



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

BSFEAC

DESPESA PÚBLICA

ADRIANA XIMENES RODRIGUES

Agosto - 1996

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ

BSFEAC

DESPESA PÚBLICA

Monografia submetida à banca
examinadora do Curso de Ciências
Contábeis, como requisito parcial para
obtenção do grau de Bacharel.

Adriana Ximenes Rodrigues

Fortaleza - 1996

Esta monografia foi submetida como parte dos requisitos necessários à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, outorgado pela Universidade Federal do Ceará.

BSFEAC

A citação de qualquer trecho desta monografia é permitida, desde que seja feita de conformidade com as normas éticas científica.

Adriana Ximenes Rodrigues

Monografia aprovada em: 13 / 08 / 96

Prof. ~~Jose~~ Willian Praciano

~~Orientador~~ da Monografia

Profa. Maria das Graças Arrais de Araújo

Coordenadora da Disciplina

Professor Convidado à Banca Examinadora

A Deus, que iluminou todos os momentos da elaboração desta monografia e ao professor Praciano pela ajuda na elaboração desta.

SUMÁRIO

1-Introdução	7
2-Acepções da Despesa	8
3-Definição de Orçamento	9
4-Definição de Contabilidade Pública	10
5-Classificação de Despesa Segundo o Orçamento	11
5.1-Despesas Orçamentária.	11
5.2-Despesas Extraorçamentária	11
6-Classificação da despesa Orçamentária	12
6.1-Por Categoria Econômica	12
6.2-Por Objeto de Gasto ou Natureza da Despesa	14
6.3-Classificação Institucional	18
6.4-Classificação Funcional Programática	20
7-Estágios da Despesa	23
7.1-Programação	24
7.1.1-Aspectos Gerais	24
7.2-Empenho	25
7.2.1-Definição	25
7.2.2-Modalidades	25
7.2.3-Antecipação do Empenho	28
7.2.4-Instrumento Formal	28
7.2.5-Cancelamento	29
7.2.6-O Prévio Exame do Empenho	29
7.3-Liquidação	30
7.3.1-Considerações Gerais	30
7.3.2-Elementos Básicos	31

7.3.3-O Prévio Exame da liquidação	31
7.4-Pagamento	33
7.4.1-Definição e Considerações Gerais	33
7.4.2-A ordem de Pagamento	34
7.4.3-Quitação do Credor	35
8 - Adiantamento ou Suprimento de Fundos	36
8.1 - Definição e Aplicação	36
8.2-Requisição de Adiantamento e o Recibo	38
8.3-Prazos e Comprovação do Adiantamento	39
8.4-Considerações Complementares	42
9.-Restos a Pagar	43
9.1-Definição	43
9.2-Identificação dos Credores	44
9.3-Validade e Cancelamento	45
9.4-Prescrição	45
10.-Despesas de Exercícios Anteriores	46
11.-Controle Interno e Externo da Despesa	48
12.-Conclusão	55
13.-Bibliografia	56

1. INTRODUÇÃO

A proporção que uma nação cresce, suas necessidades aumentam, assim como seus gastos. As circunstâncias obrigam o Estado a adaptar sua capacidade à realidade do momento presente.

Veremos neste trabalho primeiramente, a definição de orçamento do qual é o ponto de partida para a execução financeira e orçamentária do Estado e a definição de Contabilidade Pública.

No desenvolvimento deste trabalho será classificado as despesas e seus desdobramentos e será exposto de forma mais detalhada cada estágio deste assunto integrante da Contabilidade Pública.

Outro ponto importante abordado neste trabalho é o controle interno e externo de que deve se revestir a “despesa” para sua boa aplicação.

Vale ressaltar que este trabalho tem na legislação em vigor, sua mais importante fundamentação citando-a oportunamente no decorrer deste.

2. ACEPÇÕES DA DESPESA

Despesa no sentido lato , é sinônimo de saída financeira, dependente, ou não, de autorização orçamentária, que tanto pode resultar em diminuição como em mera permutação patrimonial.

No sentido restrito constitui despesa apenas a saída que implique redução do patrimônio.

Por último temos as despesas em seu sentido econômico que são as de caráter orçamentário denominadas “efetivas”.

Geralmente a palavra “despesa” é usada no sentido amplo, para exprimir qualquer saída financeira.

Por exemplo, a aquisição de uma máquina é uma despesa sob o ângulo financeiro, não o sendo do ponto de vista econômico. Já o pagamento de pessoal administrativo determina a saída financeira que diminui o patrimônio, é, pois, despesa sob aspecto econômico.

3. DEFINIÇÃO DE ORÇAMENTO

Orçamento Público é o programa de trabalho do governo, para um determinado período de tempo, denominado exercício financeiro, expresso em termos monetários, contento a previsão da receita e a fixação da despesa, que o poder Executivo fica autorizado a executar, após a sua aprovação pelo poder legislativo.

Contemporaneamente, o orçamento público adquiriu uma feição de orçamento por programas, representando um instrumento de planejamento, de coordenação e de controle das atividades governamentais.

O orçamento por programas substitui o chamado orçamento tradicional que se constituía apenas em uma peça financeira em que eram relacionadas receitas e despesas, estas somente discriminadas segundo sua natureza. Este orçamento não expressava nem permitia se conhecer a programação a ser desenvolvida pelo governo. Não relacionava o que o Governo estava autorizado a adquirir com o que ele ia realizar. O orçamento desempenha um papel muito importante na despesa, visto que tudo foi autorizado deve estar previsto no orçamento.

4. DEFINIÇÃO DE CONTABILIDADE PÚBLICA

Entre os vários conceitos dos autores, o que mais traduz a finalidade da Contabilidade é o que diz Manuel Marques de Oliveira, segundo ele a Contabilidade Pública “é o ramo da Contabilidade Geral que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e a execução dos orçamentos, os atos e fatos administrativos na Administração Pública, o patrimônio e suas variações, fornecendo os elementos para as tomadas de contas dos responsáveis por bens e valores da União e para a organização dos balanços parciais e gerais de cada exercício”

Com isso todos os fatos e atos que ocorrem na administração são devidamente contabilizados e estruturados.

A Administração Pública como gestor público precisa que suas receitas e despesas tenham um efetivo controle para prestar suas contas com os devidos órgãos fiscalizadores.

Na Administração Pública os serviços de contabilidade devem ser organizados de forma que permitam o acompanhamento da execução orçamentária desde o início.

5. CLASSIFICAÇÃO DA DESPESA SEGUNDO O ORÇAMENTO.

5.1 DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS

5.2 DESPESAS EXTRAORÇAMENTÁRIAS

São chamadas despesas orçamentárias aquelas fixadas na lei orçamentária anual, ou seja, depende de autorização legislativa.

Sua intitulação e codificação foram padronizadas através da lei 4.320/64 e, para uso obrigatório na União, Estados e Municípios, Distrito Federal.

A discriminação completa da despesa orçamentária consta do Anexo 4 da lei 4.320/64 e seus desdobramentos surgidos posteriormente.

São chamadas despesas Extraorçamentária aquelas que integram o orçamento , independem de autorização legislativa para sua efetivação.

Elas correspondem às saídas extraorçamentárias resultantes de devolução de cauções recebidas, fianças, consignação em folha de pagamento, depósitos, entre outros.

O resgate das operações de crédito por antecipação da receita, empréstimos, com prazo inferior a 12 meses, são considerados também despesas extraorçamentária.

Ao contrário das despesas Orçamentárias, as despesas Extraorçamentárias não foram padronizadas através da lei 4.320/64. Elas constam com títulos específicos no plano de contas das entidades públicas.

6. CLASSIFICAÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

6.1. Por categoria Econômica

6.2. Por elemento da despesa ou objeto de gasto;

6.3. Classificação Institucional

6.4. Classificação Funcional Programática;

Serão abordados nos tópicos abaixo cada uma dessas categorias, enfocando suas particularidades:

6.1 POR CATEGORIA ECONÔMICA

Conforme a lei 4.320/64 (arts.12 e 13 e anexo 4) a despesa orçamentária abrange duas categorias econômicas.

3.0.0.0 -Despesas Correntes que se desdobram em duas subcategorias;

3.1.0.0 -Despesas de Custeio;

3.2.0.0 - Transferências Correntes; e

4.0.0.0 - Despesas de Capital, que se desdobra em três subcategorias;

4.1.0.0 - Investimentos;

4.2.0.0 - Inversões Financeiras;

4.3.0.0 - Transferências de Capital.

De acordo com a lei 4.320/64 em seu artigo 12 segue abaixo as definições de cada subcategoria econômica:

Despesas de Custeio - “Dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação de bens imóveis.

Transferências Correntes - “Dotações para despesas às quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado.

Investimentos - “Dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários a realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição de instalações ou aumento de capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro.

Inversões Financeiras -Classificam-se as dotações destinadas a :

- I) aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização;
- II) aquisição de títulos representativos do capital da empresa ou entidade de qualquer espécie, já constituída, quando a operação não importe aumento de capital; e
- III) constituição ou aumento de capital de entidade ou empresa que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros”.

Transferências de Capital - Dotações para investimentos ou inversões financeiras que outra pessoa de direito público ou privado devam realizar, independente de contraprestação direta em bens ou serviços constituindo essas transferências, auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da lei de orçamento ou de lei especial anterior, bem como as dotações para amortização da dívida”.

6.2- POR OBJETO DE GASTO OU ELEMENTO DA DESPESA

Tem por finalidade mensurar a magnitude dos gastos governamentais assim como a composição dos mesmos pelo conceito de pessoal, material de consumo, equipamentos e instalações, etc.

A classificação por elemento da despesa também tem por objetivo determinar a demanda do Governo por bens e/ou serviços, no detalhe, possibilitando o setor privado e as empresas públicas terem conhecimento desta demanda e as organizarem para poderem ofertar os mesmos quando o Governo decidir adquiri-los.

Esta classificação, também chamada por natureza da despesa, segundo os elementos de despesa, é um desdobramento da classificação econômica, em que a despesa orçamentária foi dividida em categoria e subcategoria. A classificação como denominação expressa, identifica a despesa segundo a sua natureza ou objeto, tais como: pessoal, material de consumo, material de serviço, dentre outros.

Os elementos da despesa orçamentária que subdividem em sub-elementos e desdobramentos são os seguintes de acordo com o anexo 4 da lei 4.320/64:

- 3.0.0.0 Despesas Correntes;**
- 3.1.0.0 Despesas de Custeio;
- 3.1.1.0 Pessoal;
- 3.1.1.1 Pessoal Civil;
- 3.1.1.2 Pessoal Militar;
- 3.1.2.0 Material de Consumo;

- 3.1.3.0 Serviços de Terceiros e Encargos;
- 3.1.9.0 Diversas Despesas de Custeio.
- 3.2.0.0 TRANSFERÊNCIAS CORRENTES**
- 3.2.1.0 Transferências Intragovernamentais;
- 3.2.2.0 Transferências Intergovernamentais;
- 3.2.3.0 Transferências a Instituições Privadas;
- 3.2.4.0 Transferências ao Exterior;
- 3.2.5.0 Transferências a Pessoas;
- 3.2.6.0 Encargos da Dívida Interna;
- 3.2.7.0 Encargos da Dívida Externa;
- 3.2.8.0 Contribuições para Formação do Patrimônio do Servidor Público- PASEP.
- 3.2.9.0 Diversas Transferências Correntes.
- 4.0.0.0 DESPESAS DE CAPITAL**
- 4.1.0.0 Investimentos
- 4.1.1.0 Obras e Instalações;
- 4.1.2.0 Equipamentos e Material Permanente;
- 4.1.3.0 Investimentos em Regime de Execução Especial;
- 4.1.4.0 Constituição ou Aumento de Capital de Empresas Industriais ou Agrícolas;

4.1.9.0 Diversos Investimentos.

4.2.0.0 INVERSÕES FINANCEIRAS

4.2.1.0 Aquisição de Imóveis;

4.2.2.0 Aquisição de Outros Bens de Capital já em Utilização;

4.2.3.0 Aquisição de Bens para Revenda;

4.2.4.0 Aquisição de Títulos de Crédito;

4.2.5.0 Aquisição de Títulos Representativos de Capital já Integralizado;

4.2.6.0 Constituição ou Aumento de Capital de Empresas Comercias ou Financeiras;

4.2.7.0 Concessão de Empréstimos;

4.2.8.0 Depósitos Compulsórios;

4.2.9.0 Diversas Inversões Financeiras.

4.3.0.0 TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL

4.3.1.0 Transferências Intragovernamentais;

4.3.2.0 Transferências Intergovernamentais;

4.3.3.0 Transferências a Instituições Privadas;

4.3.4.0 Transferências ao Exterior;

4.3.5.0 Amortização da dívida Interna;

4.3.6.0 Amortização da Dívida Externa;

- 4.3.7.0 Diferenças de Câmbio;
- 4.3.9.0 Diversas transferências de Capital.
- 4.5.9.0 Regime de Execução Especial

6.3 CLASSIFICAÇÃO INSTITUCIONAL

Através desta classificação a despesa é apresentada no Orçamento Anual distribuída entre várias Instituições do Governo Federal, Estadual ou Municipal.

Essas Instituições, via de regra, compreendem os Órgãos e suas Unidades Orçamentárias e Unidades Administrativas.

No âmbito da União Federal, os Ministérios e outras Instituições equivalentes, são denominados órgãos, que abrangem diversas secretárias e departamentos.

As Unidades Orçamentárias estão submetidas a esses órgãos e têm liberdade para interferir nas dotações que lhes são destinadas.

A lei 4.320/64 em seu artigo 14 define Unidade Orçamentária: “Constitui Unidade Orçamentária o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias.

Parágrafo Único. Em casos excepcionais serão consignados dotações a Unidades Administrativas subordinadas ao mesmo órgão”.

Define-se “Unidade Administrativa” como sendo o Órgão da Administração Pública, o qual não figura expressamente no orçamento geral, vinculada a créditos destinados à realização de projetos e atividades.

É importante que fique claro que a estrutura orçamentária nem sempre coincide com a estrutura administrativas, porquando está última é mais ampla.

Abaixo, um exemplo prático da classificação Institucional do governo do Estado do Ceará:

Poder Executivo

Código	Órgãos e Unidades Orçamentárias
11.00	Governadoria
11.01	Gabinete do Governador
11.02	Assessoria Especial
11.03	Casa Militar
(...)	(.....)
22.00	Secretaria de Educação
22.01	Gabinete do Secretário
22.02	Assessoria de Planejamento e Coordenação
22.03	Departamento de Administração
23.00	Secretaria de Obras e Serviços Públicos
23.01	Gabinete do Secretário
23.02	Departamento de Transporte

6.4 FUNCIONAL PROGRAMÁTICA

Evolução Histórica

A primeira tentativa para se classificar funcionalmente a despesa pública data do decreto lei 2.416/40.

Em 1964 com a lei 4.320/64 introduziu-se a classificação econômica das despesas e apresentou um rol de funções.

O decreto lei 200/67 implantou a técnica do orçamento por programas (programas e subprogramas).

A classificação funcional programática foi instituída em 1974, com o intuito de cumprir as novas funções do orçamento, mais especificamente a representação do programa de trabalho.

A função é dividida em programas, que por sua vez se subdividem em subprogramas e estes em projetos e atividades.

FUNÇÕES - São objetivos genéricos do Estado, cada um dos objetivos que o governo deve realiza. Fornece informações genéricas sobre os objetivos, sem descer a detalhes.

PROGRAMAS - É um conjunto de ações necessárias para alcançar um objetivo concreto, bem como os recursos indispensáveis à sua

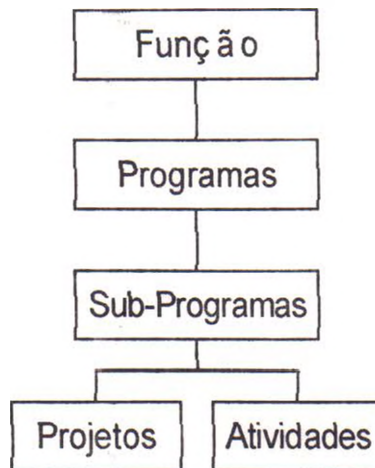
consecução sobre a responsabilidade de uma ou mais unidades administrativas.

SUBPROGRAMAS - São partes do conjunto de ações e recursos do programa a que estejam vinculados, necessários ao atingimento de produtos finais

Como se sabe cada subprogramas em cada área do governo é obrigatoriamente desdobradas em projetos e atividades, estabelecidos em acordo com as necessidades de programação.

A portaria n.09, de 28.01.74 define Projeto e Atividade como sendo:

- a) Projeto, um instrumento de programação para alcançar os objetivos de um programa, envolvendo um conjunto de operações limitadas no tempo, das quais resulta um produto final que concorre para a expansão ou aperfeiçoamento da ação do governo.
- b) Atividade, um instrumento de programação para alcançar os objetivos de programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, necessário à manutenção da ação do governo.



Exemplo 01:

Função 08 - Educação e Cultura.

Programa 44 - Ensino Superior.

Subprograma 208 -Campos Universitário.

Projeto 11 -Transferência da FEAC para o Campus do Pici.

Exemplo 02:

Função 06 -Defesa Nacional e Segurança Pública

Programa 30 -Segurança Pública.



Subprograma 174 -Policciamento Civil.

Atividade 045 -Manuntenção da ordem e segurança pública na capital.

7. ESTÁGIOS DA DESPESA

Os estágios da despesa são três segundo a lei 4.320/64 : Empenho, liquidação, pagamento. Mas para alguns autores além desses citados na lei, englobam outros para ficarem mais completos e próximos da realidade do processamento da despesa. O autor Hélio Kohoma acrescentou mais um estágio, além dos três já citados acima que é o estágio da fixação. Já o autor João Angélico achou conveniente o acréscimo de mais três etapas, que são: Programação, Licitação e Suprimento.

Definirei os estágios da despesa em quatro:

- a) Programação;  Etapas de elaboração
- b) Empenho;
- c) Liquidação;  Etapas de execução
- d) Pagamento;

Nos itens que se seguem serão definidos e caracterizados particularmente.

7.1 PROGRAMAÇÃO

7.11 ASPECTOS GERAIS

Como se sabe é através da Lei Orçamentaria que se fixa a despesa e a previsão das receitas. Com isso se faz necessário a cada exercício financeiro a aprovação da lei orçamentária anual.

Em linhas gerais a programação consiste na previsão do que será gasto através do orçamento. É uma estimativa do valor a ser desembolsado durante a execução orçamentária

Segundo o artigo 167 da Constituição Federal de 1998, são terminantemente proibidos :

- I) -a execução de despesas que ultrapassem os créditos orçamentários ou adicionais;
- II) -ausência de aprovação prévia do legislativo na abertura de créditos suplementares ou especial e na transferência de recursos de uma modalidade de programação para outra de um órgão para outro;
- III) -autorização de créditos ilimitados.

Vê-se a importância de um orçamento bem elaborado, pois é por meio desse estágio que o gasto se torna lícito, pela a sua aprovação e

delimitação pelo legislativo a quem cabe discutir e deliberar a respeito da lei orçamentária anual, determinando assim a destinação da despesa.

O orçamento viabiliza a fixação da importância a compor as saídas do erário público, pressupondo, antes de tudo, uma projeção de condições de desembolso da União.

7.2 EMPENHO

7.2.1 DEFINIÇÃO

O empenho é o segundo estágio da despesa e o seu conceito segundo a lei 4320/64 artigo 58 dispõe: “Empenho da despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não implemento de condição. “ Pela forma como a lei o define, do empenho nasce a obrigação jurídica de pagamento do Estado, vinculado à entrega do bem ou a conclusão do serviço ou obra.

7.2.2 MODALIDADES

São três as modalidades do Empenho: ordinário; global; por estimativa.

EMPENHO ORDINÁRIO OU NORMAL - É empregado para despesas normais que não tenham nenhuma característica especial. São gastos que os órgãos e repartições são obrigados a realizar, normalmente rotineiros, relativos a compras e serviços.

São despesas com montante previamente conhecido a cujo pagamento ocorrerá de uma só vez.

Exemplo: Aquisição de material de limpeza, no valor de CR 1.500.000,00 com pagamento à vista.

Não é permitido a divisão da importância, pois está é uma e indissociável.

EMPENHO GLOBAL

É utilizado para atender as despesas com montante também previamente conhecido, de pagamento parcelado e geralmente mensal.

O que o distingue do empenho ordinário é exatamente a forma de se efetuar o pagamento. Nesta espécie o pagamento como já foi dito é parcelado, enquanto naquela é único.

Pagamento de aluguéis de imóveis, locação de copiadores, prestações de serviços de vigilância por empresas especializadas são exemplos de despesas por empenho global.

No caso de aluguel, por exemplo, em que já existe um contrato de locação por período e valor mensal certos, não há necessidade de se emitir uma nota de empenho em cada mês, para tais despesas emite-se, no início do exercício, um empenho global pelo total da despesa do ano, esclarecendo-se no histórico o valor da prestação mensal.

EMPENHO POR ESTIMATIVA

É empregado para acolher despesas de valor não previamente identificável e de base periódica não homogênea. Não se sabe ao certo quanto vai custar ao Poder Público determinado serviço.

Os pagamentos serão feitos conforme o valor expresso no documento. Nesse tipo de empenho é estimada uma importância para 6 (seis) meses ou até 1 (um) ano. Se no final dessa aproximação o valor for superior ao estipulado, haverá complemento desse valor, se ao contrário, for inferior, será anulado o empenho, total ou parcial.

Exemplo dessa modalidade de empenho: contas de energia, telefone, água, aquisição de passagem aérea, diárias para servidores.

7.2.3 ANTECIPAÇÃO DO EMPENHO

O ato que torna lícito o pagamento da despesa é o empenho, pois toda despesa deverá ser empenhada, caso contrário será considerada ilegal.

O artigo 60 da lei 4320/64 assim dispõe: “É vedada a realização da despesa sem prévio empenho”

Com isso, o empenho feito após a realização da despesa ser considerado ilegal.

A lei não deixa dúvidas, no entanto, é continuamente transgredida, prejudicando o bom andamento das atividades públicas pelo desrespeito aos trâmites legais.

7.2.4 INSTRUMENTO FORMAL

O documento que formaliza o empenho é chamado de nota de empenho. O artigo 61 da lei 4.320/64 determina: “Para cada empenho será extraído um documento denominado “nota de empenho” que indicará o nome do credor, a especificação e a importância da despesa, bem como a dedução desta do saldo da dotação própria”.

O objeto do gasto de ser descrito da maneira mais clara e específica possível, contendo o máximo de informações que possam ser obtidas, como marca do produto, referência, tamanho, peso, etc..

7.2.5 CANCELAMENTO

Ocorre anulação do empenho por irresponsabilidade do credor que contraria o acordo entre as partes e por iniciativa da administração pública, argumentando relevância para o serviço público.

A nota de anulação destina-se a anular parcial ou totalmente o valor de um empenho, seja ele ordinário, global ou por estimativa. O valor anulado reverte à dotação correspondente.

Finalmente, comportam anulação os empenhos que ultrapassarem o duodécimo da despesa prevista no orçamento em vigor gravado no último mês do mandato do Prefeito, de acordo com o artigo 59 da lei 4.320/64.

7.2.6 O PRÉVIO EXAME DO EMPENHO

Dispõe a lei 4.320/64, em seu artigo 60: “É vedada a realização da despesa sem prévio empenho”.

Primeiramente, é de suma importância a capacitação legal e técnica da contadoria, estando preparada para impugnar despesas ilegais, bem como manter em poder dinheiros públicos.

O principal papel da contadoria é desaprovar ato em desacordo com o ditado pelas normas vigentes, fazendo valer o que dispõe a lei 4.320/64.

Esse órgão controlador da instituição pública deve atestar, por meio de documentos as falhas constatadas e a forma de solucioná-las.

É, pois, um instrumento que formaliza o controle cedendo-lhe maior consistência.

7.3. LIQUIDAÇÃO

7.3.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS

É na terceira fase da despesa, a chamada liquidação, onde se verifica o direito adquirido pelo credor, tendo por base títulos e documentos comprobatórios da entrega efetiva do bem adquirido ou o serviço prestado.

A Lei 4.320/64 assim dispõe: “A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”.

Para a confirmação do cumprimento previamente estabelecido no contrato, os bens ou serviços deverão ser submetidos a inspeção.

Reconhecida e verificada a despesa efetuada, sua regularidade e a exigibilidade do crédito contra o Estado, permite-se, com isso, que seja expedida a correspondente ordem de pagamento.

Ao contratado (fornecedor) cabe entregar o bem ou serviço em acordo com às condições fixadas e ao credor (ente público) verificar devidamente esse fato.

7.3.2 ELEMENTOS BÁSICOS

O artigo 63 § 2. da lei 4.320/64 trata dos elementos que devem figurar incondicionalmente na liquidação. A liquidação da despesa terá por base três elementos: o contrato, ajuste ou acordo respectivo; a nota de empenho; os comprovantes da entrega do material ou da prestação do serviço.

7.3.3 O PRÉVIO EXAME DA LIQUIDAÇÃO

Na liquidação é de fundamental importância seu exame prévio.

A verificação tem por fim apurar:

- I)- a origem e objeto do que se deve pagar;
- II)- a importância exata a pagar;
- III)- a quem se deve pagar a importância para extinguir a obrigação.

A verificação do direito dos credores deve abarcar a declaração, ou o atestado, da entrada efetiva e da aceitação do material, da prestação real e da aprovação do serviço ou da execução comprovada e correta da obra.

A contadoria cuida para que não se permita o reconhecimento ao direito do fornecedor, sem que haja comprovação da licitude do processo.

É muito importante o controle efetivo da despesa a cada estágio, para impedir ilícitos por administradores desonestos e garantir a boa destinação do dinheiro público.

Para isso, seria necessário uma fiscalização mais intensa junto ao almoxarifado para que não apenas um profissional tenha a incumbência do controle da entrada do material, mas a contadoria também participe desse processo tendo a corresponsabilidade de checar se o bem ou serviço recebidos obedecem rigorosamente às especificações estabelecidas no termo contratual.

Depois de examinado e verificado por funcionários qualificados e constatado a legalidade dos atos em acordo com o contrato firmado ambos assinem o documento atestando sua aprovação à mercadoria ou à obra.

7.4 PAGAMENTO

7.4.1 DEFINIÇÃO E CONSIDERAÇÕES GERAIS

O pagamento é último estágio da despesa, onde ocorre o desembolso, ou seja, a saída de dinheiro, que é entregue ao credor, extinguindo-se a dívida, anteriormente constituída, em troca da respectiva quitação.

O agente público só poderá efetuar o pagamento depois de sua liquidação, caso contrário esse pagamento será ilícito.

O artigo 62 da lei 4.329/64 dispõe: “O pagamento da despesa só será efetivado quando ordenado após sua regular liquidação”.

O pagamento da dívida constituída caberá as tesourarias, agentes pagadores regularmente autorizadas para essa função, diante da qual o credor se identificará, perceberá a importância devida dando quitação respectiva.

7.4.2 A ORDEM DE PAGAMENTO

Para que o pagamento seja efetuado é imprescindível a emissão prévia da ordem de pagamento.

A ordem de pagamento será dada em documento próprio, assinado, pelo ordenador da despesa e pelo agente responsável pelo setor financeiro.

A sua conceituação legal encontra-se no artigo 64 da lei 4.320/64: “A ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga”.

A forma mais simples de autorizar o pagamento: “PAGUE-SE”. (Data e assinatura, naturalmente) .Quando da emissão de nota de empenho ordinário, a autorização constará na própria nota. No empenho global será aposta na fatura.

Dispõe o artigo 64 § único “A ordem de pagamento só poderá ser exarada em documento processado pelos serviços de contabilidade” .Percebe-se que a ordem do processo é invertida: a contabilidade recebe o trabalho já concluído.

Está terminada o quarto estágio da despesa e, conseqüentemente formalizada a despesa orçamentária.

Infelizmente, não é regra geral, a correspondência da realidade às expectativas. Sabe-se que esse sistema é muito mais complexo do que se ousa supor.

O que ocorre é que se tem às vezes pagamentos indevidos que decorrem de ausência de controle desde o momento inicial da despesa.

Neste ponto é que o papel do controle é básico para se evitar cometer erros, fraudes e conseqüentemente desembolsos desnecessários à administração pública.

7.4.3 QUITAÇÃO DO CREDOR

A quitação ao credor é dada na hora do pagamento na presença do agente pagador. O credor declara a importância recebida, data e assina o recibo comum. Em caso de ordem bancária, e comprovante de pagamento será o aviso de débito.

8. ADIANTAMENTO OU SUPRIMENTO DE FUNDOS

8.1 DEFINIÇÃO E APLICAÇÃO

Adiantamento ou suprimento de fundos é o numerário entregue a servidor com prévio empenho na dotação própria, para a realização de despesa que, por sua natureza ou urgência, não possam submeter-se ao processamento normal de execução.

O regime de adiantamento, em conformidade com legislação vigente, é aplicado nas seguintes situações:

- a) as espécies de despesas devem ser obrigatoriamente estabelecidas em lei;
- b) em casos excepcionais;
- c) despesas que, pela sua natureza ou urgência, não podem ser processadas normalmente.

Pelo o primeiro caso percebe-se claramente que não é qualquer despesa que se pode processar por adiantamento, mas somente aquelas previamente especificadas em lei. Portanto é necessário que a União, Estados e Municípios estabeleçam as despesas que podem ser realizadas por esse sistema.

Haverá variações de local e região segundo a realidade de cada um, em função do livre arbítrio concedido a cada Unidade Federativa.

O adiantamento é concedido em casos de excepcionalidade, ou seja, deve ser utilizado quando realmente se fizer necessário.

A finalidade do adiantamento é proporcionar a despesa facilidade para sua realização, sem a burocracia existentes nos demais casos.

Ao administrador cabe decidir quais as despesas realmente necessárias com critério e responsabilidade, não utilizando esse recurso de forma desregrada. O adiantamento constitui exceção e não regra.

Nos casos em que o adiantamento não dispensar a licitação faz-se necessário a sua utilização, vale ressaltar apenas se for exigida.

A excepcionalidade é dividida em duas categorias: natureza e urgência, as quais constituem o terceiro caso de despesas processadas pelo sistema de adiantamento.

As despesas que, pela sua natureza, não podem se submeter ao processamento normal são gastos com selos postais, telegramas, cópias, transportes, diárias, lanches, pequenos reparos, etc.

Já as despesas urgentes são aquelas que se caracterizam pela necessidade incondicional de aquisição de bens ou execução de serviços no tempo em que se fizerem indispensáveis. Tendo suas peculiaridades, surgem de forma imprevista, devendo ter a entidade à disposição numerário suficiente para o suprimento imediato.

Como despesas urgentes tem-se exemplos: peças de reposição para veículos de atendimento público como ambulâncias, carros de bombeiros, os veículos policiais. Vê-se que esses serviços não podem esperar pelo processamento normal da despesa, visto que envolvem serviços públicos urgentes por excelência.

8.2 REQUISIÇÃO DE ADIANTAMENTO E O RECIBO

O adiantamento tem como passo inicial e fundamental a requisição. Segundo HÉLIO KAOMA na requisição deve constar expressamente:

- a) o dispositivo legal que se baseia ou a autorização da autoridade competente;
- b) o nome e cargo ou função do responsável;
- c) o código local e o item, ou o crédito por onde é classificada a despesa;
- d) o prazo de aplicação.

É através de ofício que comumente é feita a requisição, onde deve-se destacar:

- a) os dados relativos ao responsável(nome, cargo ou função padrão, RG e CIC) ;

- b) o tipo de gasto para qual está sendo solicitado o adiantamento e a respectiva classificação da despesa;
- c) no caso de despesas de representação além da classificação da despesa, mencionar esse fato, pois tem procedimento específicos;
- d) definir qual o prazo de aplicação conforme o tipo escolhido.

A contadoria fica incumbida de apresentar parecer acerca da solicitação, enviando à autoridade superior competente para que esta possa dar deferimento fundamental.

Além da requisição, da qual se comentou nos parágrafos anteriores, existe o recibo de adiantamento. Pelo o recibo, o responsável por adiantamento atesta ciência das normas envolvidas e compromete-se a cumpri-las disciplinadamente.

8.3 PRAZOS E COMPROVAÇÃO DO ADIANTAMENTO

Com relação aos prazos de aplicação e comprovação do adiantamento, a lei 4.320/64 é omissa.

Segundo o Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento (MEFP), no ato em que autorizar a concessão de suprimento, a autoridade ordenadora fixará o prazo de aplicação, que não deve exceder a 90

(noventa) dias, nem ultrapassar o término do exercício financeiro, e o da prestação de contas, que deverá ser apresentada dentro dos 30 (trinta) dias subsequentes

A importância aplicada até 31 de dezembro será comprovada até 15 de janeiro seguinte.

Não se permite prorrogação para emprego do adiantamento, visto que implica em prejuízo para o setor público, na hipótese de haver valor a ser devolvido ao erário.

O servidor que receber suprimento de fundos ficará obrigado a prestar contas de sua aplicação, procedendo-se, automaticamente, a tomada de contas se não o fizer no prazo estabelecido, sem prejuízo das providências administrativas para a apuração das responsabilidades e imposição das penalidades cabíveis.

A prestação de contas da aplicação dos recursos oriundos de suprimento de fundos deverá ser feita mediante apresentação dos seguintes documentos:

- a) cópia do ato de concessão do suprimento;
- b) primeira via da nota de empenho da despesa;
- c) extrato da conta bancária, se for o caso;

d) comprovantes em original das despesas realizadas, devidamente atestados por outros servidores que tenham conhecimento das condições em que as despesas foram realizadas, emitidas em data igual ou posterior à de entrega do numerário, e compreendida dentro do período fixado para aplicação, em nome do órgão emissor do empenho.

f) comprovante de recolhimento do saldo, se for o caso.

Quando impugnada a prestação de contas, parcial ou totalmente, deverá a autoridade ordenadora determinar imediatas providências administrativas para a apuração das responsabilidades e imposição das penalidades cabíveis, se for o caso, promover a tomada de contas para julgamento pelo Tribunal de Contas a nível Federal, Estadual ou Municipal.

Ao órgão de contabilidade compete o desígnio de avaliar a prestação de contas do responsável. Verificando se as despesas se processaram em rigoroso cumprimento às disposições legais e regulamentares que regem a matéria, emitindo seu parecer pleno, restritivo ou adverso.

É importante que no emprego do suprimento de fundos, proceda-se de maneira correta, honesta, regular, evitando a burla de regras, a transgressão de normas, as quais comprometerão a imagem da instituição pública, denegrindo-a e deixando-a desacreditada perante a sociedade.

8.4 CONSIDERAÇÕES COMPLEMENTARES

Em suma estão distribuídos em 11 (onze) pontos:

- a) Não se admite solicitação de adiantamento para usufruto pessoal;
- b) Ao servidor em alcance e ao responsável por dois adiantamento não será concedido suprimento de fundos (Art.. 69 da lei 4.320/64);)
- c) Se o servidor estiver envolvido em inquérito, não será devido o recebimento de adiantamento por ele;
- d) Na ocorrência de impedimento do responsável, por motivo de força maior, não se podendo postegar as despesas, transferir-se-á a competência de prestar contas a outra pessoa;
- e) Sendo impossível o ajuste de contas no prazo anterior estabelecido, o funcionário responsável pedirá seu adiamento;
- f) Ilícita se tornará a comprovação de pagamentos anterior a data de permissão do adiantamento ou posterior ao dia acertado para sua utilização;
- g) Se houver valor a ser devolvido à administração pública, terá de ser feito até 31 de dezembro, donde essa importância será revertida à dotação própria;
- h) Quando não houver prestação de contas com iniciativa do servidor, proceder-se-á à tomada de contas;

- i) Na situação de infração cometida pelo responsável, este será submetido à penalidade cabíveis e executivo fiscal;
- j) A empresa pública efetuará pagamento de despesa regular, motivo de adiamento, se o responsável não chegar a fazê-lo.

9. RESTOS À PAGAR

9.1 DEFINIÇÃO

O artigo 36 da lei 4.320/64 assim dispõe: “Consideram-se Restos à Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas”.

As despesas processadas são aquelas empenhadas e liquidadas.

As despesas não processadas não foram liquidadas, mas foram empenhadas.

Com isso, conclui-se que se a despesa for empenhada e não for paga até 31 de dezembro, será considerada como Restos A Pagar, para efeito de encerramento financeiro.

Vale salientar que o regime de competência é o adotado pela legislação brasileira para as despesas, ou seja, predomina a data do empenho.

9.2 IDENTIFICAÇÃO DOS CREDORES

O artigo 92 da lei 4.320/64 e o decreto lei N°. 836 são unânimes em afirmar que, por ocasião da inscrição em “Restos a Pagar”, cada credor deverá ser individualizado.

Assim dispõe o art. 92 § único da lei 4.320: “O registro dos Restos a Pagar far-se-á por exercício e por credor, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas”.

O decreto lei N°. 836, de 08/09/69, em seu art. 3°. dispõe:

“Constituem Restos a Pagar”

I - as despesa com fornecimento de material, execução de obras ou prestação de serviços, legalmente empenhada e não paga dentro do exercício, a qual será relacionada em conta nominal do credor.

II - a despesa de transferência em favor de entidade pública ou privada, legalmente empenhada e não paga no exercício, a qual, será relacionada em conta nominal da entidade beneficiária”.

9.3 VALIDADE E CANCELAMENTO

A inscrição de despesas como Restos a Pagar será automática, no encerramento do exercício financeiro da Nota de Empenho, e terá validade até 31 de dezembro do ano subsequente.

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

9.4 PRESCRIÇÃO

A prescrição das dívidas da Fazenda Pública rege-se pelo decreto N^o. 20.910, de 06/01/32. É o que dispõe o seu artigo 1^o.

“As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco (5) anos, contados da data do ato ou fato do qual se originarem”.

Ainda fundamentando-se nos preceitos legais com referência ao citado artigo 3^o. do decreto lei N^o.836, seus parágrafos impõem:

“§ 1o. Os restos a pagar mencionados no item I deste artigo terão vigência de cinco exercícios a contar do exercício seguinte àquele a que se referir o crédito.

“§ 2o. Os restos a pagar mencionados no item II deste artigo terão a vigência de dois exercícios, a contar do exercício seguinte àquele a que se referir o crédito”.

O prazo prescricional começa a contar no exercício seguinte ao crédito concedido.

Os Restos a pagar não processados não dão direito aos credores de receber o acordado, este direito só começar a fluir quando verificada a liquidação.

10. DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

A lei 4.320/64 em seu artigo 37 dispõe sobre as despesas de exercícios anteriores, a qual enumera os casos para sua aplicação, dispondo:

“As despesas de exercícios encerrados para as quais o orçamento em vigor consignava crédito próprio com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompidas e os compromissos reconhecidos após o

encerramento do exercício correspondente poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminadas por elementos, obedecida, sempre que possível a ordem cronológica.”

Veio o Decreto Federal nº 62.115, de 15/01/68 para regulamentar a norma, que prescreve em seu artigo 1º.:

“Poderão ser pagas por “dotação para despesas de exercícios anteriores”, constantes dos quadros discriminativos de despesas das unidades orçamentárias, as dívidas de exercícios encerrados devidamente reconhecidas pela autoridade competente”.

Parágrafo Único - As dívidas de que trata este artigo compreendem as seguintes categorias:

- I- despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria;
- II- despesas de ‘Restos a Pagar’ com prescrição interrompida, desde que o crédito respectivo tenha sido convertido em renda;
- III- compromissos reconhecidos pela autoridade competente, ainda que não tenha sido prevista a dotação orçamentária própria ou não tenha esta deixado saldo no exercício respectivo, mas que pudessem ser atendidos em face da legislação vigente.

Art. 2º - São competentes para reconhecer dívidas de exercícios anteriores os chefes das repartições, exceto as compreendidas no inciso III do parágrafo único do artigo anterior, que deverão ser reconhecidas pelo Ministro de Estado, dirigente de órgão subordinado à Presidência da República, ou autoridades a quem estes delegarem competência”.

11. CONTROLE INTERNO E EXTERNO

Em obediência a constituição em vigor, de acordo com o seu artigo 74, o sistema de controle interno ficará a cargo dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário tendo como objetivo precípuos:

- I - realizar exames com vistas a verificar o cumprimento previsto no plano plurianual, a execução dos programas de Governo e dos orçamentos da União;
- II - fazer prova do aspecto legal e análise de resultados, quanto à eficácia e eficiência da administração orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como a gestão de recursos públicos por entidade de direito privado;
- III - Controlar operações de crédito, avais e garantias, assim como bens e direitos pertencentes à União;

IV - dar suporte ao controle externo no que diz respeito a sua função institucional.

Ainda com referência ao artigo 74, o seu § 1o. preceitua que os órgãos encarregados do controle interno ao saberem de alguma arbitrariedade ou ilegalidade farão chegar essas informações ao conhecimento do Tribunal de Contas da União, porquanto não fazendo, serão responsabilizadas solidariamente.

O § 2o. do mesmo artigo dispõe que qualquer cidadão ou associação de classe (partido político ou sindicato) representa parte legítima podendo, de acordo com os trâmites legais denunciar ao Tribunal de Contas da União erros ou atos fraudulentos.

A Constituição quando determina a tarefa de controle interno para os três poderes torna evidente a sua atuação de forma integrada, no entanto os poderes devem desempenhar suas funções com autonomia guardando suas particularidades.

Todavia, compete ao executivo coordenar o sistema e preparar por ocasião de encerramento do exercício, a prestação de contas conjunta, onde cada poder preparará suas próprias contas.

O órgão de contabilidade consolidará as contas dos três poderes para facilitar a prestação de contas.

O controle interno é fundamental para o bom andamento da administração, se permitir aos poderes conhecer a real situação da administração.

Lamentavelmente sabe-se que no Brasil inexistia sistema de controle interno capaz de realizar todos os objetivos previstos no artigo 74 da Constituição Federal de 1988.

O artigo 77 da lei 4.320/64 dispõe que a constatação da legalidade dos procedimentos de execução do orçamento deverá ser prévia, concomitante e subsequente. A verificação prévia pode ser realizada por meio de empenho. Sendo concomitante e viável por sistema de relatórios periódicos. O exame subsequente é feito por ocasião do encerramento do exercício ou findo o projeto, através da prestação de contas.

Pelo artigo 78 da mesma Lei, a prestação ou tomada de contas realizar-se-á anualmente, com obrigatoriedade legal podendo haver a mesma prestação em qualquer período, de responsáveis por bens e valores públicos. Este artigo traz dois termos importantes que devem ser definidos:

Prestação de Contas - é o ato pelo qual o agente responsável, por vontade própria, elabora um relatório a respeito dos fatos ocorridos durante sua gestão, levando-o ao órgão ou pessoa que tem competência para apreciá-lo.

Tomada de Contas - é o ato pelo qual o órgão precede ao exame das contas, quando o agente responsável pela entidade não o fizer em tempo hábil.

De acordo com o tempo, as prestações ou tomada de contas poderão ser:

- a) anuais, feitas findo o exercício financeiro.
- b) fim de gestão: necessária quando da mudança de cargo de governador ou de qualquer outra autoridade (prestação de contas) e, ainda, em caso de mudança de tesoureiro, onde deverá ser feito um apanhado de informações acerca da situação na tesouraria.
- c) em outras ocasiões, a critério da autoridade competente.

O artigo 79 determina que, cumpre ao órgão encarregado da elaboração da proposta orçamentária ou ao que vier apontado na legislação, o controle de programas de trabalho, bem como os projetos e atividades. De início, para aplicação do controle, deve-se indicar o intervalo de tempo que se vai trabalhar, o ano, o semestre.

Em seguida, é necessário que se examine se o tempo de trabalho está sendo satisfeito.

Constatando o contrário, deve-se buscar conhecer as causas do desvio para então, tentar retificá-las. Se a estrutura da entidade for deveras

complexa, faz-se mister a descentralização. Cada setor deve se responsabilizar pelo controle físico, levando ao órgão os relatórios do orçamento.

O parágrafo único do mesmo artigo prevê uma unidade que mensurará cada atividade. O artigo 80 da mesma Lei 4.320/64 trata da competência de observância dos limites das contas trimestrais destinadas a cada Unidade Orçamentária, dos serviços de contabilidade e órgãos equiparados a ele.

No que concerne ao controle externo, a Lei 4.320/64 inicia esse assunto a partir do artigo 81. Este trata do controle da execução orçamentária pelo Legislativo tendo por finalidades a probidade da Administração, a guarda e legal emprego do dinheiro públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento, observando os Poderes as determinações dos arts 70 a 75 §§ e incisos correspondente.

A atual Constituição impõe no seu artigo 31 que o controle externo deve contar com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou órgãos equivalentes criados através de lei. Fundamentado na Constituição, os Tribunais de Contas dos Estados têm por tarefa o exame das contas Administrações Municipais, salvo se a Lei Estadual determinar essa incumbência a outro órgão.

Mediante o exposto no artigo 82, o Poder Executivo deverá prestar contas anualmente ao Legislativo, no prazo estipulado nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos Municípios.

O período para se prestar contas é de um ano, ou seja, coincide com o exercício financeiro. O prazo de apresentação varia. Quanto à União ou aos Estados, o prazo virá determinado nas Constituições. Nos Municípios, os prazos vêm estipulados nas suas próprias Leis Orgânicas.

A prestação de contas abrange todos os Poderes, tendo, no final, os seguintes demonstrativos:

- relatório geral da administração governamental;
- demonstrativos de orçamentos contábeis e financeiros, da entidade central e das entidades descentralizadas (empresas públicas, sociedades de economia mista, fundações e autarquias) e dos fundos especiais respectivos;
- consolidação das demonstrações orçamentárias, contábeis e financeiras;
- notas explicativas às demonstrações mencionadas acima;
- relatório elaborado por auditores (quando houver); e
- resolução do Legislativo e o parecer do órgão auxiliar do controle externo, a fim de atender ao disposto no art. 31, § 3º. da Constituição da República.

Procedendo dessa maneira a prestação de contas dará transparência aos interessados nos relatórios.

De acordo com o § 1o. do artigo 82 as contas do Executivo estarão sujeitas ao exame do Legislativo com emissão de parecer prévio do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

Em consonância com este parágrafo os Tribunais devem auxiliar o Poder Legislativo seja no âmbito da União, Estados ou Municípios.

Nos Municípios, as Câmaras Municipais são responsáveis exclusivamente pelo julgamento das contas dos Executivos Municipais, fundamentadas no parecer dos Tribunais de Contas do Estado ou órgão equiparado para essa finalidade, que deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros daquela instituição, conforme dispõe o § 2o. do art. 31 da Constituição do Brasil.

O § 2o. do art. 82 impõe que no caso do Município não possuir Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a Câmara Municipal poderá apontar peritos contadores para inferirem o exame das contas do Prefeito e a respeito das mesmas emitirem parecer.

12. CONCLUSÃO

Percebe-se que a despesa é de grande importância para Administração Pública, pois é através dela que ocorre a concretização e a manutenção de obras e serviços à população.

A Administração Pública busca um controle diante do dinheiro público para que não seja desviado do seu fim legal, ou seja, o bem-estar da sociedade.

Para isso é necessário uma fiscalização mais intensa, um controle efetivo que ao perceber qualquer irregularidade possa dá ciência aos órgão competentes afim de que se apure as responsabilidades.

O controle interno e externo é fundamental para o bom andamento da administração, pois é através deles que se obtêm a real posição das contas dos gestores públicos.

A lei existe e define os procedimentos que devem ser adotados. Todos têm consciência dos procedimentos que constam na Lei 4320/64 e na Constituição Federal, e mesmo assim transgridem as normas, fazendo que o Órgão Público perda credibilidade diante dos cidadãos.

13. BIBLIOGRAFIA

1-ANGÉLICO, João. Contabilidade Pública- 8ª Edição. São Paulo, Atlas, 1995.

2-GIACOMONI, James. Orçamento Público- 3ª Edição. São Paulo, Atlas, 1989.

3-KOAMA, Hélio. Contabilidade Pública. Teoria e Prática-3ª Edição. Rio de Janeiro, Ibm, 1991.

4-NASCIMENTO, José Olavo do . A Despesa Pública: alguns enfoques preambulares. Porto Alegre, CRC RGS, 1992.

5-MACHADO Jr., José Teixeira. A lei 4.320/64 comentada- 26ª Edição. Rio de Janeiro, Ibm, 1995.

6-PISCITELLI, Roberto Bocaccio. Contabilidade Pública: uma abordagem administração Financeira federal. 2ª edição, São Paulo, 1990.

7-Constituição da República Federativa do Brasil- 1988.

8-Decreto Lei 200/67.

9-Decreto Lei 836/69.