

PROCESSO DE ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO MUNICIPAL

Júlio Cesar Siqueira ¹

birobiro21@hotmail.com

Anderson Basílio Alves (Discente Unijales)²

abasilioalves@yahoo.com.br

Danilo Modesto (Discente Unijales)³

danilo.m.furlan@hotmail.com

João Arnaldo Marim Mendes Pereira (Discente Unijales)⁴

joão_arnaldo_mmp@hotmail.com

UNIJALES – CENTRO UNIVERSITÁRIO DE JALES

RESUMO

O presente artigo tem como objetivo demonstrar o processo de elaboração do orçamento público municipal, com abordagem dos objetos de planejamento como o Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA), que têm como finalidade orientar o Poder Executivo quanto à realização dos programas previstos e o cumprimento das metas estabelecidas. O artigo foi desenvolvido utilizando-se livros e publicações da internet sobre o tema abordado.

Palavras – Chave: Orçamento Público. Poder Executivo. Objetos de Planejamento.

ABSTRACT

This article aims to demonstrate the process of preparing the municipal budget, to approach the objects of planning as the Multiyear Plan (PPA), the Budget Guidelines Law (LDO) and Annual Budget Law (LOA), which are intended to guide the executive branch regarding the realization of the planned programs and fulfillment of goals. The product was developed using books and publications the internet about the topic.

Key – Words: Public Budget. Executive Branch. Objects Planning.

¹ Júlio Cesar Siqueira (Docente Unijales): MBA em Gestão Empresarial e Consultoria, Graduado em Ciências Contábeis e Especialista em Contabilidade Tributária;

² Anderson Basílio Mendes (Discente Unijales): Graduando em Ciências Contábeis;

³ Danilo Modesto (Discente Unijales): Graduando em Ciências Contábeis;

⁴ João Arnaldo Marim Mendes Pereira (Discente Unijales): Graduando em Ciências Contábeis;

1. INTRODUÇÃO

A área pública é um dos ramos da contabilidade, ela demonstra a organização e execução da fazenda pública, o patrimônio público e suas variações na esfera Federal, Estadual e Municipal à qual se refere este artigo.

Em âmbito municipal, a contabilidade pública se faz de extrema importância, pois é ela que trata do processo de planejamento e orçamento do município para dar suporte ao Poder Executivo, garantir o bem estar da população e buscar uma ação planejada e transparente do governo. Para atingir tal ação é elaborado o orçamento, do qual cada etapa do processo de elaboração está definida e evidenciada neste trabalho.

Nesses aspectos, planejar é essencial, é o ponto de partida para a administração eficiente e eficaz da máquina pública, pois a qualidade do mesmo ditará os rumos para a boa ou má gestão, refletindo diretamente no bem-estar da população. (AGUILAR, MORAES, PEREIRA e FONSECA, 2010, p. 1)

O presente estudo tem por objetivo especificar o processo de elaboração do orçamento público municipal, demonstrando cada etapa que constitui sua organização e os principais instrumentos de planejamento, sendo eles Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA).

Utilizou-se a metodologia fundamentada em pesquisa exploratória bibliográfica com leitura, análise e compreensão de livros e material de apoio disponibilizado na internet, cujas fontes encontram-se citadas de acordo com a Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT).

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. CONTABILIDADE

A Contabilidade é a ferramenta que tem como objeto o estudo do patrimônio, objetivando fornecer informações para a tomada de decisão dos usuários e já vem sendo utilizada há muito tempo.

Segundo MARION (2009, p. 28) a contabilidade é definida como:

o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa. Ela é muito antiga e sempre existiu para auxiliar as pessoas a tomarem decisões. Com o passar do tempo, o governo começa a utilizar-se dela para arrecadar impostos e a torna obrigatória para a maioria das empresas.

A Contabilidade possui os principais ramos:

- *Contabilidade Comercial*: aplicada as empresas comerciais;
- *Contabilidade Industrial*: aplicada as empresas industriais;
- *Contabilidade Agrícola*: aplicada exclusivamente as empresas agrícolas;
- *Contabilidade Bancária*: aplicada nas instituições financeiras, e
- *Contabilidade Pública*: aplicada aos órgãos públicos (que abrange o assunto deste artigo).

2.2. CONTABILIDADE PÚBLICA

A Contabilidade Pública é um dos ramos da Contabilidade, está voltada somente às pessoas jurídicas de Direito Público, ou seja, União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias e sua aplicação nestes órgãos é feita de acordo com o disposto na Lei nº. 4.320/1964 e na Lei Complementar nº. 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal.

Um dos principais objetivos deste ramo da Contabilidade é proporcionar aos gestores dados referentes aos resultados atingidos e as características de espécie orçamentária, financeira, econômica e física do patrimônio do órgão público e suas variações.

De acordo com KOHAMA (2010, p.25) 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, [...]

Para atingir tal objetivo, é necessária uma metodologia especialmente gerada para tal, sendo necessária a utilização de contas escrituradas nos seguintes sistemas:

- *Sistema orçamentário*: apresenta no final do exercício vigente a comparação entre o que foi previsto e os registros do que foi executado.
- *Sistema financeiro*: abrange todos os movimentos (débito e crédito) de natureza financeira e apresenta no final de cada exercício o resultado financeiro alcançado.
- *Sistema patrimonial*: é constituído pelas modificações do patrimônio líquido que abrangem a realização do orçamento, bem como suas variações, superveniências e insubsistências ativas e passivas, demonstrando ao final do exercício o resultado da gestão econômica.
- *Sistema de compensação*: registra e controla as contas de direitos e obrigações, surgidas através de contratos e convênios ou ajustes, que possam afetar o patrimônio, sendo demonstrado em balancetes mensais.

Na Contabilidade Pública a peça mais importante é o balanço de resultados, onde são evidenciadas as receitas e as despesas demonstrando como foram recebidos os recursos e de que maneira foram gastos.

Diferentemente de outros ramos da Contabilidade, onde a visão do profissional contábil é voltada para o lucro e o patrimônio, a Contabilidade Pública tem sua visão voltada para a gestão.

2.3. ORÇAMENTO PÚBLICO

O orçamento é uma maneira de informar com antecedência as despesas que o órgão público deve executar em um exercício sendo uma medida da moderna gestão pública, feito através de lei do Poder Executivo que determina as políticas públicas para o exercício que se referir.

O orçamento público é uma forma de planejar as atividades a fim de ter o controle do que possa vir a ocorrer para utilizar os recursos de maneira adequada.

PISCITELLI, TIMBÓ E ROSA (1997, p.47) definem o orçamento público como:

A ação planejada do Estado, quer na manutenção de suas atividades, quer na execução dos seus projetos, materializa-se através do orçamento público, que é um instrumento que dispõe o Poder Público (em qualquer de suas esferas) para expressar, em determinado período de tempo, se o 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.

Estudando o orçamento, o ponto de vista pode ser considerado como objetivo ou subjetivo. No ponto de vista objetivo, indica o ramo das Ciências das Finanças que observa a Lei do Orçamento, bem como a reunião de normas que dá suporte à sua elaboração, execução e controle, considerando o estágio jurídico de todas as etapas do orçamento (prevenção, execução e crítica).

Já no aspecto subjetivo, constitui o aprendizado adquirido pelo povo de aprovar através de representantes eleitos para compor o Poder Legislativo, os gastos que o município realizará durante o exercício.

O orçamento público é estudado através dos tipos de orçamento, princípios orçamentários e aspectos do orçamento.

2.3.1. TIPOS DE ORÇAMENTO

É uma característica que estipula a forma de elaboração do orçamento, segundo o regime político em vigor, sendo dividido em três tipos:

- *Legislativo*: utilizado em países parlamentaristas, sendo elaborado, votado e aprovado pelo Poder Legislativo e executado pelo Executivo.
- *Executivo*: utilizado em países onde se impera o poder absoluto, sendo elaborado, aprovado, executado e controlado pelo Poder Executivo.
- *Misto*: é o tipo utilizado no Brasil, pois as funções legislativas são desempenhadas pelo Congresso ou Parlamento, sendo aprovado pelo Chefe do Poder Executivo. É o orçamento cuja elaboração e execução é de responsabilidade do Poder Executivo e votação e controle compete ao Poder Legislativo.

2.3.2. PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

Os Princípios Orçamentários são proposições que norteiam a concepção e execução da Lei Orçamentária, por um lado eles fornecem suporte para a utilização do orçamento, de forma a controlar a atividade financeira do Executivo, por outro lado, guiam a preparação, aprovação e realização do orçamento.

FERREIRA *apud* SANCHES (1997), princípio orçamentário é um grupo de premissas orientadoras que delimitam os processos e as práticas orçamentárias.

Os princípios orçamentários de receita e despesa são:

- *Anualidade*: dispõe que o período de um ano é o melhor para o orçamento, ou seja, ele terá a validade de um ano, a contar de 01/01 a 31/12 do ano corrente.
- *Programação*: o conteúdo e a forma do orçamento de cada um dos órgãos do setor público devem ser planejados antecipadamente.
- *Unidade*: a administração pública deve ter um único orçamento englobando todos os seus departamentos e compreendendo todas as despesas e receitas.
- *Universalidade*: dispõe que deve conter no orçamento todas as receitas e despesas previstas no exercício financeiro de cada um dos órgãos do setor público.
- *Exclusividade*: determina que devem ser incluídos no orçamento apenas receita e despesa, por exemplo: caso uma prefeitura decida aumentar o salário de um funcionário de R\$1.000,00 para R\$1.100,00, coloca-se no orçamento R\$1.100,00 e depois faz-se uma lei explicando os 10% de aumento.
- *Clareza*: o orçamento deve ser redigido de forma transparente, sendo claro, ordenado e completo, para que possa ser entendido facilmente.
- *Equilíbrio*: dispõe que não se deve gastar mais do que recebe, mantendo assim, um equilíbrio entre as receitas estimadas e as despesas fixadas.

2.3.3. ASPECTOS DO ORÇAMENTO

Segundo SILVA (2011), o orçamento é analisado sob diversos aspectos:

- *Aspecto Político*: refere-se à sua característica de Plano de Governo ou Programa de Ação do grupo ou facção partidária que possui o Poder e que foi submetido à população durante o processo eleitoral.
- *Aspecto Jurídico*: é o que estabelece a Lei Orçamentária no grupo de leis da nação.
- *Aspecto Econômico*: é o produto do desenvolvimento das características políticas do orçamento. Se o orçamento público é algo imprescindível para execução dos objetivos do Estado, sem dúvidas ele deverá observar que o plano mais viável é aquele que produz uma maior produção com menor gasto.
- *Aspecto Financeiro*: caracteriza-se pelo fluxo financeiro das entradas das receitas e das saídas das despesas.

2.4. PROCESSO DE ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO

O processo de elaboração do orçamento cumpre as exigências estabelecidas na Constituição Federal, sendo preparado no primeiro ano do mandato de um prefeito, para vigorar a partir do segundo ano até o primeiro ano de mandato do próximo chefe do Executivo.

Visando a ação planejada e transparente da elaboração do orçamento, surge a Lei Complementar nº 101 de 04/05/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, que através do § 1º do artigo 1º diz:

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

A princípio tínhamos a Lei nº 4.320/64 denominada Lei de Responsabilidade Fiscal, com o passar do tempo surge a necessidade de inserir novos dispositivos, então nasce a Lei Complementar nº 101/2000.

Sabendo que a elaboração do orçamento é importante para a administração pública ter um controle interno dos seus gastos, a obrigatoriedade da mesma ficou clara em 1967, com a implantação do Decreto-lei nº 200 que dispunha algumas finalidades do orçamento:

- Originar condições imprescindíveis para a eficácia do controle externo e para garantir a regularidade à execução da receita e despesa;
- Seguir a realização dos planos de trabalho e do orçamento;
- Determinar os resultados atingidos pelo chefe do Executivo e constatar a realização dos contratos.

Para a elaboração do processo orçamentário a Constituição de 1988 estabeleceu os seguintes objetos de planejamento governamental:

- *Lei do Plano Plurianual*, conhecida como PPA;
- *Lei de Diretrizes Orçamentárias*, conhecida como LDO e,
- *Lei Orçamentária Anual*, conhecida como LOA.

Este conjunto de leis é seguido de forma hierárquica conforme segue:

Quadro 01: Hierarquia dos objetos de planejamento governamental.



Fonte: SILVA (2011, p.176)

2.4.1. PLANO PLURIANUAL – PPA

É o objeto que representa o planejamento dos órgãos públicos por um período de quatro anos, objetivando principalmente guiar os gastos públicos de forma racional para possibilitar os cuidados necessários para a conservação do patrimônio público e ocorrência de novos investimentos.

Todo ato governamental só poderá ser executado desde que esteja devidamente inserido no PPA e o mesmo deve obedecer a LRF, conforme determinado no Art. 1º, §1º da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Com a criação da Portaria MOG nº 42/1999, estipulou-se que a inclusão, alteração ou a exclusão de qualquer programa de governo deve acontecer por meio do PPA.

O PPA é importante, pois guia o governo no cumprimento das metas de trabalho a partir do segundo ano do mandato de um prefeito até o primeiro ano do mandato subsequente, nele deve conter todas as obras que se deseja realizar, bem como os programas de natureza continuada que são aqueles ligados à educação e a saúde por exemplo.

Durante o processo de elaboração do plano plurianual é de extrema importância que a administração tenha conhecimento dos recursos que realmente serão transferidos aos cofres públicos e os gastos que serão necessários para dar continuidade aos serviços públicos já existentes.

Para comprovar que o ato foi planejado e que haverá recursos financeiros para implantar e dar continuidade ao plano de governo durante a vigência do PPA é importante se conhecer: o valor total de recursos que o município contará nos quatro anos de vigência do plano plurianual; o valor total das despesas com manutenção e conservação do patrimônio público; o valor total de recursos disponíveis que poderão ser empregados para desenvolvimento das ações governamentais e das despesas de caráter continuado; a condição econômica e social do município, bem como a comparação de sua situação de forma regional, estadual e federal para localizar onde estão os problemas; a possível geração de novas receitas; a forma de crescimento urbano disposto no plano diretor; as necessidades dos municípios para garantir maior gasto nas áreas mais carentes; o plano de governo publicado durante o período eleitoral, para cumprir o que foi prometido.

O Art. 165, §1º da Constituição Federal, dispõe as regras fundamentais que guiam a preparação do PPA:

Art. 165 - Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - o plano plurianual;

[...]

§ 1º - A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

O dispositivo mencionado indica que o PPA estabelecerá as diretrizes, objetivos e as respectivas metas para o governo.

Elaborar o PPA de forma regionalizada significa que a lei do Plano Plurianual definirá o planejamento por região, por exemplo, no caso da União essa regionalização é feita por região macroeconômica (Sul, Sudeste, Norte, Nordeste e Centro-Oeste).

Segundo AGUILAR, MORAES, PEREIRA e FONSECA (2010) no caso dos municípios, principalmente nos menores, a regionalização do PPA é um pouco mais difícil, uma vez que ela não é definida no seu âmbito.

Não existindo a regionalização dos municípios, duas formas poderão ser adotadas para a divisão das ações do PPA, uma por zona urbana e rural e outra por bairros, distritos ou povoados, contemplando os objetivos e as vantagens, observando os benefícios práticos que a regionalização fornecerá para a Administração e para o Município; ainda assim se não for possível fazer a divisão é necessário informar que a atuação será municipal e demonstrar que ela cobrirá todo o seu território.

De acordo com AGUILAR, MORAES, PEREIRA e FONSECA (2010, p. 24) “as diretrizes são orientações, indicações e princípios estratégicos que nortearão as ações do governo municipal durante o período de sua vigência com vistas a alcançar os seus objetivos”.

Essas diretrizes atendem aos desejos e às necessidades da população, visando melhorar a forma de vida dos municípios.

Sabendo que a lei que instituir o plano plurianual estabelece entre outras coisas os objetivos da administração pública, estes devem expressar a busca de resultados e ser concretizados através da realização dos programas que reúnam projetos e atividades a fim de atingir um resultado comum.

As metas contidas no PPA obrigatoriamente serão quantificadas de forma física e financeira, apurando-se o custo global e unitário das ações e dos programas do governo para permitir a observação dos resultados obtidos e avaliação do plano plurianual.

O cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual será avaliado pelo sistema de controle interno do município conforme disposto no Art. 74, inciso I da Constituição Federal de 1988.

Segundo o Art. 165, §1º da Constituição Federal, as despesas de capital, como pagamento dos serviços da dívida, que abrangem a amortização do principal, os juros e os encargos devem ser incluídos no PPA, bem como as despesas decorrentes das despesas de capital, como o pagamento de juros e encargos da dívida e os programas de duração continuada que são aqueles programas contínuos e constantes que têm previsão de duração permanente.

O plano plurianual deverá incluir as despesas que objetivam a manutenção das atividades da administração pública, como, por exemplo, medicamentos; produtos alimentícios; materiais de limpeza; serviços de conservação; aluguéis; contas de água, energia elétrica, telefone e tarifas bancárias; folha de pagamento dos funcionários e encargos sociais, entre outros.

É de incumbência do chefe do Executivo Municipal, prefeito, juntamente do Poder Legislativo, vereadores, e da sociedade, elaborar as metas e os objetivos para os quatro anos de exercício, cabe ao departamento de Planejamento do Município transferir as metas e objetivos da administração municipal viabilizando a criação, realização e controle do PPA, já aos demais departamentos do município, é cabível a criação de suas propostas.

O § 9º, inciso I do Art. 165 da Constituição Federal fixa que cabe a lei complementar estabelecer os prazos, a elaboração, a vigência e a organização do PPA.

Art. 165 - Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

[...]

§ 9º - Cabe à lei complementar:

I - 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;

O PPA deve ser elaborado no primeiro ano de mandato devendo estar pronto no máximo até 30 de setembro (ou conforme determina a lei do município) e ser enviado à Câmara Municipal para aprovação, todas as despesas que ocorrem na prefeitura devem estar incluídas no PPA e 98% do que foi planejado terá que ser cumprido.

Para fins de elaboração do PPA, considera-se:

- *Programa*: instrumento de organização da ação governamental buscando a realização dos objetivos e dando nome ao que se vai fazer.
- *Diagnóstico*: identificação da realidade existente e da necessidade de implantação do programa.
- *Objetivos*: são os resultados que se pretende alcançar com a realização das ações governamentais.
- *Metas*: objetivos quantitativos em termos de produtos e resultados a alcançar.
- *Custo*: valor a ser gasto para a realização do programa.

Segue abaixo exemplo de elaboração de um programa do PPA:

Programa: 001 – Melhor Caminho.

Diagnóstico: O fiscal de estradas da prefeitura detectou que uma das estradas rurais do município está em péssimas condições de tráfego.

Objetivo: Melhorar as condições de tráfego da estrada rural.

Meta: Pavimentar 16.000 m² correspondente à 2km da estrada.

Custo: 1º ano: R\$ 750.000,00

2º ano: R\$ 750.000,00

3º ano: R\$ 750.000,00

4º ano: R\$ 750.000,00

Total: R\$ 3.000.000,00

2.4.2. LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS – LDO

A Lei de Diretrizes Orçamentárias é um planejamento elaborado anualmente e tem a finalidade de nortear a elaboração dos orçamentos anuais, de adequá-los aos objetivos, metas e prioridades da administração pública, estabelecidos anteriormente no PPA, para o exercício financeiro seguinte.

A LDO conterà também critérios de limitação de empenhos, anexo de metas fiscais, anexo de riscos fiscais entre outros.

Deverá ser elaborada até 30 de abril e encaminhada ao Poder Legislativo para que este possa aprová-la até 30 de junho (ou conforme determina a lei do município).

O Art. 165, §2º da Constituição Federal, compreende as regras fundamentais que guiam a preparação da LDO:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

[...]

II - as diretrizes orçamentárias;

[...]

§ 2º - A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

O artigo mencionado anteriormente dispõe que a LDO deverá abranger as metas e prioridades da gestão pública para o próximo exercício financeiro, dar suporte à criação da LOA e regulamenta outras ações essenciais na elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

O Art. 169, § 1º, incisos I e II da Constituição Federal de 1988 dispõe que qualquer privilégio na vida funcional que se pretenda realizar, a abertura de novos cargos, a contratação de pessoal pelos órgãos públicos e fundações por eles mantidas somente poderão ser feitas desde que haja autorização na LDO e que tenha prévia dotação orçamentária suficiente para atender o que se vai realizar.

Com a edição da LRF, a LDO passou a ter novas e essenciais funções, associando regras de planejamento que prezam pelo equilíbrio entre as receitas e despesas na execução do orçamento. A Lei de Responsabilidade Fiscal também trouxe alterações no Anexo de Metas Fiscais, onde são estabelecidas as metas de resultado primário e nominal, e também no Anexo de Riscos Fiscais, onde são abrangidos os riscos fiscais e examinados os passivos contingentes que são fundamentais para a observação das finanças públicas e para ocorrer o equilíbrio das contas públicas.

Na LDO são estabelecidas as diretrizes que nortearão a Administração na preparação do orçamento e na sua realização, sendo destacadas entre as diversas ações do governo descritas no PPA as que terão maior necessidade para a preparação da LOA e sua realização, conciliando-as com os recursos arrecadados. A LDO deverá ser elaborada de acordo com o disposto na Constituição Federal de 1988 e na Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000:

Quadro 02: Conteúdo da LDO segundo a Constituição Federal/1988 e LRF/2000.

Conteúdo da LDO	
CF/1988	LRF/2000
<ul style="list-style-type: none"> - definir as metas e prioridades da Administração Pública Municipal; - dar orientações básicas para elaboração da lei orçamentária anual; - dispor sobre as alterações na legislação tributária do Município; - estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento; - dispor sobre a política de pessoal e encargos sociais; 	<ul style="list-style-type: none"> - dispor sobre o equilíbrio entre receitas e despesas; - definir os critérios e formas de limitação de empenho; - estabelecer as normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos; - estabelecer as condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas; - definir o montante e forma de utilização da reserva de contingência; - dispor sobre a contratação excepcional de horas extras; - autorizar o Município a auxiliar o custeio de despesas atribuídas a outros entes da federação; - definir critérios para o início de novos projetos; - definir as despesas consideradas irrelevantes; - definir as condições para a renúncia de receitas.

Fonte: AGUILAR, MORAES, PEREIRA e FONSECA (2010, p.74)

Sendo assim, a Lei de Diretrizes Orçamentárias vai além dos objetivos essenciais da LOA, previsão de receitas e despesas, garantindo a estabilidade das contas públicas através de programação e acompanhamento das finanças públicas.

Segue abaixo exemplo de um programa da LDO:

Programa: 001 – Melhor Caminho.

Diagnóstico: O fiscal de estradas da prefeitura detectou que uma das estradas rurais do município está em péssimas condições de tráfego.

Objetivo: Melhorar as condições de tráfego da estrada rural.

Meta: Pavimentar 4.000 m² da estrada no primeiro ano.

Custo: 1º ano: R\$ 750.000,00

2.4.3. LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL – LOA

A LOA é uma lei que tem caráter de autorização e não de imposição, pois o gestor de cada orçamento tem a opção de executar ou não as despesas nela incluídas, ela é coberta por atos formais, examinando as receitas e estabelecendo as despesas que serão executadas no período de um ano.

É um processo do qual se elabora, expressa, executa e avalia o nível de cumprimento dos programas de governo (objetivos e metas), devendo estar compatível com o PPA e com a LDO, ser elaborada até 30 de setembro (ou conforme determina a lei do município) e encaminhada ao Poder Legislativo para ser aprovada até o fim do ano, para que possa entrar em vigor em 01 de janeiro.

O Art. 165, §5º da Constituição Federal, dispõe que a LOA deverá abranger os seguintes orçamentos:

- I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;
- III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

O disposto acima apresentado dispõe que a LOA inclua três orçamentos: o fiscal, o de investimento e o da seguridade social. No caso dos municípios, estes deverão analisar a sua legislação (lei orgânica) para saber se há a necessidade de apresentação dos três orçamentos separadamente.

Conforme apresentado no artigo 165, § 5º a LOA conterá:

- *Orçamento Fiscal:* abrange todas as receitas tributárias, ordinárias, originárias e derivadas, bem como todas as despesas da administração direta e indireta, exceto as receitas e despesas que fazem parte do orçamento de investimento e da seguridade social.
- *Orçamento de Investimento:* abrange apenas as despesas com investimentos das empresas estatais.
- *Orçamento da seguridade social:* abrange as seguintes receitas e despesas:
 - *Saúde:* receitas oriundas do SUS, de convênios e outras vinculadas à saúde e despesas da saúde e outras vinculadas a este departamento.

- *Assistência Social*: receitas oriundas do FNAS, FEAS, de convênios e outras vinculadas à assistência social, também as despesas da assistência social e outras vinculadas a este departamento.
- *Previdência Social*: todas as receitas e despesas oriundas do RPPS.

No decorrer do exercício financeiro podem surgir despesas imprevisíveis e urgentes e que não estão computadas no orçamento, então é necessário utilizar-se de um procedimento para a inclusão dessas despesas na Lei Orçamentária conhecido como créditos adicionais.

Os créditos adicionais são classificados em: créditos suplementares que são utilizados para dar reforço às despesas já existentes no orçamento e podem ser incluídos na LOA somente por decreto do prefeito; créditos especiais que são utilizados para incluir novas despesas no orçamento e sua inclusão é feita mediante um projeto de lei feito pelo Executivo e encaminhado para aprovação ao Legislativo; e créditos extraordinários destinados à despesas urgentes e imprevisíveis, são abertos por decreto do Executivo que dará conhecimento ao Legislativo por meio de cópia do decreto.

A estruturação da Lei Orçamentária Anual é feita através das receitas e despesas previstas para o exercício em que se trata o orçamento.

2.4.3.1. RECEITA PÚBLICA

Receita pública é considerada qualquer recebimento que a prefeitura tiver, ela é classificada em receita orçamentária (prevista no orçamento) e receita extraorçamentária (que não está prevista no orçamento), ainda pode ser classificada como receitas correntes e receitas de capital.

Receitas correntes não acrescentam valor ao patrimônio e podem ser usadas para manutenção e funcionamento da administração pública, e suas fontes são:

- *Receita tributária*: proveniente de impostos como IPTU, ISS, ITBI, IR e taxas;
- *Receitas de contribuições*: são aquelas provenientes de descontos para institutos de previdência;
- *Receita patrimonial*: oriunda de recebimento de aluguel de imóveis da prefeitura e rendimentos de aplicações financeiras;
- *Receita agropecuária*: neste caso serve como de exemplo a venda de mudas do canteiro municipal;
- *Receita industrial*: valor que a prefeitura arrecadar de indústrias que eventualmente poderá possuir;

- *Receita de serviços*: valor cobrado por qualquer serviço prestado pela prefeitura;
- *Transferências correntes*: valores recebidos do Estado (provenientes de ICMS, IPI, IPVA, merenda escolar e transporte escolar) e da União (FPM, ITR, PNAE, PNTE);
- *Outras receitas correntes*: como dívida ativa, multas, juros e restituições.

Receitas de capital são aquelas que acrescentam valor ao patrimônio e também geram uma despesa de capital, são provenientes das seguintes fontes:

- *Operações de crédito*: oriundas de empréstimos e financiamentos bancários;
- *Alienação de bens*: proveniente da venda de bens;
- *Transferências de capital*: vinda de outra esfera de governo para investimentos no município.

Receitas extraorçamentárias são aquelas que não estão previstas no orçamento, por exemplo:

- *Cauções*: valor destinado como garantia;
- *Fianças*: são as cartas de fianças;
- *Consignações*: descontos de folha de pagamento para instituto de previdência ou empréstimos consignados com desconto na folha de pagamento.

2.4.3.2. DESPESA PÚBLICA

Despesas públicas são gastos estabelecidos na Lei Orçamentária ou em leis específicas (créditos adicionais), por exemplo: gastos com manutenção e funcionamento da administração pública, pagamento de dívidas, pagamentos de folha e encargos sociais, entre outros.

Constituem Despesa Pública os gastos fixados na lei orçamentária ou em leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais; à satisfação dos compromissos da dívida pública; ou ainda à restituição ou pagamento de importâncias recebidas a título de cauções, depósitos, consignações etc. (KOHAMA, 2010, p. 87)

A despesa pública pode ser classificada em orçamentária ou extraorçamentária.

As despesas orçamentárias são aquelas previstas ou incluídas no orçamento e classificam-se em:

- *Despesas correntes*: são os gastos de natureza operacional realizados pela administração pública para manutenção e funcionamento divididos em despesas de custeio e transferências correntes;
- *Despesas de capital*: são os gastos realizados que geralmente aumentam o patrimônio público, como investimentos, inversões financeiras e transferências de capital.

Despesas extraorçamentárias são aquelas que não estão previstas no orçamento e podem surgir no decorrer do exercício financeiro.

2.5. CICLO ORÇAMENTÁRIO

Para elaboração do orçamento, com base nas três ferramentas (PPA, LDO e LOA) essenciais para o desenvolvimento do mesmo, faz – se necessário compreender o Ciclo Orçamentário, que nada mais é do que a sequência das etapas desenvolvidas pelo processo orçamentário, sendo elas:

- Elaboração;
- Estudo e Aprovação;
- Execução; e
- Avaliação.

2.5.1. ELABORAÇÃO

Nesta fase é analisado o orçamento anterior para a partir daí elaborar o futuro, compreendendo os objetivos e metas estabelecidos na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

É feito o cálculo dos recursos humanos, materiais e financeiros para a concretização de cada unidade administrativa, cabendo ao departamento de contabilidade organizar as demonstrações para servir de parâmetros para a elaboração do orçamento.

Cada departamento da prefeitura deverá elaborar sua proposta parcial e encaminhá-la ao departamento de contabilidade para que este elabore a sua consolidação às demais. A partir daí, o Executivo Municipal deverá encaminhar a proposta orçamentária ao Legislativo obedecendo aos prazos estabelecidos e contendo:

- *Mensagem Orçamentária*: ofício de encaminhamento da proposta expondo a situação econômico-financeira da prefeitura.
- *Projeto de Lei de Orçamento*: relatório demonstrando todas as receitas e despesas.
- *Tabelas Explicativas*: além das previsões de receita e despesa, constará:
 - a) A receita arrecadada nos três últimos exercícios anteriores àquele em que se elaborou a proposta;
 - b) A receita prevista para o exercício em que se elabora a proposta;
 - c) A receita prevista para o exercício a que se refere a proposta;
 - d) A despesa realizada no exercício imediatamente anterior;
 - e) A despesa fixada para o exercício em que se elabora a proposta; e
 - f) A despesa prevista para o exercício a que se refere a proposta. (Art. 22, inciso III da Lei nº 4.320/64)

- *Especificação dos Programas*: relatório contendo os nomes de todos os programas que estão na LDO.

De acordo com o Art. 22, parágrafo único da Lei 4.320/64, a proposta orçamentária deverá apresentar para cada departamento da prefeitura um breve relato das principais finalidades baseado na sua respectiva legislação.

2.5.2. ESTUDO E APROVAÇÃO

Esta fase compete ao Poder Legislativo, devendo os vereadores estudar o projeto de lei para ver se está compatível com a necessidade dos munícipes para então aprová-lo.

De acordo com o Art. 166, § 3 da Constituição Federal de 1988, as emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem, só podem ser aprovadas caso:

- I - sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias;
- II - indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa, excluídas as que incidam sobre:
 - a) dotações para pessoal e seus encargos;
 - b) serviço da dívida;
 - c) transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e Distrito Federal; ou
- III - sejam relacionadas:
 - a) com a correção de erros ou omissões; ou
 - b) com os dispositivos do texto do projeto de lei.

Uma vez aprovado o projeto de lei orçamentário, o Poder Legislativo deverá devolvê-lo ao Executivo Municipal para que possa ser sancionado.

2.5.3. EXECUÇÃO

Esta fase constitui a concretização anual dos objetivos e metas destinados para cada setor ou departamento da administração pública, nesta etapa do ciclo orçamentário faz-se a abertura do livro analítico de receitas e do livro analítico de despesas.

A Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) no parágrafo único do Art. 8, dispõe que em até trinta dias após a aprovação do orçamento o Executivo efetuará a programação bimestral das receitas e o cronograma mensal de desembolso para as despesas, ainda a Lei Federal nº 4.320/64 estabelece a criação de um quadro de cotas trimestrais da despesa para que cada departamento ou setor possa utilizar-se, buscando atender aos seguintes objetivos:

- a) assegurar às unidades orçamentárias, em tempo útil a soma de recursos necessários e suficientes a melhor execução do 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. (Art. 48 da Lei Federal nº 4.320/64)

A Lei Federal nº 4.320/64 e a Lei Complementar nº 101/2000 se complementam, pois enquanto a primeira trata do ponto de vista orçamentário, a segunda trata da disponibilidade do ponto de vista econômico.

2.5.4. AVALIAÇÃO

Esta fase refere-se a analisar e julgar os níveis dos objetivos fixados no orçamento servindo para auxílio na tomada de decisões e como base para futuros orçamentos.

Segundo a legislação em vigor, a avaliação pode ser feita de duas formas: interna, que é feita pelos próprios funcionários da administração pública; ou externa, quando realizada pelos vereadores com o auxílio do Tribunal de Contas.

De acordo com o Art. 165, §3º da Constituição Federal, “o Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária.”

O Poder Executivo evidenciará e avaliará em audiência pública se ocorreu efetivamente o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Sabe-se que o orçamento é uma peça fundamental para o setor público e é obrigatório conforme determina a Lei nº 4.320/64, a Lei Complementar nº 101/2000 e a Constituição Federal de 1988 que estabelece os objetos de planejamento.

Depois de demonstrado os três principais instrumentos de planejamento e cada fase que compõe a elaboração do orçamento público municipal, conclui-se que o mesmo serve de suporte para definir o caminho que o Poder Executivo tomará para atingir os objetivos desejados.

Sem dúvidas, uma boa elaboração do orçamento se faz ótima ferramenta para a gestão pública, pois foi previsto com antecedência as receitas e despesas que este órgão possa vir a ter durante o exercício financeiro, podendo-se analisar frequentemente se a Prefeitura está em equilíbrio com suas contas, ou seja, não gastando mais do que está recebendo.

Assim, se os objetos de planejamento que compõem a elaboração do orçamento estiverem condizentes uns aos outros assegurarão uma maior eficiência e eficácia das ações da administração pública, tornando-as o mais transparente possível.

4. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BOTTARO, Marcos César. **Administração, Organização e Normas**. Disponível em: <<http://pt.scribd.com/doc/53725084/17/%E2%80%93Principais-Ramos-da-Contabilidade>> Acesso em: 31/03/2012.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. 41. Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e Contabilidade Pública**. 5. Ed. Rio de Janeiro: Elsevier Editora Ltda, 2010.

FERREIRA, Gustavo Bicalho. **Princípios Orçamentários**. Disponível em: <[http://www.estudaqui.com.br/geral/arquivos/17_PRINC%C3%8DPIOS%20OR%C3%87AMENT%C3%81RIOS\(gustavo\).pdf](http://www.estudaqui.com.br/geral/arquivos/17_PRINC%C3%8DPIOS%20OR%C3%87AMENT%C3%81RIOS(gustavo).pdf)> Acesso em: 21/04/2012.

JUNIOR, Fernando Lima Gama. **Ciclo Orçamentário**. Disponível em: <http://web.videoaulasonline.com.br/aprovaconcursos/demo_aprova_concursos/orcamento_publico_para_concursos_06.pdf> Acesso em: 02/06/2012.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 11. Ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2010.

LEI COMPLEMENTAR Nº 101, DE 4 DE MAIO DE 2000. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/lei_comp_101_00.pdf> Acesso em: 01/05/2012.

LEI Nº 4.320, DE 17 DE MARÇO DE 1964. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-4320-17-marco-1964-376590-normaatualizada-pl.pdf>> Acesso em: 31/03/2012.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. 10. Ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2009.

PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. F.; ROSA, M. B. **Contabilidade Pública:** Uma abordagem da administração financeira pública. 5. Ed. São Paulo: Atlas S.A., 1997.

PORTAL DE CONTABILIDADE. **Contabilidade Pública.** Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/contabilidadepublica.htm>> Acesso em: 31/03/2012.

PORTARIA Nº 42, DE 14 DE ABRIL DE 1999. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf>> Acesso em: 05/05/2012.

SECRETARIA DE PLANEJAMENTO E GESTÃO DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Planejamento e Orçamento no Setor Público.** Disponível em: <<http://www.planejamento.mg.gov.br/governo/planejamento/apresentacao.asp>> Acesso em: 29/03/2012.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental:** Um Enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública. 9. Ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2011.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública:** Um Enfoque na Contabilidade Municipal. 2. Ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2010.