

## **A IMPORTÂNCIA DO ORÇAMENTO NA CONTABILIDADE PÚBLICA**

Gislaine de Souza Santos

*gipreta\_@hotmail.com*

Valéria Elvira Marques

*lelamarqs@hotmail.com*

José Antônio Rodrigues Gouveia

*rodrigueia@hotmail.com*

### **RESUMO**

O presente trabalho tem como finalidade demonstrar a Importância do Orçamento na Contabilidade Pública sendo assim devemos nos referir a Contabilidade Pública da forma que é necessário conhecer todos os seus dispositivos legais próprios, sua principal qualidade legal é a Lei n. 4.320/64, que estabelece muitos de seus procedimentos e as funções que devem ser exercidas pela Contabilidade Pública. Podemos definir a Contabilidade Pública como um ramo da contabilidade sendo ele responsável por registrar, controlar e também demonstrar a realidade das execuções dos orçamentos, de seus atos e fatos da fazenda pública e o patrimônio e as suas variações. O objetivo primordial da contabilidade é seu patrimônio, sendo que a contabilidade pública não está voltada somente ao seu patrimônio e suas variações, mas também em seu orçamento e execução, onde é considerada a previsão e arrecadação da receita e a fixação e a execução da despesa, onde ambas devem estar sempre correlacionadas uma a outra. A Contabilidade pública deve sempre fornecer aos seus gestores o maior número de informações e precisas sendo elas sempre exatas e atualizadas para que seja usada de forma necessária em suas tomadas de decisões.

**Palavras – Chave:** Contabilidade Pública, Lei de Responsabilidade Fiscal, Orçamento.

## **1. Introdução**

De antemão, cabe dizer que a contabilidade pública é o ramo que tem como objetivo analisar a conduta da administração pública, percebendo a preocupação de seus dirigentes com o gasto, não de sua relação com a receita, mas como serão alocados, independentemente da suficiência ou não de caixa para honrar os compromissos assumidos. (HERRMANN JR, 1970)

MACHADO JR e REIS (1997, p.13) citam que o orçamento é:

[...] um instrumento que a administração dispõe para equacionar as realizações do futuro em termos realísticos, num programa operacional, como um curso de ação, servindo de ligação entre os sistemas de planejamento e de finanças.

Assim, as esferas do poder público, como a União, Estados, Municípios e Distrito Federal têm que adequar a Lei de Responsabilidade Fiscal, sancionada em 2000, que tem como finalidade disciplinar a gestão dos recursos públicos atribuindo mais responsabilidade aos seus gestores.

O desequilíbrio decorrente dessa prática tem contribuído para evolução do montante da dívida pública e na geração de déficits crônicos. Isto acarretou também um quase esquecimento pelos limites institucional impostos por Lei.

É importante a adoção de novas práticas em Finanças Públicas e para isso é necessário destruir convicções negligentes e trazer maturidade a política administrativa, numa abordagem mais transparente e gerencialmente responsável. (SILVA, 1981)

Neste sentido abordaremos as principais iniciativas que o Governo tem tomado para enfrentar os fatores de natureza estrutural que se encontram no trato da coisa pública, adequando-se à Lei de Responsabilidade Fiscal.

Primeiramente expomos o contexto dos limites impostos por Lei e da importância da contabilidade no auxílio para tomada de decisão por parte do Gestor Público.

## **2. Referencial Teórico**

### **2.1 Históricos do Orçamento Público**

O orçamento na Administração Pública representa um dos mais antigos instrumentos de planejamento e execução das finanças públicas. Mesmo que de forma rudimentar, o planejamento sempre se fez presente na história da humanidade a partir do momento em que o homem passou a viver em sociedade.

A Administração Pública brasileira, em seu processo histórico, acompanhou a tendência mundial, prevendo em suas normas a elaboração de planejamentos ou orçamentos.

Analisando as legislações passadas e atuais, podemos verificar que o processo orçamentário esteve em constante evolução.

Segundo Reis (1992), desde a Constituição de 1824, até a atual, 1988, alguns artigos foram dedicados às finanças públicas (orçamentos), os quais podem destacar:

- Constituição de 1824: Inicialmente esta constituição previa que a elaboração da proposta orçamentária competia ao Legislativo. Abordou sobre orçamento em seus arts. 170 e 172. Em 1826, através de uma reforma nessa constituição foi realizada a transferência da elaboração da proposta orçamentária para o Poder Executivo. O orçamento passou a ser elaborado pelo Ministério da Fazenda, que consolidava as propostas dos outros ministérios e as encaminhava à apreciação pela Câmara dos Deputados.

- Constituição de 1891: Houve retrocesso, em seu art. 34 ficou estabelecido que a proposta orçamentária fosse elaborada pelo Congresso Nacional, cabendo a este, orçar a receita, fixar a despesa federal anualmente e tomar as contas da receita e despesa de cada exercício financeiro.

Antes da Constituição de 1891, em 1890, foi criado o Tribunal de Contas da União, cuja função era apenas verificar a liquidação das contas de receitas e despesas.

- Constituição de 1934: Ocorreu um grande avanço em termos de orçamento. Era semelhante ao modelo atual, competia ao Presidente da República enviar à Câmara dos Deputados, dentro do primeiro mês da sessão legislativa ordinária, a proposta de orçamento. Esta era elaborada pelos diversos ministérios e encaminhada ao Ministério da Fazenda, que a consolidava e remetia ao Congresso Nacional. Portanto, a proposta orçamentária era encaminhada à Câmara dos Deputados, porém apreciada pelo Congresso Nacional.

- Constituição de 1937: Foi criado junto à Presidência da República, um Departamento Administrativo com as atribuições de organizar anualmente, de acordo com as instruções do Presidente da República, a proposta orçamentária a ser enviada à Câmara dos Deputados e fiscalizar, por delegação do Presidente da República e na conformidade das suas instruções, a execução orçamentária. Portanto, a competência para aprovação do orçamento passou para a Câmara dos Deputados.

- Constituição de 1946: Competia aos ministérios a elaboração de suas respectivas propostas orçamentárias e encaminhá-las ao Ministério da Fazenda, que as consolidava e remetia, através da Presidência da República, ao Congresso Nacional para fins de apreciação.

- Constituição de 1967: Esta constituição não inovou em relação à Constituição de 1946. Os procedimentos permaneceram os mesmos, ou seja, competia aos ministérios elaborar suas propostas e encaminhá-las ao Ministério da Fazenda, que as consolidava e remetia, através da Presidência da República, ao Congresso Nacional para fins de apreciação.

Antes, porém, em 1964 foi criado o cargo de Ministro Extraordinário do Planejamento e Coordenação Econômica, com atribuições, entre outras, de coordenar a elaboração e execução do Orçamento Geral da União e dos orçamentos dos órgãos e entidades subvencionadas, harmonizando-os com o plano nacional de desenvolvimento econômico.

Até então, só existia na estrutura governamental o Conselho de Desenvolvimento, criado em 1956, que detinha atribuições de coordenação e planejamento da política econômica, que passou a ser subordinado ao Ministério recém-criado. (PEREIRA, 1999)

Em 1964 as atribuições do Ministério do Planejamento foram ampliadas com a inclusão da Coordenação Econômica e, em 1965 foi criado o Conselho Consultivo do Planejamento como órgão de consulta deste Ministério.

Constituição de 1988: Foi a mais inovadora e a que contemplou os diversos avanços conquistados pela sociedade, principalmente a democratização do planejamento e do orçamento. O Capítulo II do Título VI foi inteiramente destinado às finanças públicas e a Seção II, aos orçamentos.

Essa norma estabeleceu novos instrumentos de planejamento, a exemplo do Plano Plurianual – PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO – e os Planos e Programas Nacionais, Regionais e Setoriais de orçamentos.

Em 17 de março de 1964 foi editada a Lei n. 4.320, ainda em vigor, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle de orçamentos e balanços da União, Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Representou um marco histórico, decisivo e norteador dos orçamentos e planejamentos públicos, porém, ainda aquém do que se esperava em termos de modernização das finanças públicas.

No ano de 2000, foi elaborada a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF -, Lei Complementar n. 101/2000. A LRF e a Lei n.4.320/1964 se complementam a respeito das normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços das administrações públicas federal, estadual, municipal e distrital.

## **2.2. Principais Tipos de Orçamentos**

Dentre os diversos tipos de orçamentos que o Estado pode realizar, podemos citar: orçamento-programa; orçamento tradicional; orçamento de desempenho; orçamento de base zero; orçamento participativo etc. (CARVALHO, 2010)

Didaticamente podemos ainda classificar os tipos de orçamento de acordo com o regime político adotado em cada país, ou seja, segundo a forma de governo adotada. Assim sendo, existem basicamente três tipos de orçamento, que serão citados a seguir.

### **2.2.1. Orçamento Legislativo**

É o orçamento cuja elaboração, discussão e votação competem ao Poder Legislativo, cabendo ao Executivo a sua realização. São utilizados basicamente em países parlamentaristas.

Esse tipo de orçamento foi utilizado no Brasil, era previsto inicialmente na Constituição Imperial em 1824, posteriormente modificado em 1826, em que uma reforma nessa Constituição foi realizada, transferindo a elaboração da proposta orçamentária para o Poder Executivo. (CARVALHO, 2010)

### **2.2.2. Orçamento Executivo**

É o tipo de orçamento cuja elaboração, execução e controle competem ao Poder Executivo. É utilizado geralmente em países de governos absolutistas. Esse tipo ainda não foi experimentado no Brasil. (CARVALHO, 2010)

### **2.2.3. Orçamento Misto**

É o orçamento cuja competência para elaboração das propostas e envio ao Legislativo é privativa do Poder Executivo, competindo ao Poder Legislativo a sua discussão

e aprovação. É o tipo de orçamento democrático, em que os representantes do povo (Deputados) e dos Entes Federados (Senadores) autorizam o Executivo a realizar os gastos públicos conforme aprovado em lei – princípio da legalidade. Esse é o tipo de orçamento adotado no Brasil. (CARVALHO, 2010)

#### **2.2.4. Orçamento-Programa**

O orçamento-programa caracteriza-se pelo fato de a elaboração orçamentária ser feita em função daquilo que se pretende realizar no futuro, ou seja, é um moderno instrumento de planejamento que permite identificar os programas de trabalho dos governos, seus projetos e atividades a serem realizados e ainda estabelecer os objetivos, as metas, os custos e os resultados alcançados, avaliando-os e divulgando seus resultados com a maior transparência possível.

Esse tipo de orçamento contrasta com o tradicional ou clássico, o qual se baseava naquilo que já fora realizado, e também por representar um instrumento de operacionalização das ações futuras de governo. O orçamento-programa, planejado para um determinado exercício, pormenoriza as etapas do plano plurianual para o exercício subsequente, ou seja, é o cumprimento ano a ano das diretrizes, dos objetivos e das metas estabelecidas no plano plurianual.

A expressão orçamento-programa é usada genericamente para designar o fato de o orçamento conter o programa de trabalho da Administração Pública.

O Decreto-Lei n. 200/1967 também reforçou a idéia de orçamento-programa ao estabelecer, em seu art. 16, que em cada ano será elaborado um orçamento-programa que pormenorizará a etapa do programa plurianual a ser realizado no exercício seguinte e que servirá de roteiro à execução coordenada do programa anual.

A concepção do orçamento-programa é conhecida desde a década de 50, inclusive no Brasil. Apesar dos avanços ocorridos para sua implementação no País, em especial durante a segunda metade do século XX, representados pela adoção, em 1974, da chamada classificação funcional-programática, foi somente após a edição do Decreto Federal n. 2.829/1998 e das demais normas que disciplinaram a elaboração do PPA (2000-2003) e dos orçamentos anuais a ele vinculados que os esforços de implantação do orçamento programa na área federal tiveram efetivamente o seu início. (CARVALHO, 2010)

### **2.2.5. Orçamento clássico ou tradicional**

SILVA (1996, p.21) se refere a orçamento como:

[...] o orçamento como um ato preventivo e autorizativo das despesas que o Estado deve efetuar em um exercício é um instrumento da moderna administração pública. Entretanto, em outras épocas foram aplicados diversos procedimentos rudimentares de controle dos gastos realizados pelo Estado ou pelo príncipe."

Ressalta que o orçamento surgiu como parte da luta do Parlamento para controlar as finanças públicas e, conseqüentemente, diminuir os poderes do Rei. A cada etapa dessa luta, que se constituiu numa série de vitórias do Parlamento sobre o Executivo, nasceram as instituições orçamentárias, até surgir à idéia do "orçamento público".

O orçamento tradicional ou clássico era aquele onde constavam apenas a fixação da despesa e a previsão da receita, sem nenhuma espécie de planejamento das ações do governo. Era peça meramente contábil – financeira, um documento de previsão de receita e de autorização de despesas.

ANGÉLICO (1994, p.23) afirma que:

[...] o orçamento clássico coloca em destaque os elementos de que a administração dispõe para a execução dos serviços, ou seja, pessoal, material, equipamentos etc, sem a preocupação com os objetivos a alcançar. O orçamento clássico serve ao controle político-jurídico das despesas com aqueles elementos, mas não cria no serviço público, a consciência de missão a cumprir e de custo.

Neste tipo de orçamento não havia preocupação com a realização dos programas de trabalho do governo, preocupando-se apenas com as necessidades dos órgãos públicos para realização das suas tarefas, sem se questionar sobre objetivos e metas.

### **3. Orçamento de desempenho ou de realizações**

No período compreendido entre o orçamento tradicional e o orçamento programa, surgiu o orçamento de desempenho ou de realizações, em que a ênfase era as coisas que o governo fazia, ou seja, o foco era basicamente nos resultados, com desvinculação entre orçamento e planejamento.

Esse tipo de orçamento foi utilizado ou experimentado no Brasil na década de 1970, antes da previsão legal (Lei n. 4.320/1964) de utilização do orçamento-programa.

O orçamento de desempenho é um processo orçamentário que se caracteriza por apresentar duas dimensões do orçamento: o objeto de gasto e um programa de trabalho que contém as ações desenvolvidas.

Toda ênfase do orçamento de desempenho reside no desempenho organizacional, sendo também conhecido como orçamento funcional. (CARVALHO, 2010)

Nesse tipo de orçamento, a ênfase era as coisas que o governo fazia, ou seja, o foco era basicamente nos resultados, com desvinculação entre planejamento e orçamento.

#### **4. Orçamento de base zero – OBZ ou por estratégia**

O orçamento de base zero teve sua abordagem orçamentária desenvolvida nos Estados Unidos da América, pela Texas Instruments Inc., em 1969. Foi adotado pelo Estado da Geórgia no ano fiscal de 1973. (CARVALHO, 2010)

A metodologia do OBZ não é adotada no Brasil, em nenhuma das unidades da Federação.

O orçamento de base zero é uma metodologia orçamentária na qual exige que todas as despesas dos órgãos ou das entidades públicas, programas ou projetos governamentais sejam detalhadamente justificados a cada ano, como se cada item de despesa se tratasse de uma nova iniciativa do governo.

A idéia básica do OBZ é a de que cada unidade da administração pública, a cada ano, deve justificar por que deve gastar os recursos que estão sendo pleiteados.

Assim, os órgãos e Poderes, ao elaborar o orçamento, e o Congresso Nacional, ao debatê-lo e aprová-lo, ambos teriam os elementos de julgamento necessários para, primeiro, avaliar até que ponto certa despesa é necessária ou não; e segundo, estabelecer uma hierarquia de prioridades para definir o que é mais importante o governo fazer.

#### **5. Orçamento participativo**

O orçamento participativo é um instrumento que serve para alocar os recursos públicos de forma eficiente e eficaz de acordo com as demandas sociais. Ele surgiu através da iniciativa de elaborar o orçamento público levando-se em conta a participação real e efetiva

da população, principalmente das associações, sindicatos e ONGs (sociedade organizada), através de audiências públicas.

O orçamento participativo rompe com a visão tradicional da política, em que o cidadão praticamente encerra a sua participação no ato de votar, e os governantes eleitos podem fazer o que bem entenderem com o dinheiro público, por meio de políticas públicas imediatistas ou populistas, objetivando atender a determinados clientes. Nesse processo orçamentário o cidadão deixa de ser um simples coadjuvante para ser protagonista ativo da gestão pública. (CARVALHO, 2010)

## **6. Conceitos de orçamento público**

Orçamento público é um Instrumento de planejamento adotado pela Administração Pública – União, Estados, Distrito Federal e Municípios, o qual prevê ou estima todas as receitas a serem arrecadadas e fixa as despesas a serem realizadas no exercício financeiro seguinte, objetivando a continuidade, eficácia, eficiência, efetividade e economicidade na qualidade dos serviços prestados à sociedade. (GIACOMONI, 1998)

Portanto, orçamento é um processo contínuo, dinâmico e flexível, que traduz, em termos financeiros para determinado período (um ano), os planos e programas de trabalho do governo.

Em outras palavras, é o ato pelo qual o poder Executivo prevê a arrecadação de receitas e fixa a realização de despesas para o período de um ano e o Poder Legislativo lhe autoriza, através de lei, a execução das despesas destinadas ao funcionamento da máquina administrativa.

Segundo a melhor doutrina, orçamento público é:

[...] o ato pelo qual o Poder Executivo prevê e o Poder Legislativo lhe autoriza, por certo período, e em pormenor, a execução das despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei. (BALEEIRO, 2002, p. 66)

Segundo REIS (1985, p.25), o orçamento público é tido como:

[...] um instrumento do que serve a administração pública, no sentido de orientar as ações a serem desenvolvidas para alcançar determinados objetivos e metas, que é denominado de desenvolvimento econômico social.

Assim, denota-se do exposto que o orçamento deve configurar-se como elo entre o planejamento operacional e as finanças, objetivando determinar que os gastos públicos estejam de acordo com os anseios da sociedade, bem como se os recursos estão sendo aplicados de formas legítima e legal.

## **7. Normas legais aplicáveis ao orçamento público**

Foi na Constituição da República de 1988 que apresentou um dos maiores avanços a respeito do orçamento brasileiro. Foi através dela que se sedimentou a idéia de que é inconcebível a elaboração de um orçamento desvinculado de um sistema de planejamento, ou seja, planejamento e orçamento devem estar em estrita consonância. (GIACOMONI, 1998)

A importância do processo orçamentário brasileiro, conforme PEREIRA (1999, p.124), “pode ser dimensionada pelo tratamento que o assunto recebe na Constituição Federal, que determina o encadeamento lógico e sistemático ao planejamento da ação governamental, o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais”.

O artigo 24 da CF/88 estabelece que compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre direito financeiro e o artigo 30 dispõe que compete aos Municípios suplementar a legislação federal e estadual no que couber. Assim, atualmente temos a Lei n. 4.320/64, que estabelece normas gerais de direito financeiro com abrangência nacional, mas Estados e Municípios podem ter suas próprias leis estabelecendo normas específicas acerca de direito financeiro. (BRASIL, 1998)

O parágrafo 9º, inciso I, do art. 165 da Constituição Federal estabelece que cabe à Lei complementar dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual. Em função desse comando constitucional é que a Lei n. 4.320/64 foi recepcionada como lei complementar, que estabelece normas gerais de direito financeiro. (BRASIL, 1998)

Além das normas anteriormente citadas, existem outras esparsas, tais como:

- Decreto-Lei n. 200/1967 – Reforma administrativa
- Decreto n. 93.872/1986 e suas alterações, Decreto n. 95.804/1988 – Unificação dos recursos da caixa do Tesouro Nacional;

- Portaria Interministerial nº 163/2001 da Secretaria do Tesouro Nacional – STN/Secretaria do Orçamento Federal – SOF – Normas para consolidação das contas públicas;
- Portaria nº 492/1993, do Ministério da Fazenda – Suprimento de fundos;
- Manual Técnico de Orçamento – MTO 2008 Portaria MPOG nº 14/2004;
- Instrução Normativa STN nº 01/1997 – Convênios, entre outras.

Fonte: Adaptado. CARVALHO, 2010, p. 30.

## **8. Instrumentos de planejamento da administração pública**

A Constituição Federal de 88 em seu artigo 165, menciona que leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão os seguintes instrumentos legais de planejamento:

- a) O Plano Plurianual – PPA;
- b) A Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO; e
- c) A Lei de Orçamento Anual – LOA.

Assim, a Constituição Federal, em artigo 165, § 4º, estabeleceu mais um instrumento de planejamento que ainda não se tem notícia de seu implemento. Esse parágrafo prevê planos e programas nacionais, regionais e setoriais a serem elaborados em consonância com o plano plurianual e apreciados pelo Congresso Nacional.

### **8.1. Plano Plurianual – PPA**

O Plano Plurianual (PPA) é o instrumento que expressa o planejamento do governo federal, estadual ou municipal para um período de quatro anos, tendo como objetivo principal conduzir os gastos públicos, durante a sua vigência, de maneira racional, de modo a possibilitar a manutenção do patrimônio público e a realização de novos investimentos.

Estabelece de forma regionalizada as diretrizes, os objetivos e as metas (DOM) da Administração Pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes para aquelas relativas aos programas de duração continuada.

De acordo com o MTO/2008, os princípios básicos que norteiam o Plano Plurianual são:

- Identificação clara dos objetivos e prioridades do Governo;
- Integração do planejamento e do orçamento;
- Promoção da gestão empreendedora;
- Garantia da transparência;
- Estímulo às parcerias;
- Gestão orientada para resultados; e
- Organização das ações de Governo em programas.

Fonte: Adaptado. CARVALHO, 2010, p. 32.

O encaminhamento do PPA, pelo chefe do Poder Executivo ao Legislativo, será até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial (31/08). O Poder Legislativo deverá devolvê-lo ao chefe do Executivo, para sanção ou veto, até o encerramento da sessão legislativa. (art. 35, § 2º, inciso I – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias -, ADCT. Data atual: 22/12 – EC nº 50/2006). (CARVALHO, 2010)

A vigência do PPA inicia-se no segundo ano do mandato do chefe do Poder Executivo, terminando no primeiro ano do mandatário subsequente. Portanto, sua vigência não coincide com o mandato do chefe do Poder Executivo, apesar de sua duração ser de quatro anos.

O projeto de lei do Plano Plurianual poderá receber emendas dos parlamentares, apresentadas na Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização, onde receberão parecer, que depois de votado na comissão, o projeto de lei será apreciado pelo Congresso Nacional na forma do Regimento Comum.

Na execução do PPA, o que foi planejado para 4 anos, através da Lei do PPA, deverá ser cumprido, passo a passo, ano a ano, através da Lei Orçamentária Anual – LOA, ou seja, o PPA e a LOA devem estar coordenados e integrados entre si, haja vista que a CF estabelece em seu art. 167, § 1º, que nenhum investimento cuja execução ultrapasse um

exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a sua inclusão, sob pena de crime de responsabilidade. (CARVALHO, 2010)

Assim, conforme exposto, o que foi planejado para quatro anos (PPA) será colocado em prática anualmente através da LOA.

O Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MPOG, através de sua Secretaria Federal de Orçamento, elaborou o Manual Técnico de Orçamento – MTO, que anualmente é atualizado. Esse manual estabelece as políticas, as diretrizes, a metodologia e os procedimentos para a elaboração dos orçamentos na Administração Pública Federal. (CARVALHO, 2010)

A Constituição Federal, em seu art. 167, § 1º, determina que nenhum investimento, cuja execução ultrapasse um exercício financeiro, poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade.

## **8.2. Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO**

A LDO foi instituída pela Constituição de 1988 e é o instrumento norteador da elaboração da LOA.

De acordo com o artigo 165, § 2º da Constituição Federal de 1988, define-se que:

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) compreenderá as metas e prioridades da administração, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA) e disporá sobre alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. (BRASIL, 1988)

Compreende as metas e prioridades (MP) da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente. Orienta a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá sobre a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

O encaminhamento da LDO pelo chefe do Poder executivo ao Legislativo será até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção ou veto até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa (17 de julho – CF, art. 57 – EC nº 50). (CHALFUN, 2001)

O período de vigência da LDO será de doze meses, mas não coincide com o ano civil, ou seja, começa a vigorar no segundo período legislativo de cada ano e vai até o término do primeiro período legislativo do ano seguinte.

Considerando a amplitude do campo de atuação da LDO entendemos que as suas funções não são apenas as previstas na CF. Atualmente a LDO tem estabelecido regras cerca de procedimentos a serem observados quando a LOA ainda não estiver aprovada no início do exercício financeiro subsequente, ou seja, quando se inicia o exercício financeiro e a LOA ainda não foi aprovada pelo Congresso Nacional – CN.

A LDO é o instrumento propugnado pela Constituição para fazer a ligação (transição) entre o PPA (planejamento estratégico) e as leis orçamentárias anuais.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO tem por função principal o estabelecimento dos parâmetros necessários à alocação dos recursos no orçamento anual, de forma a garantir, dentro do possível, a realização das diretrizes, dos objetivos e das metas contemplados no plano plurianual. (CHALFUN, 2001)

A LDO é, na realidade, uma cartilha que direciona e orienta a elaboração do orçamento da União, o qual deve estar, para sua aprovação, em plena consonância com as disposições do Plano Plurianual.

As emendas ao Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias não poderão ser aprovadas quando incompatíveis com o plano plurianual (§ 4º do art. 166 da CF).

A LRF prevê ainda que a lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, no qual serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

### **8.3. Lei de Orçamento Anual (LOA)**

A Lei Orçamentária Anual (LOA) é o instrumento de planejamento utilizado pelos administradores públicos para gerenciar as receitas e despesas públicas em cada exercício financeiro. (CONTI, 2009)

A responsabilidade básica do Estado consiste em buscar o nível máximo de satisfação das necessidades da população.

O Estado produz essencialmente bens e serviços para satisfação direta das necessidades da comunidade, não atendidas pela atividade privada, orientando suas ações no sentido de buscar determinadas conseqüências que modifiquem, positivamente, as condições de vida da população, através de um processo acelerado e permanente, com o menor custo econômico e social possível.

O orçamento, embora seja anual, não pode ser concebido ou executado isoladamente do período imediatamente anterior e do posterior, pois sofre influências condicionantes daquele que o precede, assim como constitui uma base informativa para os futuros exercícios. (CONTI, 2009)

Daí a necessidade de compreensão do Ciclo Orçamentário, que é a seqüência das etapas desenvolvidas pelo processo orçamentário, assim, consubstanciadas:

- a) Elaboração;
- b) Estudo e aprovação;
- c) Execução; e
- d) Avaliação.

### **8.3.1 Elaboração**

A elaboração do orçamento, de conformidade com o disposto na lei de diretrizes orçamentárias, compreende 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. (CONTI, 2009)

Como corolário desta etapa, devemos providenciar a formalização de um documento onde fique demonstrada a fixação dos níveis das atividades governamentais, através da formulação dos programas de trabalho das unidades administrativas, e que, em última análise, constituirá a proposta orçamentária.

As propostas parciais de orçamento guardarão estrita conformidade com a política econômico-financeira, o programa anual de trabalho do governo e, quando fixado, o limite global máximo para o orçamento de cada unidade administrativa.

O Poder Executivo deverá enviar o projeto de lei orçamentária, ao Poder Legislativo, dentro dos prazos estabelecidos. No âmbito federal, o prazo termina em 31 de agosto, e o Estado de São Paulo deve obedecer ao prazo de entrega até o dia 30 de setembro, e os Municípios devem obedecer ao prazo estabelecido na sua Lei Orgânica.

### **8.3.2 Estudo e Aprovação**

Esta fase é de competência do Poder Legislativo, e o seu significado está configurado na necessidade de que o povo, através de seus representantes, intervenha na decisão de suas próprias aspirações, bem como na maneira de alcançá-las.

Conforme mencionamos, o Poder Executivo deverá enviar o projeto de lei orçamentária ao Poder Legislativo dentro dos prazos estabelecidos; entretanto, até o encerramento da sessão legislativa, o Poder Legislativo deverá devolvê-lo para sanção. (CONTI, 2009)

Devidamente discutido, o projeto de lei orçamentário, uma vez aprovado pelo Poder Legislativo, merecerá de sua parte a edição de um autógrafo e logo após enviado para sanção pelo chefe do Poder Executivo.

### **8.3.3 Execução**

A execução do orçamento constitui a concretização anual dos objetivos e metas determinados para o setor público, no processo de planejamento integrado, e implica a mobilização de recursos humanos, materiais e financeiros. (CONTI, 2009)

A etapa de execução deve, necessariamente, fundamentar-se na programação, não só para ajustar-se às orientações estabelecidas no orçamento aprovado, como também para alcançar a máxima racionalidade possível na solução de problemas que decorrem da impossibilidade de se fazer uma previsão exata sobre detalhes ligados à execução das modificações produzidas nas condições vigentes à época da elaboração do orçamento.

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.

Há que se observar que existe uma complementação entre a Lei Federal nº 4.320/64 e a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), pois, enquanto a

primeira fala de um quadro de cotas trimestrais da despesa, portanto trata da cota do ponto de vista orçamentário, ou seja, da disponibilidade que cada unidade orçamentária possui para emitir empenhos, a segunda fala da programação financeira e do cronograma de execução mensal desembolsado, ou seja, trata da disponibilidade do ponto de vista financeiro. (CONTI, 2009)

#### **8.3.4 Avaliação**

A avaliação refere-se à organização, aos critérios e trabalhos destinados a julgar o nível dos objetivos fixados no orçamento e as modificações nele ocorridas durante a execução; à eficiência com que se realizam as ações empregadas para tais fins e o grau de racionalidade na utilização dos recursos correspondentes. (CONTI, 2009)

A constatação do que realizar, e do que deixar de fazer, não pode, como é óbvio, restringir-se somente ao julgamento “*a posteriori*”.

A avaliação impõe a necessidade de um sistema estatístico cuja informação básica se obtém em cada uma das repartições ou órgãos.

A avaliação deverá ser feita à vista de dados relativos à execução orçamentária que são apurados. “Há uma obrigatoriedade constitucional que relata o seguinte: O Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária”. (art. 165, § 3º da Constituição Federal)

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 na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

### **9. Lei de Responsabilidade Fiscal**

A crise econômica, evidenciada pelo esgotamento da estratégia de desenvolvimento que vinha sendo praticada no país, a crise fiscal, manifesta na perda da capacidade financeira do Estado para atender aos anseios, necessidades e demandas da população e a crise da Administração Pública, cujo modo de funcionamento foi considerado incompatível com as

exigências dos tempos modernos, motivou o surgimento em 05 de maio de 2000 da Lei Complementar 101, denominada de Lei Responsabilidade Fiscal, com o objetivo de provocar uma profunda mudança no comportamento dos administradores públicos.

Como esclareceu Pelicioli (2000, p. 109),

[...] a LRF dá suporte à criação de um sistema de planejamento, execução orçamentária e disciplina fiscal, até então inexistente no cenário brasileiro. Tem o objetivo de controlar o déficit público, para estabilizar a dívida em nível compatível com o status de economia emergente.

Seu aspecto inovador, segundo análise de Cruz (2001), reside no fato de responsabilizar o administrador público pela gestão financeira, criando mecanismos de acompanhamento sistemático (mensal, trimestral, anual e plurianual) do desempenho.

A Lei de Responsabilidade Fiscal visa a regulamentar a Constituição Federal, na parte da Tributação e do Orçamento (Título VI), cujo Capítulo II estabelece as normas gerais de finanças públicas a serem observadas pelos três níveis de governo: Federal, Estadual e Municipal. Em particular, a LRF vem atender à prescrição do artigo 163 da CF de 1988, cuja redação é a seguinte (BRASIL, 2000):

Lei complementar disporá sobre:

I - finanças públicas;

II - dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo poder público;

III - concessão de garantias pelas entidades públicas;

IV - emissão e resgate de títulos da dívida pública;

V - fiscalização das instituições financeiras;

VI - operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

VII - compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional.

A LRF não substitui nem revoga a Lei nº 4.320/64, que normatiza as finanças públicas no País há quase 40 anos. Embora a Constituição Federal tenha determinado a edição de uma nova lei complementar em substituição à Lei 4.320, não é possível prever até quando o Congresso Nacional concluirá os seus trabalhos em relação ao projeto já existente.

A LRF atende ainda à prescrição do artigo 165 da Constituição, mais precisamente, o inciso II do parágrafo 9º. De acordo com este dispositivo:

[...] Cabe à Lei Complementar estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para a instituição e funcionamento de Fundos. (BRASIL, 1988)

De acordo com CHALFUN (2001, p.7):

[...] a LRF não se restringe ao tratamento do equilíbrio entre as receitas e despesas, no curto prazo. Ela trata com igual ênfase o endividamento, que só poderá ser equacionado no longo prazo. Entretanto, o enfoque gradualista adotado para a obtenção do equilíbrio das contas públicas consolidadas, no longo prazo, demonstra o entendimento do legislador de que as mudanças necessárias devem iniciar-se desde já e serem contínuas e progressivas no tempo.

Assim, pela citação do autor mencionado acima se entende que, a Lei de Responsabilidade Fiscal é abrangente, visto que prevê não somente o tratamento do equilíbrio entre as receitas e despesas, mas também a questão do endividamento, analisado em longo prazo. Desta forma, contempla o aspecto contínuo e progressivo das mudanças que se fazem necessárias para a obtenção do equilíbrio das contas públicas.

## **10. Conceito de contabilidade pública**

A contabilidade pública é uma ciência que foi alvo de conceituação por diversas escolas, como as que defendem o Contismo, o Personalismo, o Controlismo, o Aziendalismo e o Patrimonialismo, porém a que o professor HERRMANN JR (1970, p. 78) apresentou, parece-nos ser a mais importante:

Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio à disposição das aziendas, em seus aspectos estáticos e em suas variações, para enunciar, por meio de fórmulas racionalmente deduzidas, os efeitos da administração sobre a formação e a distribuição dos créditos.

Entende-se, nos tempos atuais, a contabilidade como uma técnica capaz de produzir, com oportunidade e fidedignidade, relatórios que sirvam à administração no processo de tomada de decisões e de controle de seus atos, demonstrando, por fim, os efeitos produzidos por esses atos de gestão no patrimônio da entidade.

A contabilidade pública, como uma das divisões da Ciência Contábil, obviamente, recebeu conceituações diversas dessas mesmas escolas; entretanto, sendo possuidora de características especiais, que devem ser observadas e controladas, mereceu um estudo da Divisão de Inspeção da Contabilidade – Contadoria Central do Estado, em 1954, tendo chegado à seguinte conceituação: “É o ramo da contabilidade que estuda, orienta, controla e

demonstra a organização e execução da Fazenda Pública; o patrimônio público e suas variações”.

Portanto, a contabilidade serve-se das contas para os registros, os controles e as análises de fatos administrativos ocorridos na Administração Pública, como bem descreve o artigo 86 da Lei Federal nº 4.320/64: “a escrituração contábil das operações financeiras e patrimoniais efetuar-se-á pelo método das partidas dobradas”.

## **11. Campo de atuação da contabilidade pública**

A Contabilidade Pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil e tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios e respectivas autarquias, através de metodologia especialmente concebida para tal, que utiliza-se de contas escrituradas nos seguintes sistemas: (HERRMANN JR, 1970)

- a) Sistema orçamentário;
- b) Sistema financeiro;
- c) Sistema patrimonial;
- d) Sistema de compensação.

Aliás, a estruturação de contas, nos sistemas descritos, é feita para atender à legislação relativa às normas de direito financeiro, ou seja, normas gerais de Orçamento e de Contabilidade Pública, como se observa no art. 85, da Lei Federal nº 4.320/64:

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

### **11.1. Sistema orçamentário**

Evidencia o registro contábil da receita e da despesa, de acordo com as especificações constantes da Lei de Orçamento e dos Créditos Adicionais, assim como o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, á

conta dos mesmos créditos, e as dotações disponíveis, ou seja, no final do exercício apresenta os resultados comparativos entre a previsão e a execução orçamentária, registrados. (HERRMANN JR, 1970)

### **11.2. Sistema financeiro**

Engloba todas as operações que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não só das compreendidas, como também das não compreendidas na execução orçamentária, que serão objeto de registro e controle contábil, apresentando no final do exercício o resultado financeiro apurado. (HERRMANN JR, 1970)

### **11.3. Sistema patrimonial**

Registra analiticamente todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração, bem como mantém registro sintético dos bens móveis e imóveis. As alterações líquida patrimonial que abrangem os resultados da execução orçamentária, assim como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas constituirão elementos do sistema patrimonial. Deverá apresentar, no final do exercício, o resultado da gestão econômica. (HERRMANN JR, 1970)

### **11.4. Sistema de compensação**

Registra e movimentam as contas representativas de direitos e obrigações, geralmente decorrentes de contratos, convênios ou ajustes. Muito embora seja um sistema escriturado com elaboração de balancetes mensais, independentes, a Lei Federal nº 4.320/64 o considerou, simplesmente, como contas de compensação e, quando forem elaborados os balanços, no final do exercício, os saldos de suas contas serão incluídos no balanço do sistema patrimonial. (HERRMANN JR, 1970)

## **12. Abrangência da Contabilidade Pública**

Convém ressaltar que a Contabilidade Pública utiliza-se dessa metodologia especial de escrituração, porém, deve ser obrigatoriamente praticada pelas entidades públicas, ou seja,

aquelas de direito público interno, como a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas respectivas entidades autárquicas. (QUINTANA, Et. AL. 2011)

A Contabilidade Pública não deve ser entendida apenas como destinada ao registro e escrituração contábil, mas também à observação da legalidade dos atos da execução orçamentária, através do controle e acompanhamento, que será prévio, concomitante e subsequente, além de verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que for instituído para esse fim.

Deve também verificar a legalidade dos atos de execução orçamentária, como sejam: se o empenho da despesa obedeceu à legislação vigente, relativa à licitação, autorização competente; senão se trata de despesa já realizada etc.; se na liquidação da despesa foram atendidos todos os aspectos da legislação sobre o assunto; se a ordem de pagamento foi exarada em documentos processados pelo serviço de contabilidade e se a determinação para o pagamento da despesa foi despachada pela autoridade competente.

### **13. Considerações Finais**

A contabilidade é um sistema receptor de dados referentes a operações governamentais, cujo produto final é a informação de natureza econômico-financeira.

Não se pode negar que, pela legislação, as entidades públicas possuem diversos mecanismos de controle, tanto o interno, que é exercido pela própria organização sobre suas atividades, quanto o externo, que é realizado por um órgão que não integra a estrutura da entidade que está sendo controlada. No caso, pelo Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas.

Como menciona GRANOF (2004), no âmbito da Contabilidade Pública, o orçamento é o documento mais importante e, em razão disso, as demonstrações contábeis devem prover informações sobre a execução orçamentária.

Vimos no decorrer do presente trabalho que a função da contabilidade pública impõe acompanhamento da execução orçamentária, conhecimento da composição patrimonial, determinação dos custos dos serviços industriais, levantamento dos balanços gerais e análise e interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Os orçamentos são sistematicamente elaborados pelo contador e prefeito, que tomam a si a responsabilidade de traçar e quantificar as metas. Os demais membros da

administração desconhecem o orçamento, e são considerados por esses sem importância. Valorizam-se mais as decisões políticas, sendo que a estrutura organizacional e orçamentária é apenas uma questão de formalidade.

Os documentos de um sistema de planejamento hoje existentes - o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) – indicam ser ineficientes para exprimir e realizar as ações do governo. Nesta perspectiva, o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF - tende a minimizar estas distorções, mas não o suficiente. Ela veio reforçar o papel do orçamento como instrumento de controle das finanças públicas e gestão fiscal. Mas, quanto a se prestar como instrumento de planejamento, como as demais legislações hoje vigentes - CF/88 e Lei 4320/64 – ela pode não passar de um conjunto de boas intenções.

#### **14. Referências Bibliográficas**

\_\_\_\_\_. **Contabilidade municipal: teoria e prática**. 2 ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1985.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 1994.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 101, de 04.05.2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)**. Brasília, Senado Federal, Centro Gráfico, 2000.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e Contabilidade Pública. Teoria, Prática e mais de 800 exercícios**. 5ª Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

CHALFUN, Nelson. **Entendendo a contribuição da política fiscal, do PPA e da LDO para a gestão fiscal responsável**. Rio de Janeiro: IBAM/BNDES, 2001.

CONTI, José Mauricio. **ORÇAMENTOS PÚBLICOS, A Lei 4.320/1964 comentada**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

CRUZ, Flávio da. (coord.). **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

GRANOF, Michael H. Citado por CONTI, José Mauricio. **Government and not-for-profit accounting**. 3.ed. IE-Wiley, 2004.

HERRMANN JR., Frederico. **Contabilidade superior**. São Paulo: Atlas, 1970.

MACHADO JR, J. Teixeira e REIS, Heraldo Costa. **A lei 4320 comentada**. Rio de Janeiro: IBAM, 1997.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 2. Ed. São Paulo: RT, 2005.

PELICIOLI, Angela Cristina. **A lei de responsabilidade na gestão fiscal**. In: Revista de informação legislativa. Brasília, ano 37 n. 146, abr/jun, 2000.

PEREIRA, José Matias. **Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil**. São Paulo: Atlas, 1999.

QUINTANA, Alexandre Costa; MACHADO, Daiane Pias. Et. AL. **Contabilidade Pública**. São Paulo: Editora Atlas, 2011.

REIS, Heraldo da Costa. **Curso de elaboração, execução e controle do orçamento**. Lição 10. Rio de Janeiro: IBAM, 1981.

SILVA, Fernando Antônio Resende de. **Finanças públicas**. São Paulo: Atlas, 1981.