

ORÇAMENTO E PLANEJAMENTO PÚBLICO

Antonio de Oliveira

(Normas do Planejamento Público – PPA – LDO - LOA)

Uma visão panorâmica do Ciclo Orçamentário visando o reconhecimento dos mecanismos e normas do Planejamento Governamental como apoio às decisões do Poder Legislativo Municipal

CICLO ORÇAMENTÁRIO

Antes de se tratar sobre o Ciclo Orçamentário e sua importância no que tange às normas do planejamento público, juntamente com a Contabilidade, é relevante discorrer sobre o que se entende por Orçamento Público, e esclarecer sobre os demais ciclos que ocorrem na Administração Pública, quais sejam o Ciclo Operacional e o Ciclo Financeiro.

1. Orçamento Público

O orçamento público apresenta-se como um instrumento para assegurar informações sobre políticas e programas de ação o qual possibilita o controle gerencial entre os sistemas de planejamento e de finanças.

Piscitelli et al. (2002, p. 40) assim conceitua orçamento público:

“a ação planejada do Estado quer na manutenção de suas atividades, quer na execução de seus projetos, materializa-se através de orçamento público, que é o instrumento de que dispõe o Poder Público (em qualquer de suas esferas) para expressar, em determinado período, seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados”.

O orçamento público revela-se um importante elo entre o planejamento e finanças à medida que torna possível o acompanhamento e a execução dos planos mediante a verificação da disponibilidade de recursos financeiros.

Slomski (2001, p. 214) define orçamento público como

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

Desta forma, orçamento público é uma lei que contém a estimativa da receita e a fixação da despesa para um exercício, tendo como base de sua elaboração o plano diretor, o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e o plano de governo.

Giacomoni (2003) relata que a Constituinte de 1823 foi precursora das primeiras exigências no sentido da elaboração de orçamentos formais pelas instituições imperiais e que alguns autores sustentam a origem da planificação financeira do Brasil a partir de 1827.

É considerado o primeiro orçamento no Brasil, segundo Giacomoni (2003), aquele que, aprovado pelo Decreto Legislativo de 15/12/1830, previa a receita e fixava a despesa das províncias para o exercício de 1831. O autor continua lembrando que, com o advento da Constituição de 1891, a repartição de competências sobre matéria orçamentária foi modificada, passando a elaboração do orçamento a ser função privativa do Congresso Nacional. A fim de cumprir o mandamento da Carta Magna, o Senado e a Câmara dos Deputados resolveram decidir a quem incumbiria a iniciativa. A Câmara dos Deputados assumiu a iniciativa, embora, na prática, a lei orçamentária fosse elaborada pelo Poder Executivo no gabinete do Ministro da Fazenda.

Com a Constituição de 1934, o orçamento assumiu posição de relevo. A competência para a elaboração passou a ser do Poder Executivo, e as Casas Legislativas passaram a votá-lo e a tomar as contas do Executivo com o auxílio do Tribunal de Contas.

Com a promulgação da Constituição de 1946, foram consagrados certos princípios básicos, como unidade, universalidade, exclusividade e especialização. Foi, também, a partir dessa Constituição que o papel do Tribunal de Contas assumiu uma postura mais definida (GIACOMONI, 2003).

A Constituição de 1988 deixou a cargo do Executivo a missão de planejar a distribuição dos recursos financeiros do país, cabendo ao Legislativo o poder, inicialmente restrito, de emendá-lo na forma do art. 166, § 3º.

Foi prestigiado na nova Carta Maior, o papel da Comissão Mista de Orçamentos, cabendo a ela emitir parecer sobre os aspectos relevantes do processo orçamentário desde os seus projetos de leis até os planejamentos setoriais previstos na Constituição Federal (art. 166, §§ 1º e 2º).

Com este pano de fundo, entende-se que a política orçamentária do Governo, para ser atual, deve basear-se em uma melhor compreensão de suas verdadeiras responsabilidades num mundo e cenários em constantes modernizações.

Não se pode, apropriadamente, chamar de orçamento qualquer documento que estabeleça um plano completo de despesas propostas para um período definido, mas que não equilibre essas despesas com os meios estimados para o seu financiamento, ou seja, com a receita pública do Governo. Este é o principal valor do orçamento: explicitar um quadro completo das finanças do Governo. O orçamento deve ser estabelecido e sumariado de modo a tornar este quadro perfeitamente claro para os cidadãos/contribuintes.

Portanto, a informação orçamentária deve ser ampla e precisa. Este é o fundamento sobre o qual se ergue o plano orçamentário. A informação orçamentária deve ser precisa e fidedigna. Deve ser, também, de tal natureza que indique claramente o raio de ação de trabalho e os resultados pretendidos (e os alcançados quando da execução) das diversas atividades do governo.

Assim, seu fito é apresentar, de forma sumária, os fatos necessários, tanto para formular a política do governo, como para providenciar auxílio financeiro, pois um ato de dotação que segue um orçamento é uma concessão em dinheiro do Poder Legislativo ao Poder Executivo.

Segundo Silva (2003), são três os tipos de orçamentos:

- *Legislativo*: é o orçamento cuja elaboração, votação e aprovação, é da competência do Legislativo, cabendo o Executivo a sua execução. Este tipo é usado em países parlamentaristas;
- *Executivo*: é o orçamento cuja elaboração, aprovação, execução e controle é de competência do Executivo. É utilizado em países onde impera o poder absoluto;
- *Misto*: é o orçamento elaborado e executado pelo Executivo, cabendo ao Legislativo a sua votação, emendas e controle. Este tipo é utilizado pelos países em que as funções legislativas são exercidas pelo Congresso ou Parlamento, sendo sancionados pelo Chefe do Poder Executivo. Este é o tipo utilizado no Brasil.

Conjugando-se o Capítulo I do Título I e os capítulos I e II do Título II da Lei nº 4.320/64, que tratam do conteúdo e forma da proposta orçamentária, pode-se definir o orçamento como um plano de trabalho governamental expresso em termos monetários, o qual evidencia as políticas econômica, financeira e social do Governo. Apresenta os propósitos e objetivos dos serviços públicos e ainda explicita as formas de medir o desempenho e as realizações para o período em questão. Na elaboração, devem ser observados os princípios de unidade, universalidade, anualidade, especificação, transparência, entre outros.

Convém registrar, que o orçamento público, tecnicamente denominado de orçamento-programa, é uma técnica de grande valia, pois propicia mecanismos de avaliação de desempenho nos programas, projetos e atividades, colaborando nas atividades de controle interno e externo, e principalmente por facilitar a orientação do administrador público, no estabelecimento de metas.

2. Ciclo

Entende-se por ciclo uma “*série de fenômenos que se sucedem numa determinada ordem*”, ou um “*ritmo de sucessão ou repetição de um fenômeno*” ou, ainda, um “*período ou revolução ao fim dos quais se devem repetir, na mesma ordem, os fatos observados*” (DICIONÁRIO AURÉLIO, 1999).

2.1 Ciclo operacional

Quando o município relaciona-se com outros agentes, determina um ciclo. “*A interação e a continuidade do conjunto de relações com os vários agentes formam o ciclo operacional*” (MATIAS, 2000, p. 31).

Para Lunkes o ciclo orçamentário na iniciativa privada é:

“*Planejamento do desempenho da empresa como um todo, assim como as respectivas subunidades. Todos os gestores concordam com o que é esperado deles; estabelecimento de um parâmetro de referência, isto é, um conjunto de expectativas específicas com relação às quais os resultados reais possam ser comparados; análise das variações dos planos, seguida, se necessário, das respectivas ações corretivas; replanejamento, levando em consideração o feedback e a mudança das condições*” (HORNGREN, FOSTER E DATAR, 1997, pg. 125 apud LUNKES, 2003, p.41).

Segundo Matias (2000, p. 28), o ciclo operacional no setor público

“*compreende todos os processos e relações que permitem que a organização realize suas atividades. É o conjunto de procedimentos pelo qual a organização cumpre sua missão*”. No caso da administração pública, o ciclo operacional “*é a seqüência de processos pelos quais os bens e serviços são disponibilizados para a comunidade, incluindo-se nele, as próprias normas de relacionamento*” (MATIAS, 2000, p. 28 e 29).

Matias (2000) classifica o ciclo operacional em três fases: captação de recursos, produção de bens e serviços e pagamento dos agentes.

A captação de recursos realiza-se junto às fontes de recursos. Segundo sua natureza, os recursos podem ser financeiros (captados em entidades financeiras ou provenientes de tributos, expressos em valores monetários), humanos (mão-de-obra integrada e contratações) e materiais e serviços em geral.

Produção de bens e serviços é o conjunto das diversas atividades realizadas pelos diversos órgãos públicos para a satisfação das necessidades coletivas. Os pagamentos dos agentes representam a contrapartida da administração pública aos vários agentes com que se relaciona.

Infere-se, portanto, que o ciclo operacional é atividade da administração pública orientada para a obtenção de recursos e o emprego dos meios materiais e serviços visando à realização dos serviços públicos.

2.2 Ciclo financeiro

O ciclo financeiro é repercussão direta do ciclo operacional. O ciclo operacional, como já definido, envolve todas as relações. Já o ciclo financeiro inclui apenas as relações que impliquem recursos financeiros. O ciclo financeiro, assim, inicia-se por ocasião da captação de recursos, posto que, ao realizar a captação, cria as respectivas obrigações para o ente público. A captação de recursos, em função da forma, pode ser assim classificada (MATIAS, 2000):

- a) tributos próprios, originários da competência do Município em instituir e cobrar, tais como, os impostos, as taxas e as contribuições;
- b) transferências, que são os recursos oriundos das esferas federal e estadual e;
- c) captações financeiras, que são os recursos captados pelo Município junto a instituições diversas.

Assim, a administração pública, subsidiada pela contabilidade, deve desenvolver mecanismos que auxiliem a realização do ciclo financeiro sem sobressaltos e precaver-se em relação a eventos inesperados que impossibilitem, a curto, médio ou longo prazo, o equilíbrio financeiro preconizado na LC nº 101/00.

2.3 Ciclo orçamentário

O ciclo orçamentário é composto das fases em que ocorrem atividades de elaboração e execução do orçamento público e das quais a contabilidade participa com fornecimento de informações e evidenciação de resultados.

Giacomoni (2002, p.192) trata o processo orçamentário como sinônimo de ciclo orçamentário, quando diz que o processo orçamentário identifica as principais etapas do orçamento: “*elaboração da proposta orçamentária; discussão, votação e aprovação da lei orçamentária; execução orçamentária; e controle da execução orçamentária*”. A forma de divisão do ciclo orçamentário nessas quatro etapas também é corroborada por Slomski (2001).

Sob a ótica de Lima e Castro (2003, p.18), o ciclo orçamentário “*corresponde ao período de tempo em que se processam as atividades típicas do orçamento público, desde sua concepção até sua apreciação final*”.

Para Silva (2003), o ciclo orçamentário se refere ao período no qual ocorrem as atividades inerentes ao processo orçamentário, que pode ser definido como uma seqüência de etapas que se repetem em períodos preestabelecidos, nos quais os orçamentos públicos são planejados, elaborados, votados, executados, acompanhados e, finalmente, apresentados à prestação de contas.

Inferre-se que o ciclo orçamentário são as fases de ocorrência do orçamento público no qual se estabelece o planejamento do desempenho da entidade na sua totalidade, assim como das respectivas subunidades. Todos os gestores (secretários e presidentes dos órgãos municipais) concordam com a programação e com o que é esperado deles. Para isso, utilizam parâmetros de referência, isto é, um conjunto de expectativas específicas com relação às quais os resultados possam ser comparados e analisados as variações para, em seguida, se necessário, implantar as respectivas ações corretivas.

As fases do ciclo orçamentário, na prática, consubstanciam-se em: planejamento público; elaboração do orçamento público; estudo e aprovação do orçamento público; execução orçamentária; controle da execução orçamentária e; prestação das contas públicas.

Para uma melhor visualização e entendimento sobre o que será discorrido neste trabalho, apresentamos a seguir o gráfico da metodologia do Ciclo Orçamentário.



Fonte: do autor

a) Planejamento público – primeira fase

Planejar, segundo o Dicionário Brasileiro Globo (1996), significa planejar; fazer o plano; projetar; tencionar; conjecturar.

O planejamento pode ser entendido como um exercício sistemático da antecipação. É um exercício sistemático, pois o planejamento deve pertencer a um processo contínuo, devendo ser realizado e aplicado por meio de técnicas e métodos adequados. Segundo Piscitelli et al. (2002, p. 52), “o processo de elaboração e discussão da proposta orçamentária desenvolve-se praticamente durante todo o ano, a fim de permitir que o orçamento seja executado a partir do início do exercício financeiro seguinte”.

É um exercício de antecipação, pois o planejamento é voltado para o futuro, buscando antecipá-lo e antevê-lo de modo a permitir a realização de ações que alterem ou a organização ou o próprio ambiente. De acordo com Silva (2003, p. 33),

“O planejamento deve ser anterior à realização das ações de governo, sendo entendido como um processo racional para se definir objetivos, determinar os meios para alcançá-los, e deve obedecer às seguintes características: diagnóstico da situação existente; identificação das necessidades de bens e serviços; definição clara dos objetivos para a ação; discriminação e quantificação de metas e seus custos; avaliação dos resultados obtidos; e estar integrado com os demais instrumentos de planejamento”.

O planejamento é inerente à atividade administrativa. No Brasil, há muito está dentre os princípios legais que estruturaram a reforma administrativa com o advento do Decreto-Lei nº 200, publicado em 25 de fevereiro de 1967. A partir daí, o orçamento, a gestão e os recursos públicos passaram a estar harmonizados e integrados entre si, visando à supressão das necessidades coletivas e ao desenvolvimento socioeconômico do país.

Os programas de governo devem, portanto, iniciarem a partir da verificação das necessidades do município e, necessariamente, contemplando, em parceria, as necessidades dos municípios limítrofes. Nessa verificação, deverá haver a quantificação financeira de metas e objetivos por períodos de tempo, visando assegurar a continuidade dos programas independentemente de períodos de governo e de ideologia partidária.

Atualmente, o Chefe do Poder Executivo dispõe de, aproximadamente, um ano para elaborar o plano plurianual. Assim, no primeiro ano de seu mandato, fica limitado ao planejado por seu antecessor, gerindo, pelo menos teoricamente, um plano que não corresponde por inteiro ao que foi validado quando da sua aprovação na eleição. Por isso, a tarefa de planejar e comandar o destino de um município impõe a exigência de que o candidato conheça as realidades sociais, orçamentárias e financeiras do município de sua pretensão.

O cumprimento dessa exigência, por certo, anula as aspirações de “amadores”, expressão usada por Castor (2000), incapazes de dispor de equipe apta, para, com discernimento e postura ética, reunir e gerir os recursos que estarão à sua disposição, objetivando o desenvolvimento para o atendimento do bem comum.

O planejamento público possui três níveis de abrangência, definidos com base no período de tempo considerado: o estratégico, o tático e o operacional.

Planejamento Estratégico: planejamento de longo prazo, em que são analisadas as grandes tendências, a missão e as diretrizes para um horizonte de 10 anos ou mais. Esse planejamento se verifica, em âmbito municipal, pelo Plano Diretor. Segundo a Constituição Federal – art. 174, § 1º; art. 182 e seus §§ – e a Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001, denominada “O Estatuto da Cidade”, o Plano Diretor é o instrumento básico da política de desenvolvimento e expansão urbana. Tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e da propriedade urbana. Estabelece as prioridades nas realizações do Município, conduz e ordena o pleno crescimento da cidade, disciplina e controla as atividades urbanas em benefício do bem-estar social;

Planejamento Tático: planejamento de médio prazo em que são verificadas as tendências secundárias, os objetivos e políticas das unidades administrativas e as ações corretivas para um horizonte (mínimo) de quatro anos. Esse planejamento se verifica por meio do Plano Plurianual (PPA). Segundo o inciso I do art. 165 da Constituição Federal de 1988, o Plano Plurianual é um plano de médio prazo (quatro anos – elaborado no primeiro ano de mandato para aplicação nos três anos restantes da gestão e um ano da gestão seguinte), por meio do qual se estabelecem, de forma regionalizada, as metas, os objetivos e as diretrizes, definidos a partir das despesas de capital e de outras delas decorrentes.

Também deve constar do Plano Plurianual a previsão de despesas dos programas de duração continuada (caracteriza-se como contínua aquela que se executa por período superior a dois exercícios – art. 17, mais as regras dos artigos 15, 31 e 44 da LC nº 101/00). Trata, portanto, de orientação à ação governamental obedecendo aos princípios da regionalização da economia, da definição de diretrizes para a elaboração e execução da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e do Orçamento Público;

Objetivos do Plano Plurianual

- Definir a orientação estratégica do governo, metas, prioridades e resultados esperados;
- Organizar as ações em programas;
- Estabelecer relação entre os Programas e a orientação estratégica de governo;
- Nortear a alocação de recursos nos orçamentos anuais;
- Definir responsabilidades para o gerenciamento e monitoramento dos programas – avaliar resultados obtidos;
- Integrar ações desenvolvidas pela União, Estado e Município;
- Estimular parcerias público-privadas (fontes de recursos);
- Dar transparência à aplicação dos recursos e resultados obtidos.

Planejamento Operacional: planejamento de curto prazo (um ano), em que são definidas as ações a serem implementadas e que culminarão com a execução dos objetivos. Segundo os incisos II e III, §§ 2º e 5º do art. 165 da

Constituição Federal, e o capítulo II da LC nº 101/00, esse planejamento se verifica via Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e na Lei de Orçamento Anual (LOA). Deve conter as diretrizes, as políticas, os planos de ação e respectivos valores que cada unidade administrativa deve realizar no prazo de um ano.

Acrescente-se também aos instrumentos de planejamento, a Programação Financeira e Cronograma Mensal de Desembolso preconizado na Lei nº 4.320/64 artigos 47 a 50 e atualizado pela LC 101/00 artigos 8; 9 e; 13.

A LDO é um instrumento norteador da elaboração e da execução do orçamento, isto é, contém os objetivos (metas e prioridades) e metodologias da elaboração da proposta orçamentária. Considerando que o principal fundamento da administração pública é a satisfação das necessidades públicas buscando o equilíbrio entre a receita e a despesa, a LDO também evidenciará o controle de custos e a avaliação dos resultados dos programas contemplados com recursos do orçamento, como também imporá exigências para transferências de recursos a outras entidades públicas ou privadas.

A LDO compreenderá, também, o Anexo de Metas Fiscais no qual serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois exercícios seguintes, e o Anexo de Riscos Fiscais, no qual são apresentados e avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem (art.4º LFR). Disporá, ainda, sobre alterações na legislação tributária e sobre a limitação de empenhos.

A LDO compreenderá, portanto, em seu detalhamento, em resumo:

- As metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente;
- Orientações para elaboração da lei orçamentária anual;
- As disposições relativas às despesas do município com pessoal e encargos sociais;
- A organização e a estrutura dos orçamentos;
- As disposições sobre as alterações na Legislação Tributária do Município;
- As disposições sobre o equilíbrio entre receitas e despesas;
- As disposições sobre o critério e forma de limitação de empenhos;
- As normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com os recursos dos orçamentos;
- Os demonstrativos de Metas Fiscais e de Riscos Fiscais;
- As disposições gerais.

O projeto de lei da LDO ao ser encaminhado ao Poder Legislativo deverá conter como anexo, entre outros, os seguintes documentos:

- Anexo das Metas e Prioridades;
- Anexo de Metas Fiscais;
- Anexo de Riscos Fiscais.

Anexo das metas e prioridades

São informações relevantes deste anexo: os objetivos esperados em cada programa de governo; as ações necessárias para a realização dos objetivos, e os recursos necessários para a conclusão das metas físicas planejadas.

Estas informações deverão estar classificadas de acordo com a classificação institucional e funcional-programática, sendo este o vínculo necessário para a programação das ações de governo.

Anexo de metas fiscais

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

Este anexo é composto com as seguintes informações:

- Metas anuais de Receitas;
- Metas anuais de Despesas;
- Metas anuais de Resultados Nominal, Primário e Orçamentário;
- Metas anuais do Montante da Dívida para o exercício e dois seguintes;
- Avaliação do cumprimento das metas do ano anterior;
- Demonstrativo de metas anuais, com memória de cálculo e metodologia de cálculo, comparando com as metas fixadas nos três exercícios anteriores;
- Demonstrativo da evolução do Patrimônio Líquido nos últimos três exercícios, destacando a origem e aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;
- Demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de Receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

Estas informações são vitais para o estabelecimento de um Orçamento Realístico, resultado da consolidação das propostas parciais de cada órgão orçamentário.

As políticas de Gestão Tributária do Município deverão estar consubstanciadas em demonstrativos de cálculo, evidenciando o comportamento e alterações da carga tributária.

O Anexo de Metas Fiscais deve ser composto pelos seguintes demonstrativos:

- Demonstrativo 1 – Metas Anuais;
- Demonstrativo 2 – Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais do Exercício Anterior;
- Demonstrativo 3 – Metas Fiscais Atuais Comparadas com as Metas Fiscais Fixadas nos Três Exercícios Anteriores;
- Demonstrativo 4 – Evolução do Patrimônio Líquido;

- Demonstrativo 5 – Origem e Aplicação dos Recursos Obtidos com a Alienação de Ativos;
- Demonstrativo 6 – Avaliação da Situação Financeira e Atuarial do RPPS;
- Demonstrativo 7 – Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita;
- Demonstrativo 8 – Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado.

Anexo de riscos fiscais

“A Lei de Diretrizes Orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas informando as providências a serem tomadas caso se concretizem”. (Lei Complementar nº 101/00, art. 4º, § 3º).

Este anexo é composto das seguintes informações:

- Avaliação dos Passivos contingentes (ações judiciais cuja decisão possa ser desfavorável ao ente público) e outros riscos capazes de afetar as contas públicas da entidade e, por conseguinte, do Município, informando as providências, caso se concretizem;
- Avaliação de impactos decorrentes de aumento de despesas com pessoal por força de possível decisão desfavorável ao ente público;
- Outras informações pertinentes.

Desta forma, no estabelecimento de um Orçamento Realístico, será computado à percepção de futuros desajustes nas contas públicas e apontando os caminhos para solucioná-los, seja pela constituição de Reservas de Contingências ou através da redefinição das prioridades de governo.

Na LDO, devem ser destacados alguns pontos (para fins explicativos).

- Alocação e programação de recursos:
- As metas e as prioridades do Anexo de Metas e Prioridades terão precedência na alocação de recursos.
- Somente após adequadamente atendidos os projetos em andamento, o custeio administrativo e operacional (incluindo pessoal e encargos sociais), o pagamento de amortizações e encargos da dívida, a contrapartida de operações de créditos e convênios e contempladas as despesas de conservação do patrimônio público nos termos em que dispuser a LDO, é que poderão ser programados recursos para novos investimentos.
- Justificativas.

A fixação de despesas referente a um programa ou uma ação depende da qualidade da informação que justifique a sua inclusão na proposta orçamentária.

- Controle de custos.

A alocação de recursos deve ser de forma a proporcionar o controle de custos das ações e a avaliação dos resultados dos Programas de Governo.

- É vedada

A fixação de despesas sem a indicação de fonte de recursos;

A inclusão de recursos para subvenções sociais, ressalvadas àquelas destinadas as áreas de assistência social, saúde e educação;

A viabilização de execução de despesa sem comprovada disponibilidade orçamentária.

- Nos casos de recursos provenientes de convênios, estes só poderão ser incluídos, se comprovadamente efetivado até determinada data antes do envio ao Poder Legislativo.
- Limitação de empenho

Haverá limitação de empenho, no caso da realização da receita não se comportar em conformidade quanto ao cumprimento das metas de resultados primário ou nominal (9º LRF).

Importante também, que no projeto da LDO, haja um artigo com a priorização na determinação da programação da Receita Total do Município prevista nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social com o teor a seguir exemplificado:

- I - pessoal e encargos sociais;
- II - pagamento de amortizações e encargos da dívida;
- III - cumprimento dos princípios constitucionais com a saúde e com a educação básica, bem como a garantia no que se refere à criança, ao adolescente e ao jovem;
- IV - cumprimento do princípio constitucional com o Poder Legislativo;
- V - custeios administrativos e operacionais;
- VI - aporte local para as operações de crédito;
- VII - aporte local para os convênios firmados com o Estado e com a União;
- VIII - investimentos em andamento;
- IX - novos investimentos.

O art. 4º § 1º da LRF, preconiza a inserção na LDO, de informações sobre o Resultado Primário (RP) e Resultado Nominal (RN).

O Resultado Primário representa a diferença entre as receitas e as despesas primárias (não financeiras). Sua apuração fornece uma melhor avaliação do impacto da política fiscal em execução pelo ente da Federação. Superávits primários, que são direcionados para o pagamento de serviços da dívida, contribuem para a redução do estoque total da dívida líquida. Em contrapartida, déficits primários indicam a parcela do aumento da dívida, resultante do financiamento de gastos não financeiros que ultrapassam as receitas não financeiras.

Quanto ao Resultado Nominal, seu objetivo é medir a evolução da Dívida Fiscal Líquida. No exercício, o RN representa a diferença entre o Saldo da Dívida Fiscal Líquida acumulada até o final do bimestre de referência e o saldo em 31.12 do exercício anterior ao de referência.

O Saldo da Dívida Fiscal Líquida, esclarece-se, é encontrado resultante de seguinte equação: do total da Dívida Consolidada, deduz-se o valor líquido resultante dos valores entre as Disponibilidades de Caixa Bruta e Haveres Financeiros excluídos os valores de Restos a Pagar. À este, soma-se as Receitas de Privatização, deduzidos os Passivos Reconhecidos.

O Resultado Nominal é considerado como a Necessidade de Financiamento do Setor Público (NFSP). Este cálculo permite verificar se o ente necessitará ou não de empréstimos internos ou externos para fazer frente aos seus dispêndios.

A LDO tem, fundamentalmente, o papel de conectar e compatibilizar os objetivos e metas de longo (Plano Diretor) e médio (Plano Plurianual) prazo com os de curto prazo a serem materializados no orçamento anual, colocando-os em consonância. Sua finalidade é nortear a elaboração dos orçamentos anuais de forma a adequá-los às diretrizes e estratégias dos programas de governo, às metas e prioridades da administração pública.

Dos Prazos

Segundo os incisos I, II e III, do § 2º do artigo 35 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), os prazos para a elaboração do Plano Plurianual, da LDO e da LOA, são respectivamente:

I – O projeto do Plano Plurianual, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato subsequente, será encaminhado ao Poder Legislativo até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa.

II – O projeto de Lei de Diretrizes Orçamentária será encaminhada ao Poder Legislativo até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa.

III - O projeto de Lei Orçamentária será encaminhada ao Poder Legislativo até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa.

Sanções Pessoais

- O Prefeito que propor Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) que não contenha os riscos fiscais na forma da lei, perderá o mandato. (Decreto-Lei 201/1967, art. 4o, inciso VII).

- O Prefeito que não incluir no projeto de LOA o demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas fiscais, perderá o mandato. (Decreto-Lei 201, de 1967, art. 4o, inciso V).

- As infrações dos dispositivos da LRF serão punidas segundo o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); a Lei no 1.079, de 10 de abril de 1950; o Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967; a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992; a Lei 10.028, de 19 de outubro de 2000; a Lei Complementar 64, de 18 de maio de 1990, e demais normas da legislação pertinente. (LRF, art. 73)

b) Elaboração do orçamento público – segunda fase

Na iniciativa privada, o orçamento (universal) abrange todos os setores de atividades da empresa. É um programa/fim de ações administrativas. Ao mesmo tempo em que projeta o volume operacional para um período futuro, preconiza também, o desenvolvimento progressivo dos trabalhos internos para que as funções de formar receitas e realizar as despesas, observem os limites, especificações e resultados planejados. Este trabalho, quando da execução das previsões, facilita e orienta a ação administrativa e sugere um controle rigoroso na sua forma e no seu conteúdo (Campiglia, 1995, p. 291).

Para Campiglia (1995, p 291), tal proposição, sendo verdadeira para o conjunto das operações do período, “*o é também para cada operação individual e nisso reside o fundamento que possibilita a harmonia funcional do inteiro sistema econômico e financeiro da empresa, dinamizado para realizar os objetivos prefixados e perfeitamente definidos*”.

Assim, os responsáveis internos da administração da empresa, possuem o prévio conhecimento do que lhes cumpre fazer e devem agir em sincronia para o atendimento do que foi planejado. Por conseguinte, quaisquer desvios do que foi previsto, serão facilmente identificáveis e podem ser corrigidos, antes que efeitos mais graves possam interferir nas metas preestabelecidas.

No setor público, a elaboração do orçamento não é muito diferente. De acordo com Kohama (2000), deve ser em conformidade com o disposto na LDO, no Plano Plurianual (PPA), acrescentando-se que também deve ser considerado o contido no Plano Diretor, devendo compreender a fixação de objetivos concretos para o período considerado, bem como o cálculo dos recursos humanos, materiais e financeiros necessários à sua materialização e concretização.

O Orçamento é composto por uma tríade hierarquizada e interdependente, conforme o art. 165 da Constituição Federal: o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual.

A articulação entre esses três planos e a compatibilização com o Plano Diretor (art. 182, § 1º, CF/88), com a Lei Orgânica Municipal e com o Plano de Governo é regra essencial para a oportuna e correta administração dos recursos públicos.

O processo de elaboração da proposta orçamentária se desenvolve no âmbito das secretarias afins, tendo como principais as de Planejamento e de Finanças, e envolve um conjunto articulado de tarefas complexas e um cronograma gerencial e operacional com especificação de etapas, de produtos e da participação dos vários agentes, o que pressupõe a constante necessidade de tomada de decisões nos seus vários níveis.

Para nortear os trabalhos de elaboração, é importante se utilizar das seguintes premissas (MTO, 2015):

Orçamento visto como instrumento de viabilização do planejamento do Governo;

- Acompanhamento das despesas que constituem obrigações constitucionais e legais, nos termos do art. 9º, § 2º, da LRF;
- Ênfase na análise da finalidade do gasto da Administração Pública, transformando o orçamento em instrumento efetivo de programação, de modo a possibilitar a implantação da avaliação das ações;
- Atualização das projeções de receita e de execução das despesas e de elaboração da proposta orçamentária, com o intuito de se atingir as metas fiscais fixadas na LDO;
- Elaboração do projeto e execução da LOA, realizadas de modo a evidenciar a transparência da gestão fiscal, permitindo o amplo acesso da sociedade;
- Avaliação da execução orçamentária com o objetivo de subsidiar a elaboração da proposta orçamentária, com base em relatórios gerenciais, conferindo racionalidade ao processo;
- Ciclo orçamentário desenvolvido como processo contínuo de análise e decisão ao longo de todo o exercício.

Participação Popular

Fundamental observar, que a elaboração dos instrumentos de planejamento orçamentário deve ser precedida de audiência pública, conforme está preconizado ao art. 48 da LRF.

“Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante: (Redação dada pela Lei Complementar nº 131, de 2009).

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos; (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009).”

Uma audiência pública é uma reunião pública informal. Todos na comunidade são convidados a comparecer, dar suas opiniões, e ouvir as respostas de pessoas públicas. Nas comunidades heterogêneas de hoje, com grandes populações, geralmente, as audiências públicas são conduzidas por pessoas que podem influenciar os oficialmente eleitos em sua tomada de decisão ou dar a chance de sentir que suas vozes estão sendo ouvidas.

Não existem regras ou manuais para conduzir uma audiência pública. Se o comparecimento for grande e o objetivo for dar à maior quantidade de pessoas possível a oportunidade de falar, o grupo pode ser dividido em grupos de discussões menores. Todos os participantes ouvem a apresentação de abertura e então se agrupam para discutir os aspectos da apresentação. Cada grupo aponta alguém para resumir a discussão do grupo.

Previsão da Receita

A efetivação da previsão da receita implica planejar e estimar a arrecadação das receitas que constará na proposta orçamentária. Deve ser realizado em consonância com as normas técnicas e legais correlatas e, em especial, com a preconizada na LRF no art. 12:

“Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas”.

Outras informações sobre a receita, tais como sua classificação, serão analisadas no tópico “Execução Orçamentária”.

Fixação da despesa

A LC nº 101/00 condiciona a movimentação orçamentária à adequada previsão no Plano Plurianual e na LDO, como, por exemplo:

- a) as novas despesas provenientes da criação, expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental, sendo que o seu aumento deverá guardar coerência com o PPA e LDO, uma vez que o ordenador de despesa estará declarando essa compatibilidade (art. 16, II);
- b) limitação de empenhos (art. 4º I, “b”);
- c) repasses as autarquias, fundações e empresas dependentes e subvenções às entidades não-governamentais (art. 4º I, “f”);
- d) controle de custos, transparência e avaliação de resultados operacionais (art. 4º, I, “e”; art. 48);
- e) programação financeira (art. 8º);
- f) início de novos projetos (art. 45);
- g) custeio de atividades inerentes à União e ao Estado (art.62, I).

A proposta de orçamento é elaborada sob a forma de programas, segundo a Portaria nº 42/99 da Secretaria do Tesouro Nacional, além do respeito aos dispositivos da Lei nº 4.320/64, da LC nº 101/00 (LRF), da Lei nº 10.257/01 (Estatuto das Cidades) e da CRFB.

Entende-se por programa o instrumento de organização da ação governamental que visa à concretização dos objetivos pretendidos (orçamento-programa), sendo mensurado por indicadores estabelecidos no Plano Plurianual (art.2º, Portaria nº 42/99).

O orçamento-programa é uma modalidade de orçamento em que, do ponto de vista de sua apresentação, os recursos financeiros para cada unidade orçamentária vinculam-se direta ou indiretamente aos objetivos a serem alcançados (SILVA, 2003).

Segundo a Portaria nº 42/1999, STN, esses programas indicam projetos e atividades que são instrumentos de programação e envolvem um conjunto de operações para alcançar os objetivos estabelecidos. Aqueles são limitados no

tempo e resultam em produtos que concorrem para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação do governo. Estes são realizados de modo contínuo e permanente e resultam em produtos necessários à manutenção da ação de governo.

Na ação, que indica a prioridade da administração pública de acordo com o programa de governo, descreve-se a meta física, ou seja, as quantificações físicas da ação governamental, as quais devem ser fixadas de modo a coincidir com o exercício financeiro e propiciar a mensuração de produtos e resultados que a administração espera alcançar com as ações de governo.

No programa, deve constar a meta financeira, que é a quantificação de valores correntes em moeda nacional, necessários à realização da meta física, objetivando o atendimento do estabelecido no programa.

Principais objetivos desta visão.

- Vincular o programa à solução de uma demanda da sociedade;
- Dar transparência à sociedade da alocação dos recursos públicos;
- Assegurar que as ações de governo estejam alinhadas à orientação estratégica do Governo;
- Melhorar o desempenho gerencial da Administração Pública tendo como elemento básico, a definição de responsabilidade por custos e resultados;
- Criar condições para a melhoria contínua e mensurável da qualidade e produtividade dos bens e serviços públicos;
- Relacionar a execução física e financeira dos programas aos resultados obtidos.

Cumpra salientar que as despesas da proposta de Orçamento serão discriminadas por Função e Subfunção.

Por Função deve entender-se o maior nível de agregação das diversas áreas de despesas que competem ao âmbito público. Exemplo: Função Educação, representado na Portaria 42 pelo número “12”.

Por Subfunção deve entender-se a partição da função, visando agregar determinado subconjunto de despesas no âmbito público. Exemplo: Subfunção Ensino Fundamental, representado na citada Portaria pelo número “361”.

A leitura deste exemplo ficaria assim:

Função 12 – Educação

Subfunção 361 – Ensino Fundamental.

Importante lembrar que a compreensão do orçamento exige o conhecimento de sua estrutura e sua organização, implementadas por meio de um sistema de classificação estruturado. O propósito é atender às exigências de informação demandadas por todos os interessados nas questões de finanças públicas, como os poderes públicos, as organizações públicas e privadas e a sociedade em geral.

Na estrutura atual do orçamento público, as programações orçamentárias estão organizadas em *programas de trabalho*, que contêm informações qualitativas e quantitativas, sejam *físicas* ou *financeiras*, conforme segue (MTO, 2015):

PROGRAMAÇÃO QUALITATIVA

Blocos da Estrutura	Item da Estrutura	Pergunta a ser respondida
Classificação por Esfera	Esfera Orçamentária	Em qual Orçamento?
Classificação Institucional	Órgão U O	Quem faz?
Classificação Funcional	Função Subfunção	Em que área da despesa a ação governamental será realizada?
Estrutura Programática	Programa	Qual o tema da Política Pública?
Inform. principais do Progr.	Objetivo	O que será feito?
	Iniciativa	O que será entregue?
Inform. principais da Ação	Ação	Como fazer?
	Descrição	O que é feito?
	Finalidade	Para que é feito?
	Forma de Implement.	Como é feito?
	Etapas	Quais as fases?
	Produto	Qual o resultado?
	Unidade de Medida	Como mensurar?
Subtítulo	Onde é feito?	

PROGRAMAÇÃO QUANTITATIVA

Item da Estrutura	Pergunta a ser respondida
NATUREZA DA DESPESA	
Categoria Econômica da Despesa	Qual o efeito econômico da realização da despesa?
Grupo de Natureza de Despesa (GND)	Em qual classe de gasto será realizada a despesa?
Modalidade de Aplicação	Qual a estratégia para realização da despesa? Elemento de Despesa
Quais os insumos que se pretende utilizar ou adquirir?	
Identificador de Uso (IDUSO)	Os recursos utilizados são contrapartida?
Fonte de Recursos	De onde virão os recursos para realizar a despesa? Identific. de Doação e
de Op. Cred.	A que Op. de Créd. ou doação os recursos se relacionam?
Identificador de Resultado Primário	Como se classifica essa despesa em relação ao efeito sobre Resultado Primário?
Dotação	Quanto custa?

A exemplo da receita, outras informações sobre a despesa, serão analisadas no tópico “Execução Orçamentária”.

A proposta orçamentária, uma vez elaborada, deve ser encaminhada ao Poder Legislativo sob a forma de projeto de lei de orçamento para a sua apreciação e aprovação. A proposta, segundo a Lei nº 4.320/64 e a LC nº 101/00 (LRF), deve ser acompanhada, dentre outros documentos, de mensagem contendo uma exposição circunstanciada da atual situação econômica, financeira e social; especificação dos programas decompostos em estimativas de custos das obras e serviços a realizar; de demonstrativo do efeito sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia; de medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado; e justificações econômica, financeira, social e administrativa.

A Lei de Orçamento, por conseguinte, é o instrumento utilizado para a conseqüente materialização do conjunto de objetivos e ações que foram planejados durante a elaboração do Plano Diretor, do Plano Plurianual e da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

O orçamento público, portanto, é um programa de ações administrativas e abrange todos os setores de atividades do município. Ao mesmo tempo em que projeta o resultado social esperado para um período futuro, preconiza, também, o desenvolvimento progressivo dos trabalhos internos para que as funções de busca de recursos e realização de despesas observem os limites, especificações e equilíbrio fiscal planejados. O orçamento público igualmente facilita e orienta a ação administrativa e sugere um controle rigoroso na sua forma e no seu conteúdo.

Assim, os responsáveis internos da administração pública possuem o prévio conhecimento do que lhes cumpre fazer e devem agir em sincronia para o atendimento do que foi planejado em conjunto com a sociedade (§ único do art. 48 da LC nº 101/00). Por conseguinte, quaisquer desvios do que foi previsto serão identificáveis e podem ser corrigidos antes que efeitos mais graves possam interferir nas metas preestabelecidas.

Em resumo, os Instrumentos de Planejamento Público são:

- ✓ 1º - Plano Diretor - PD (estratégico)
- ✓ 2º - Plano Plurianual – PPA (tático)
- ✓ 3º - Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO (operacional)
- ✓ 4º - Lei Orçamentária Anual – LOA (operacional)
- ✓ 5º - Programação Financeira e o Cronograma de Execução Mensal de Desembolso – PFCMD ((operacional).

Para uma melhor compreensão, apresentamos a seguir a vinculação legal dos instrumentos de planejamento em comento:

c) Estudo e aprovação do orçamento público – ~~terceira fase~~

Esta fase trata da tramitação da proposta orçamentária sob a forma de projeto de lei do orçamento, no âmbito do Poder Legislativo (GIACOMONI, 2002).

O Poder Legislativo, que personifica a vontade do povo, extremamente limitado pelos regramentos constitucionais, é responsável pela avaliação e aprovação do Plano Diretor, do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Proposta de Orçamento (BRASIL, 1988).

O Poder Legislativo Municipal, é um dos poderes que mais se aproxima da comunidade. As Câmaras são compostas por vereadores eleitos pelo povo que deliberam sobre assuntos de interesse do Município. Os vereadores são os representantes da sociedade e devem ser os porta-vozes dos interesses locais. Dentre as funções da Câmara Municipal, é possível destacar:

- Legislativa: é a função preponderante da Câmara e resume-se na atividade de legislar, ou seja, os vereadores elaboram, discutem e analisam projetos que, após aprovados, se tornam leis municipais, que regulam a administração do Município e a conduta dos munícipes no que se refere aos interesses locais.

- Fiscalizadora: no papel de fiscalizar, a Câmara deve investigar se foram observados os princípios da legalidade, moralidade, conveniência, bem como os aspectos da economicidade, operacionalidade e legitimidade, a fim de garantir um governo íntegro, honesto e eficiente, que é o que a sociedade espera. Basicamente os Vereadores fiscalizam o trabalho do Poder Executivo acompanhando a execução e a observância das leis. Já os aspectos financeiros, contábeis e orçamentários são controlados e fiscalizados com o auxílio do Tribunal de Contas.

- Julgadora: a Câmara julga as contas do Município, observando se o Executivo está gastando corretamente o dinheiro que é arrecadado.

- Deliberativa: a Câmara organiza seus serviços administrativos, elabora seu Regimento Interno, além de empossar o prefeito e o vice-prefeito municipal.

Uma Câmara de Vereadores como Poder Legislativo é a garantia de liberdade de um povo porque os seus representantes são escolhidos e eleitos pelo voto popular. A Câmara Municipal é a célula da democracia.

O Poder Legislativo, como órgão deliberativo, embora não esteja em posição de saber os requisitos de serviços técnicos, em virtude do seu caráter representativo, é o que está mais apto a determinar questões de políticas que envolvam o gasto do dinheiro, isto é, decidir o que será e o que não será empreendido. Por conseguinte, um ato de destinação de dinheiro público deve ser resultado da mais cuidadosa consideração e análise dos dois Poderes.

Especificamente no caso do orçamento, o Poder Legislativo, por meio da Comissão de Orçamento e Finanças, procede à análise, propõe emendas, discute, elabora a redação final, aprova (decreta) a lei orçamentária e a devolve ao Poder Executivo. O Chefe do Poder Executivo, por sua vez, sanciona o projeto de lei aprovado pelo Poder Legislativo, caso concorde com o conteúdo e com os termos (GIACOMONI, 2002, p. 240).

Cabe esclarecer que o Orçamento, sendo uma lei, é formalizado, como as outras leis, pelos seguintes atos (SILVA, 2003):

- a) iniciativa, pelo Poder Executivo, da apresentação do projeto de lei orçamentária ao Poder Legislativo;
- b) discussão, que é a fase dos trabalhos do Legislativo de debate em plenário e subdivide-se em emendas, voto do relator, redação final e votação em plenário;
- c) decretação, pelo Poder Legislativo, que representa a resolução tomada pelo povo, por meio de seus representantes;
- d) veto, que é prerrogativa do titular do Poder Executivo, de vetar total ou parcialmente, caso não esteja de acordo.
- e) sanção, que é definida como aquiescência do Chefe do Poder Executivo;
- f) promulgação, pelo Executivo ou Legislativo, que é o atestado da existência de uma lei. Mostra que a lei é executável, mas ainda não é obrigatória; e
- g) publicação, que é o ato pelo qual é dado o conhecer que uma nova lei está em vigor.

Ao contrário da promulgação, que revela a executoriedade de uma lei, a publicação impõe a sua obrigatoriedade.

d) Execução orçamentária – quarta fase

No Brasil, para o setor público, o ano financeiro coincide com o ano civil (art. 34 da Lei nº 4.320/64).

Atendendo à imposição legal, os orçamentos anuais são executados no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano (GIACOMONI, 2002).

A execução do Orçamento pode ser definida como a atividade e procedimento desenvolvidos pela administração pública para concretizar as metas estabelecidas e aprovadas quando do planejamento e implica a mobilização de recursos humanos, materiais e financeiros (SILVA, 2003).

A execução orçamentária se verifica nos serviços de contabilidade, conforme comando legal da Lei 4.320/64, art. 85.

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

A NBC T 16.1 reforça essa assertiva quando trás que

“(…) A função social da Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve refletir, sistematicamente, o ciclo da administração pública para evidenciar informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social”

Logo após a promulgação e publicação da Lei de Orçamento e, com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará o quadro de cotas (despesas) e a programação financeira (receitas) que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar (art. 47 da Lei nº 4.320/64).

A cota tem por finalidade assegurar às unidades orçamentárias, em tempo útil, os recursos necessários e suficientes para melhor executar o seu programa anual de trabalho e manter, durante o exercício, o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada (art. 48 da Lei nº 4.320/64).

O referido artigo da Lei 4320/64, quanto ao equilíbrio traz o termo *“na medida do possível”* (...). A LRF, no entanto, com o § 1º do artigo 1º e o artigo 9º, praticamente altera a interpretação, quando preconiza “equilíbrio das contas públicas”.

A LC nº 101/00, no seu art. 8º, reforça este comando, quando determina que, em até 30 dias após a publicação do orçamento, o Poder Executivo deve estabelecer a programação e o cronograma de execução mensal de desembolso.

Segundo a LC nº 101/00, a cada bimestre, deve ser verificado o comportamento da receita que, se não realizada em conformidade com o estabelecido no Anexo de Metas Fiscais, será alvo da limitação de empenho, segundo os critérios fixados na LDO já devidamente conceituada.

Cabe esclarecer que, em audiência pública, ao final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o poder público demonstrará o cumprimento das metas fiscais em atenção à LC nº 101/00 (§ 4º do art.9º).

A execução orçamentária consubstancia-se em execução da receita e execução da despesa. No tocante à execução da receita, tem-se que receita é, genericamente, todo o ingresso ocorrido nos cofres públicos, seja em virtude de leis que conferem ao poder público o direito de arrecadar, seja em virtude de alguma finalidade específica, em que a arrecadação lhe pertença, seja o poder público, mero depositário (KOHAMA, 2000).

A receita quanto à natureza pode ser:

Receita Orçamentária, que corresponde à arrecadação de recursos financeiros autorizados pela Lei Orçamentária e que serão aplicados na realização dos gastos públicos e;

Receita Extra-orçamentária, que é o simples ingresso financeiro de caráter temporário, pertencente a terceiros, do qual o Estado é um simples depositários. Esses ingressos normalmente são restituídos no futuro (Silva, 2003).

E quanto à classificação econômica a receita pode ser:

Receita Corrente: é assim classificada a operação que se traduz em obtenção de recurso financeiro que se destine dentre outras, às aplicações de manutenção e funcionamento das atividades meio e fim (despesas correntes).

São *“as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes”* (§ 1º do art. 11 da Lei 4320/64).

Receita de Capital: é assim classificada a que resulta basicamente na constituição ou criação de bens de capital.

São *“as receitas provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão em espécie, de bens e direitos; de recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privados destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente”* (§ 2º do art.11 da Lei 4320/64).

A receita pode ser estudada por estágios. Estágios são etapas ou períodos evolutivos consubstanciados nas ações desenvolvidas pelos setores encarregados da previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento (SILVA 2003). Resumidamente, os estágios podem ser assim compreendidos:

- a) Previsão: são os valores originários de estudos, indicados na Lei de Orçamento, como expectativas do que se pretende arrecadar,
- b) Lançamento: ato administrativo visando identificar e individualizar o contribuinte ou o devedor e os respectivos valores, espécies e vencimentos,
- c) Arrecadação: ato de pagamento pelo contribuinte ao agente arrecadador e
- d) Recolhimento: que constitui a entrega do numerário arrecadado pelos agentes delegados ao banco oficial do Poder Executivo. Significa o momento em que está disponível para o tesouro público.

Acresce-se ao estágio da receita, a *programação*, considerando o preconizado no art. 13 da LC nº 101/00.

Salienta-se a importância da contabilidade no controle financeiro da arrecadação e das disponibilidades por códigos de fontes de recursos como instrumento contábil útil na contenção de déficits financeiros.

A classificação por fontes de recursos é um mecanismo que permeia todo o processo de gestão, desde a formação do orçamento até a sua execução, tanto em relação às receitas quanto às despesas, e que permite a visão imediata da possibilidade ou impossibilidade de realização de gastos, sempre tendo em vista, a capacidade financeira para honrar os compromissos.

Quanto à execução da despesa, genericamente, são todos os desembolsos efetuados pela administração pública destinados à execução dos serviços de interesse da comunidade, com base na Constituição Federal, leis ou contratos (KOHAMA, 2000).

A despesa quanto à natureza pode ser:

Despesa Orçamentária que corresponde à despesa que deriva da Lei Orçamentária (integra o Orçamento) e equivale à aplicação de recursos públicos na realização dos gastos necessários à manutenção e expansão dos serviços públicos e;

Despesa extra-orçamentária que corresponde à despesa que não consta da Lei de Orçamento (não integra o Orçamento) e representa a saída financeira derivada da devolução de recurso recebido anteriormente classificado como ingresso extra-orçamentário.

E quanto à classificação econômica, a despesa pode ser:

Despesas Correntes são as que se referem às aplicações ou desembolsos das quais não resulta compensação patrimonial e, por conseguinte, gera diminuição do patrimônio (Silva, 2003).

São “*dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, incluindo as destinadas a atender obras de conservação e adaptação de bens imóveis, como também para despesas às quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços ou ainda, para contribuições e subvenções destinadas à manutenção de outras entidades de direito público ou privado*”. Classificam-se em despesas de custeio e transferências correntes” (§§ 1º e 2º do art.12 da Lei 4320/64).

Despesas de capital são as que constituem aplicações ou desembolsos de recursos que resulte em mutação compensatória nos elementos do patrimônio.

São “*os gastos realizados objetivando a criação de novos bens de capital ou mesmo aquisição de bens de capital já em utilização*”. Classificam-se em investimentos, inversões financeiras e transferências de capital (§§ 4º, 5º e 6º, do art.12 da Lei 4320/64).

As despesas do setor público são executadas, também, por estágios. Segundo a Lei nº 4.320/64, os estágios são três: empenho, liquidação e pagamento.

Na prática, porém, ocorrem outros procedimentos e operações com finalidades específicas. Assim, temos como estágios a fixação, a programação, a licitação, o empenho, a liquidação e o pagamento:

- a) fixação: organização das estimativas e conversão em proposta de orçamento;
- b) programação: (art. 8º da LC nº 101/00 e art. 47 da Lei 4.320/64) evidenciada por cotas (que podem ser mensais), segundo a disponibilidade financeira oriunda do fluxo de caixa (GIACOMONI, 2002);
- c) licitação: procedimento administrativo mediante o qual a administração pública seleciona a proposta mais vantajosa para o contrato de seu interesse, que tem por base a Lei nº 8.666/93 e suas alterações;
- d) empenho: segundo o art. 58 da Lei nº 4.320/64, é o ato emanado de autoridade competente que cria, para o Estado, obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Os valores empenhados não poderão exceder o limite dos créditos concedidos;
- e) liquidação: segundo o art. 63 da Lei nº 4.320/64, é a verificação do implemento de condição. É a verificação objetiva *in loco* do cumprimento contratual. Constitui o ato do setor competente que, após exame documental, torna, em princípio, líquido e certo, o direito do credor ao pagamento (GIACOMONI, 2002). A finalidade da liquidação é apurar a origem e o objeto de pagamento, a importância exata, e a quem se deve ser paga para extinguir a obrigação. A base para a liquidação constitui-se do contrato, ajuste, lei ou acordo respectivo, da nota de empenho e dos comprovantes da entrega do material ou efetiva prestação de serviços. Os documentos não devem apenas se limitar a informar que foi fornecido o material, ou prestado o serviço, mas devem, também, se referir à realidade de um e de outro, em conformidade com as especificações do contrato, ajuste, acordo ou lei que determinou a despesa. As despesas só poderão ser pagas quando ordenadas, após sua regular liquidação (art. 62 da Lei nº 4.320/64);
- f) pagamento: é o ato por meio do qual a administração pública satisfaz o credor e extingue a obrigação. É promovido por ordem de pagamento – despacho da autoridade competente, determinando que a despesa seja paga. A Ordem de Pagamento só pode ser exarada em documentos processados pelos serviços da contabilidade (MACHADO JÚNIOR; REIS, 2002, p. 151).

Créditos Adicionais

O orçamento durante a sua execução, pode sofrer alterações por diversos motivos, tais como: omissões orçamentárias, incorreções no planejamento, variações de preços de mercado de bens ou serviços a serem adquiridos, reforma administrativa entre outros. O mecanismo retificador do orçamento em curso é denominado Crédito Adicional, insculpidos nos artigos 40-46 da lei 4.320/64.

Como exemplo, replicaremos os artigos 40, 41 e 43 que trazem, respectivamente, a conceituação, a classificação e os recursos para a sua abertura.

“Art. 40. São créditos adicionais, as autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento.

Art. 41. Os créditos adicionais classificam-se em:

I - suplementares, os destinados a reforço de dotação orçamentária;

II - especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica;

III - extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

Art. 43. A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer à despesa e será precedida de exposição justificativa.

§ 1º Consideram-se recursos para o fim deste artigo, desde que não comprometidos:

I - o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior;

II - os provenientes de excesso de arrecadação;

III - os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em Lei;

IV - o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao poder executivo realizá-las

§ 2º Entende-se por superávit financeiro a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas.

§ 3º Entende-se por excesso de arrecadação, para os fins deste artigo, o saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês entre a arrecadação prevista e a realizada, considerando-se, ainda, a tendência do exercício.

§ 4º Para o fim de apurar os recursos utilizáveis, provenientes de excesso de arrecadação, deduzir-se-á a importância dos créditos extraordinários abertos no exercício”.

e) Controle da execução orçamentária – quinta fase

Na iniciativa privada, o controle orçamentário se faz muito presente dada importância dos processos e das atividades como meio pelos quais se agrega valor aos clientes. Como eles são consumidores de recursos da organização, é importante dispor de mecanismos que assegurem uma gestão desses processos e atividades. Estes mecanismos devem questionar os processos e as atividades existentes e avaliar como eles podem ser conduzidos mais eficientemente de forma a atingirem os objetivos pré-determinados, tais como: reduzir custos; diminuir o ciclo de tempo do processo; melhorar a qualidade; e agregar valor ao cliente, em termos de serviços e flexibilidade (Ching, 2001, p.23).

Para Campiglia (1995, p. 291), na iniciativa privada, o controle orçamentário,

“(…) é o instrumento básico e indispensável para assegurar à empresa industrial o máximo rendimento dos meios econômicos empregados na produção e o equilíbrio de suas finanças. Através de seu exercício metódico e racional, a administração fixa e define as metas a atingir em certo período de tempo e, subordinando àquele controle o inteiro processo operacional em seus limites qualitativos e quantitativos, estabelece uma técnica de prevenção dos desvios funcionais que possam prejudicar a economia da empresa ou pôr em risco sua estabilidade financeira”.

No setor público também ocorre o controle da execução orçamentária e é regido por lei.

O artigo 70 da Constituição Federal preconiza que as fiscalizações contábil, financeira, operacional e patrimonial da administração direta e indireta, quanto à legalidade, a legitimidade, a economicidade, a aplicação de subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Poder Legislativo, mediante o controle externo, e pelo sistema interno de cada Poder.

Considerando que o orçamento público é um instrumento de programação e execução das ações de governo visando à satisfação das necessidades coletivas, a utilização desse instrumento deve ser efetivada sob rígido controle e avaliação.

Controle é a verificação da execução física e financeira do orçamento que visa preservar a probidade do gestor e eficiência da gestão. Como envolve a aplicação de recursos públicos, a legislação tratou de preconizar o desenvolvimento de mecanismos que assegurem uma gestão correta desses processos e atividades. O controle deve questionar os processos e as atividades existentes e avaliar como eles podem ser conduzidos mais eficientemente de forma a atingirem os objetivos pré-determinados.

A Lei nº 4.320/64, em seu art. 75, preconiza as disposições gerais quanto ao controle da execução orçamentária:

“Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

I) - A legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

II) - A fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos e;

III) - O cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços” (BRASIL, 1988, s/p).

Do artigo citado pode-se apurar a universalidade do controle, quando alcança todos os atos que envolvem a entrada e a saída de recursos; a individualização do controle, quando trata individualmente o agente da administração; e o controle como planejamento, quando busca o cumprimento dos programas de trabalho.

Para exercer os três tipos de controle citado no artigo 75, o artigo 77 da mesma lei, determina que deve haver Controle Interno o qual realizar-se-á em três momentos: previamente, concomitantemente e posteriormente que assim pode ser deduzido:

Controle Prévio: é o processo destinado a assegurar que as ações sejam executadas de acordo com o planejado visando a atingir objetivos pré-determinados. Pode ser exercido através da promulgação de leis; elaboração de contratos, instruções, regulamentos e manuais que disciplinem as atividades, entre outros.

Controle Concomitante: é o processo que significa influenciar um comportamento de modo a obter um resultado desejado. Pode ser exercido através da vigilância sobre o trabalho administrativo, conforme ele se processa, etapa por etapa, por exemplo, a emissão de uma nota de empenho, a arrecadação de receitas, fases administrativas da licitação etc.

Controle Posterior: é a fase em que se verifica também a avaliação e a apuração dos resultados da gestão. Desenvolve-se através da emissão de relatórios contábeis ou administrativos.

Pelas atribuições preconizadas pela legislação ao Controle Interno, infere-se que Controle Interno é um conjunto de métodos, recursos e processos adotados pela administração pública que visam à aferição e análise da ação e da gestão governamental, tais como a avaliação das metas e objetivos, a execução do orçamento e respectivos programas, bem como a devida comprovação de aspectos atinentes à legalidade dos procedimentos administrativos.

Assim, atribui-se que a importância do Controle Interno, é que este contribui para que a entidade seja regularmente administrada de forma econômica, eficiente e eficaz garantindo assim, a observância das políticas determinadas pela administração, salvaguardando bens e recursos, assegurando a fidedignidade e integridade dos registros contábeis e produzindo informações financeiras e gerenciais confiáveis e tempestivas.

A importância do Controle Interno tornou-se ainda mais relevante quando o artigo 48 da LRF, que se fundamenta no sistema de regras, indica a introdução de um dos pilares da administração pública: a transparência da gestão fiscal.

“Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos” (BRASIL, 1988, s/p).

O princípio da transparência, insculpido também no art. 37 da Constituição Federal, não pode ser confundido com mero princípio da divulgação. Não basta a simples divulgação dos fatos. É necessário que o cidadão/contribuinte compreenda aquilo que está sendo divulgado, o que exige uma linguagem acessível, para permitir o exercício pleno do controle social.

O parágrafo único, já citado, do art. 48 da LC nº 101/00 busca assegurar essa transparência por meio da obrigatoriedade da administração pública quanto ao incentivo à participação popular no processo orçamentário, mediante entre outras medidas, a realização de audiências públicas. A LC nº 101/00 também exige o acompanhamento da execução orçamentária, a avaliação dos resultados e o cumprimento das metas.

Quanto ao controle da gestão fiscal, à luz da LC nº 101/00, é possível destacar alguns órgãos de controle:

- a) o controle pela própria autoridade administrativa: a lei valorizou a figura do Ordenador de Despesa que, a cada ato, deve avaliar qual a repercussão da despesa nas finanças da administração. Assim, fica evidenciado o princípio do autocontrole, pois, a cada ato praticado, é imposto um exame do conjunto e harmonia da receita e da despesa (art. 15 da LC nº 101/00);
- b) o controle pelo Poder Legislativo: já comentado na terceira fase do ciclo orçamentário, é considerado de suma importância, pois é quem personifica a vontade popular, quando intervêm por ocasião da discussão, aprovação e divulgação do Plano Diretor, do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e do projeto de Lei do Orçamento. Nesta fase, sua importância é evidenciada quando a lei determina que, em cada quadrimestre, a administração pública deve submeter à sua apreciação, relatórios e justificativas da gestão do período considerado (art. 59 da LC nº 101/00);
- c) o controle pelos Tribunais de Contas: os Tribunais são instituições constitucionais (arts. 71 e 75 da CRFB/88) que, de forma colegiada, julgam a boa e regular aplicação dos recursos públicos. São órgãos auxiliares do Poder Legislativo na realização do controle externo da administração pública (art. 59 da LC nº 101/00);
- d) o controle pelo Ministério Público: é uma instituição permanente essencial à função jurisdicional do Estado a quem cabe à defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis, incluindo a proteção do patrimônio público (art. 59 da LC nº 101/00);
- e) o controle social: é exercido pelos membros da sociedade, que não só têm o direito, mas também o dever, consolidado pela LC nº 101/00, de participar efetivamente da administração pública (§ único do art. 48 da LC nº 101/00).

A participação popular na gestão e no controle da administração pública é inerente à idéia de Estado Democrático de Direito, adotado já no preâmbulo da Carta Magna e reafirmado em seu art. 1º. Nesse sentido, encontram-se várias normas legais que contemplam diferentes formas de participação do cidadão, como a instituição de ouvidores em diferentes órgãos públicos, audiências públicas, consulta pública, criação de conselhos, sistemas de disque-denúncia, coleta de opiniões, entre outras. Essas normas são de legitimidade do poder, aproximando o Estado e a sociedade.

Um exemplo prático dessa aproximação encontra-se na Lei nº 10.257/01 que, para garantir a gestão democrática da cidade, prevê a utilização de diversos instrumentos. Essa lei – o Estatuto da Cidade –, institucionaliza, portanto, a

gestão orçamentária participativa, com a realização de debates, audiências e consultas públicas sobre as propostas do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e do Orçamento Anual, como condição obrigatória para a sua aprovação pela Câmara Municipal. Preceitua, ainda, a inclusão obrigatória e significativa da participação da população e de associações representativas dos segmentos da comunidade nos organismos gestores das regiões metropolitanas e aglomerações urbanas, para garantir o controle direto de suas atividades e o pleno exercício da cidadania.

O equilíbrio na execução orçamentária, também é objeto do controle. No setor público, a preocupação com o equilíbrio orçamentário é encontrada em várias normas. Considerando os princípios da administração pública, a LC nº 101/00 preconiza o equilíbrio quando, por exemplo, em seu art. 9º, determina que, se ao final de um bimestre, a realização da receita não se comportar conforme o estabelecido, podendo comprometer o resultado esperado, o órgão deve limitar o seu gasto até que a receita se restabeleça.

Diferentemente das empresas que visam ao lucro, as receitas e despesas estão inter-relacionadas, isto é, há gasto de dinheiro para a obtenção das receitas, no setor público, que visa ao bem-estar social, as receitas e despesas são independentes (ATKINSON et al., 2000). Em decorrência dessa situação, a Lei 4.320/64 determina à administração pública a utilização de instrumento de controle, denominado quadro de cotas trimestrais de despesas, objetivando a programação da despesa, conforme artigos 47 e 48 (já tratado no tópico “Execução Orçamentária”).

“Art. 47. Imediatamente após a promulgação da Lei de Orçamento e com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar.

Art. 48. A fixação das cotas a que se refere o artigo anterior atenderá aos seguintes objetivos:

a) assegurar às unidades orçamentárias, em tempo útil, a soma de recursos necessários e suficientes a melhor execução de seu programa anual de trabalho;

b) manter, durante o exercício, na medida do possível o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria” (BRASIL, 1988, s/p).

Note-se que o texto legal traz, na letra “b” do art. 48, o indicativo de manter, durante o exercício, na medida do possível, o equilíbrio entre a receita e a despesa.

A LC nº 101/00, em seu art. 9º, limitou essa faculdade, exigindo que sejam limitados os gastos e movimentação financeira até que o nível de receita se restabeleça:

“Art. 9º. Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subseqüentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias” (BRASIL, 1988, s/p).

Sendo assim, tendo-se que o setor público desenvolve orçamentos de receitas que são estimativas da quantia de recursos que devem ser alocados segundo critérios pré-estabelecidos, infere-se que o controle da execução orçamentária significa assegurar que os gastos autorizados não excedam aos recursos para a sua cobertura, certificar a legalidade dos atos praticados, confirmar a fidelidade funcional dos agentes públicos, além de avaliar o cumprimento das metas estabelecidas no plano de trabalho, visando à responsabilidade fiscal responsável (art. 75 Lei 4.320/64).

Dito de outra forma, controle da execução orçamentária é o instrumento básico e indispensável para a administração pública assegurar o máximo rendimento dos meios disponíveis e o equilíbrio de suas finanças. Utilizando exercício metódico e racional, se define e fixa as metas de programação a serem atingidas em determinado período de tempo, subordina ao controle, as ações operacionais, os seus limites qualitativos e quantitativos e estabelece técnica de prevenção dos desvios funcionais que possam afetar o desempenho orçamentário do ente público ou pôr em risco sua estabilidade financeira.

A contabilidade, neste caso, em face, até, à exigência legal, poderá evidenciar todos os fatos ligados à questão orçamentária, financeira e patrimonial.

f) Prestação das contas públicas – sexta fase

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu no art. 70, um sistema de fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial o qual envolve todos os órgãos da administração direta e indireta. Segundo mandamento constitucional, quem quer que utilize dinheiro público terá de justificar seu bom e regular emprego, em conformidade com as leis, regulamentos e normas emanadas das autoridades administrativas competentes.

A fiscalização sobre a ação governamental exercida pelos agentes públicos é no sentido de que estes, com a detenção de poder para cumprir funções públicas, não desviem a utilização desse poder da única possibilidade de ser usado, que é o interesse público (MILESKI, 2003).

O agente responsável pela prestação de contas é toda pessoa física, jurídica, pública ou privada que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos, das três esferas de governo e das entidades da administração indireta, ou pelas quais responda ou que, em nome desta, assuma obrigação de natureza pecuniária e, ainda, geste quaisquer recursos repassados pelo Poder Executivo, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos similares a outras esferas governamentais ou organizações particulares (§ 1º art. 70 CRFB/88).

Assim, conforme mandamentos legais, ao término do exercício financeiro, os Chefes do Poder Executivo incluirão, além das suas próprias contas, as dos Presidentes dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Chefe do Ministério Público. Essas Prestações de Contas receberão parecer prévio, separadamente, do Tribunal de Contas (art. 82 da Lei nº 4.320/64).

O art. 49 da LC nº 101/00 preconiza que o processo de prestação de contas deve estar disponível à sociedade o ano todo, e não apenas, por 60 dias, conforme consta na Constituição Federal, em seu art. 31, § 3º.

A prestação de contas, portanto, constitui o processo preparado pelo órgão de contabilidade (controle interno), referente aos atos e fatos da gestão: orçamentária, financeira, patrimonial e à guarda de bens e valores públicos sob a

responsabilidade de agente responsável. Isso porque cabe a este órgão, o papel de evidenciar, perante a Fazenda Pública, a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, administrem ou guardem bens a elas pertencentes ou confiados (art. 84 da Lei nº 4.320/64).

A Prestação de Contas é composta por documentos determinados pela legislação legal pertinente e por instrução de Tribunal de Contas respectivo. Dentre os documentos, são exigidos o Balanço Orçamentário, o Balanço Financeiro, o Balanço Patrimonial e as Demonstrações das Variações Patrimoniais (PISCITELLI et al., 2002).

Considerações Finais

Como verificado ao longo dessa exposição, as Normas do Planejamento Público são evidenciados nos eventos do ciclo orçamentário, que podem ser controlados e demonstrados pela contabilidade, pois, pelo que preceitua o art. 85 da Lei nº 4.320/64, os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento de execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento de balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Como resumo é possível se chegar à ilação de que o planejamento da esfera federal reflete nos Estados e nos Municípios, que o planejamento da esfera estadual reflete nos Municípios, que o planejamento da esfera municipal reflete nos municípios e que o planejamento dessas três esferas reflete no cidadão.

Nesse contexto ambiental, por certo, a contabilidade pode estudar e retratar estas atividades demonstrando os reflexos sobre o patrimônio público, decorrentes da ação dos gestores. Pode, ainda, consubstanciar maneiras de sua atuação.

Assim, sugere-se que a Administração Pública, instrumentalizem e capacitem a área contábil e “explorem” os seus serviços para a competente tomada de decisão.

Na mesma esteira, competem aos vereadores - legítimos representantes do anseio popular – prepararem-se para uma correta interpretação do processo orçamentário, incluindo o entendimento dos diversos relatórios, cada vez mais técnicos, que acompanham os instrumentos orçamentários (PD, PPA, LDO e LOA), de forma a melhor contribuir com o bem-estar da população.

SUGESTÕES DE EMBASAMENTO LEGAL / REFERÊNCIAS

BRASIL, **Decreto-Lei 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

BRASIL. **Constituição 1988**. Constituição da República Federativa do Brasil. São Paulo: Atlas, 1988.

BRASIL. **Lei n.º 10.257**, de 10 de julho de 2001. Regulamenta os artigos 182 e 183 da Constituição Federal estabelecem diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências.

BRASIL. **Lei n.º 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

BRASIL. **Lei n.º 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para a elaboração e Controles dos Orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

BRASIL. **Lei nº 8.666** de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências.

BRASIL. **Lei 12.527**, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências.

BRASIL. **LC nº 131**, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

PORTARIAS: Interministerial nº 163/2001 e; 42/99 MOG

PORTARIA STN nº 553/14 – Manual de Demonstrativos Fiscais 6ª ed.

ANDRADE, Nilton Aquino. **Planejamento Governamental para Municípios**. Atlas.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. São Paulo: Atlas.

LIMA, Diana Vaz, CASTRO, Róbison Gonçalves. **Contabilidade Pública: integrando união, estados e municípios** (siafi e siafem). Atlas: São Paulo, 2000.

MACHADO JÚNIOR, J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 comentada**. Rio de Janeiro: IBAM.

MANUAL Técnico de Orçamento – MTO, 2015 – Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 25ª ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2000.

MILESKI, Hélio S.. **O Controle da Gestão Pública**.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. São Paulo: Atlas.

SILVA, Moacir Marques da. **LRF para Municípios**. Atlas.

Instrução Técnica nº 20/03 do Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCEPR), no caso, para o Estado do Paraná.

ENDEREÇOS PARA CONSULTA:

LEIS ORÇAMENTÁRIAS DO MUNICÍPIO DE CURITIBA –

<http://orcamentos.curitiba.pr.gov.br/>