidades de contribuição, que podem ser levadas à diante pela comunidade pesquisadora na área de contabilidade pública. Espera-se que exista continuidade do presente trabalho, de modo a esclarecer as questões aqui propostas e a proporcionar o desenvolvimento científico no ramo da contabilidade destinado às contas públicas.

## 6 Referências

ALBUQUERQUE, Claudiano Manoel de; MEDEIROS, Márcio Bastos; SILVA, Paulo Henrique Feijó da. **Gestão de Finanças Públicas**. Brasília, 2006.

ARAÚJO, Inaldo da paixão Santos. **Redescobrimo a Contabilidade Governamental: uma mudança de paradigmas para uma melhor transparência**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

ARAÚJO, Inaldo da paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade Pública: da teoria à prática**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monofiguras em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 5 de janeiro de 2007.

\_\_\_\_\_. **Decreto n. 93.872**, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D93872.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm). Acesso em: 5 de janeiro de 2007.

\_\_\_\_\_. **Decreto n. 5.482**, de 30 de junho de 2005. Dispõe sobre a divulgação de dados pelos órgãos e entidades da administração pública federal, por meio da Rede Mundial de Computadores – Internet. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2005/Decreto/D5482.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Decreto/D5482.htm). Acesso em: 14 de setembro de 2007.

\_\_\_\_\_. Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. **Balanco Geral da União**. Brasília: CGU, 2005.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 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. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm). Acesso em: 5 de janeiro de 2007.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm). Acesso em: 5 de Janeiro de 2007.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. **Código de Boas Práticas em Transparência Fiscal: Declaração Sobre os Princípios**. Disponível em <http://www.fazenda.gov.br/ucp/pnafe/cst/arquivos/FMI-tran-fiscal.doc>. Acesso em: 1 de janeiro de 2007.

\_\_\_\_\_. Ministério de Estado Orçamento e Gestão. **Portaria n.º 42**, de 15 de abril de 1999. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e §

2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Contabilidade Pública no Governo Federal**. São Paulo: Atlas, 2004.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Aprova a NBCT 1 – estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis.. **Resolução CFC n.º 1.121** de 28 de março de 2008. Disponível em: <http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=rescfc1121nbct01#nbct01>. Acesso em: 23 de agosto de 2008.

\_\_\_\_\_. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC). **Resolução CFC n. 750** de 29 de dezembro de 1993. Disponível em: [http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes\\_cfc/RES\\_750.DOC](http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes_cfc/RES_750.DOC). Acesso em: 15 de dezembro de 2006.

\_\_\_\_\_. Aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. **Resolução CFC n. 774** de 16 de dezembro de 1994. Disponível em: [http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes\\_cfc/RES\\_774.DOC](http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes_cfc/RES_774.DOC). Acesso em: 10 de dezembro de 2006.

\_\_\_\_\_. NBC T 16 – Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público. Disponível em: [http://www.cfc.org.br/uparq/NBCT16\\_5.pdf](http://www.cfc.org.br/uparq/NBCT16_5.pdf). Acessado em 22 de agosto de 2008.

DEMO, Pedro. **Metodologia do Conhecimento Científico**. São Paulo: Atlas, 2000.

ECO, Umberto. **Como se faz uma tese**. 16. ed. São Paulo: Perspectiva, 2001.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. 3. ed. Curitiba: Positivo, 2004.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOODMAN, K.S. *The psychology of Second Language Learning*, Cambridge: Cambridge University Press, 1971.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BRENDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. Tradução: Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: Aplicável às Demais Sociedades**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

KERLINGER, Fred Nichols. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual**. São Paulo: EPU, EDUSP, 1980.



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

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade: Uma Nova Abordagem**. São Paulo: Atlas, 2005.

MACHADO JR., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4320: Comentada**. 31. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do Trabalho Científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Vinícios Aversari. **Contribuição à Avaliação do Goodwill: Depósito Estáveis, Um Ativo Intangível**. São Paulo: USP, 2002. Dissertação (mestrado em Controladoria e Contabilidade), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2002.

MARTINS JÚNIOR, Wallace Paiva. **Transparência Administrativa: publicidade, motivação e participação popular**. São Paulo: Saraiva, 2004.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada à Administração Pública**. 6. ed. Brasília: VESTCON, 2005.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria**. São Paulo: Atlas, 1993.

NEVES, Aécio. Democracia e Informação. Brasília/ Distrito Federal/ Brasil, Revista Tema, Ano XXV, nº153, janeiro – fevereiro.

PADOVESE, Clóvis Luís. **Sistemas de Informações Contábeis: Fundamentos e Análise**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PEDERIVA, João Henrique. **Accountability, Constituição e Contabilidade**. Brasília, Revista de Informação Legislativa, ano 35, nº 140, outubro-dezembro, 1998.

PEREIRA, Júlio César Rodríguez. **Análise de dados qualitativos: estratégias metodológicas para as ciências da saúde, humanas e sociais**. 2. ed. São Paulo: Edusp, 1999.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ROMNEY, M.B.; STEINBART, P. J. **Accounting Information Systems**. 8th ed. New Jersey: Prentice Hall, 2000.

SÁ, Antônio Lopes de. **Dicionário de Contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro. **Metodologia Aplicada à Contabilidade: Orientações de Estudos, Projetos, Artigos, Relatórios, Monografias, Dissertações e Teses**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio. **Balço Social: Uma Abordagem da Transparência e da Responsabilidade Pública das Organizações**. São Paulo: Atlas, 2006.

## 7 Bibliografia Consultada

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2005.

BARBALHO, Célia Regina Simonetti; MORAES, Suely Oliveira. **Guia para Normatização de Relatórios Técnicos Científicos: Versão Final**. Manaus: EdUA, 2003.

FURASTÉ, Pedro Augusto. **Normas Técnicas para o Trabalho Científico: Elaboração e Formatação**. 14. ed. Porto Alegre: s.n., 2006.

JUNIOR, Gabriel Dezen. **Curso Completo de Direito Constitucional**. 9.ed. Brasília: Vestcon, 2005.

LAVILLE, Christian; DIONNE, Jean. **A Construção do Saber: Manual de Metodologia da Pesquisa em Ciências Humanas**. Porto Alegre: Artes Médicas Sul Ltda, 1999.

MINAYO, Maria Cecília de Souza, et al. **Pesquisa Social: Teoria, Método e Criatividade**. 20. ed. Petrópolis: Vozes, 2002.

PINHEIRO, Fábio Araújo. **O Postulado do Usuário: Incentivo ao Desenvolvimento da Teoria da Contabilidade e do Contabilista**. São Paulo, Caderno de Estudos, FIPECAFI, V.9, n° 16, p. 59-65, julho-dezembro de 2007.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade Pública: Uma Abordagem da Administração Financeira Pública**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

POPPER, Karl Raimund. **A lógica da Pesquisa Científica**. São Paulo: Cultrix, 1993.

RICHARDSON, Roberto Jarry, et al. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SPECK, Bruno Wilhelm. **Caminhos da Transparência**. Campinas, SP: UNICAMP, 2002.