

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO,
ATUÁRIAS E CONTABILIDADE**

ORÇAMENTO PÚBLICO

BRAUNER JOSÉ JOVINO FREITAS

PROFa. ORIENTADORA: GLÓRIA ARRAES PETER

NOVEMBRO - 1995

ÍNDICE:

	pag.
1- Introdução.....	01
2- Conceito de orçamento público.....	02
2.1- Evolução histórica do orçamento público.....	02
2.2- A busca da padronização dos orçamentos.....	03
3- Administração pública.....	05
3.1- Receita pública.....	06
3.2- Despesa pública.....	06
4- Aspectos do orçamento.....	08
4.1- Aspecto político.....	08
4.2- Aspecto jurídico.....	08
4.3- Aspecto econômico.....	08
4.4- Aspecto financeiro.....	09
5- Princípios orçamentários.....	10
5.1- Princípio da anualidade.....	10
5.2- Princípio da unidade.....	10
5.3- Princípio da universalidade.....	11
5.4- Princípio da exclusividade.....	11
6- Tipos de orçamento.....	13
6.1- Orçamento tradicional.....	13
6.2- Orçamento programa.....	13
6.2.1- Classificação funcional-programática.....	15
6.2.2- Pontos importantes da elaboração do orçamento programa.....	16
6.3- Orçamento base-zero.....	17
7- Planejamento.....	18
7.1- Planejamento estratégico.....	19
7.2- Planejamento operacional.....	19
8- Ciclo orçamentário.....	21
8.1- Etapas do ciclo orçamentário.....	21
8.1.1- Elaboração.....	21
8.1.2- Discussão e aprovação.....	22
8.1.3- Execução.....	22

8.1.3.1- Execução da receita.....	23
8.1.3.2- Execução da despesa.....	24
8.1.4- Controle.....	25
8.1.5- Avaliação.....	26
9- Orçamento da Constituição Federal de 1988.....	26
9.1- O plano plurianual.....	27
9.2- As diretrizes orçamentárias.....	27
9.3- Os orçamentos anuais.....	27
9.3.1- A elaboração da lei orçamentária.....	29
10- Conclusão.....	30
11- Bibliografia.....	31

1- INTRODUÇÃO:

O orçamento público é, atualmente, o mais importante instrumento de programação e controle do governo.

Acompanhando a evolução do Estado, e sua intenção em diminuir os gastos públicos, o orçamento público também sofreu mudanças, ganhando mais destaque ao longo dos anos, especialmente com a Constituição Federal de 1988, que dispensou uma maior atenção a este elemento. A lei No. 4320/64, que dispõe sobre normas gerais para elaboração e controle do orçamento do governo também contribuiu para a padronização dos orçamentos federais, estaduais e municipais.

Este trabalho tem o intuito de mostrar, em linhas gerais, aspectos relativos aos princípios orçamentários, ciclo orçamentário, planejamento, controle e outros inerentes à elaboração e execução orçamentária.

2- CONCEITO DE ORÇAMENTO PÚBLICO:

Orçamento público é um programa onde o governo demonstra quanto pretende arrecadar no custeio dos serviços públicos, em investimentos e inversões financeiras em determinado período de tempo, funcionando como instrumento de administração e fiscalização das finanças públicas.

2.1- EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO ORÇAMENTO PÚBLICO:

Nem sempre o orçamento público teve essa função de controle do programa de governo. Inicialmente ele compunha-se apenas de valores representativos das receitas e despesas do Estado.

Os primeiros indícios de que se pretendia elaborar orçamento no Brasil surgiram após a vinda de D. João VI para cá; em 1827 surgiu a lei, considerada por muitos, como a primeira a tentar disciplinar o orçamento público neste país, mas, como era de se esperar, não obteve sucesso. A Constituição de 1824 pouco dispunha sobre o assunto, mas atribuía ao Poder Executivo a responsabilidade de elaborar a proposta orçamentária, devendo esta ser submetida à Câmara dos Deputados e ao Senado.

Com a Constituição de 1891 a elaboração do orçamento passou a ser responsabilidade do Congresso Nacional, que continuou a se basear em propostas enviadas pelo Executivo.

Em 1934 os poderes Executivo e Legislativo passaram a agir conjuntamente no orçamento: ao chefe do Executivo cabia elaborar a proposta orçamentária, que seria votada pelo Legislativo; além de votar a proposta os legisladores poderiam propôr emendas alterando o projeto inicial, participando também da elaboração do orçamento.

A Carta Magna de 1937 estabeleceu que a despesa fosse classificada em itens, divididos por serviços, departamentos, estabelecimentos ou repartições; estabelecia também a criação de um departamento administrativo que cuidaria da elaboração da proposta orçamentária.

A Constituição de 1946 estabeleceu princípios a serem seguidos na elaboração do orçamento, caminhava-se assim, para uma padronização dos mesmos; a proposta orçamentária seria elaborada pelo Poder Executivo e votada pelo Legislativo. Em 1967 o Poder Legislativo foi proibido de apresentar emendas ao projeto de lei orçamentária e de criar leis que criem ou aumentem despesa. Com a Constituição de 1988 os legisladores obtiveram novamente o direito de propôr emendas ao projeto de lei orçamentária; neste ano também foi criado o projeto de lei de diretrizes orçamentárias, que deveria ser encaminhado ao Legislativo anualmente, com fito de orientar a elaboração do orçamento.

2.2- A BUSCA DA PADRONIZAÇÃO DOS ORÇAMENTOS:

Ao longo da evolução do orçamento buscou-se estabelecer procedimentos padrões para sua elaboração; o orçamento também teve que modernizar-se, para atender ao aumento das necessidades do setor público.

Em 1939 convocou-se os interventores estaduais para a 1a. Conferência de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários, já buscando a padronização orçamentária; desse encontro resultou uma classificação com dez serviços, cada um subdividido em dez subserviços. No ano seguinte realizou-se a 2a. Conferência, que não acrescentou nada de novo à primeira.

A 3a. Conferência de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários (1949), da qual participaram técnicos da área federal, propôs uma

adequação das normas para que pudessem ser utilizadas na esfera federal e deu novo ordenamento à classificação das despesas.

Em 1961 foi apresentado um anteprojeto de lei que buscava regulamentar a elaboração, execução e controle do orçamento do governo federal; este anteprojeto resultou da fusão de estudos realizados por várias entidades, mas não logrou êxito por não apresentar uma classificação funcional.

A padronização dos procedimentos orçamentários só veio em 1964, com a Lei No. 4320. Ela trazia um plano de contas único para os três níveis de governo, uma classificação econômica e uma funcional, ainda com dez funções subdivididos em dez subfunções cada.

Em 1967 o governo federal apresentou um orçamento com uma classificação por programas divididos em subprogramas e estes em projetos e atividades, mas a classificação funcional-programática só foi legalmente apresentada em 1974, através de um anexo da Lei No. 4320/64. Ainda em 1967 o decreto lei No. 200 determinou que planejamento e orçamento fossem utilizados como norteadores das atividades federais.

A Constituição de 1988 introduziu os planos plurianuais, que deveriam orientar a elaboração da lei de diretrizes orçamentárias e dos orçamentos anuais.

3- ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA:

O governo tem a função de executar os serviços públicos, para isso precisa de órgãos que procurem conhecer e atender as necessidades da população.

Chama-se administração pública o conjunto de órgãos que fazem com que os serviços públicos sejam executados, satisfazendo a sociedade. Embora haja a criação de novos órgãos, extinção de outros ou uma reorganização dos mesmos, a administração pública continua existindo com as mesmas funções, tendo em vista que as necessidades da população são contínuas.

Cabe ao Poder Executivo coordenar a administração pública na União, Estados, Distrito Federal e Municípios, suas autarquias e pessoas jurídicas de direito privado; dá-se esta competência porque no Poder Executivo é o único onde há uma hierarquia e, sendo a administração pública calcada em uma relação de níveis de autoridade, não poderia estender-se ao Legislativo e ao Judiciário.

Para fazer com que a população sinta-se mais satisfeita e para atender necessidades administrativas, o governo cria, ou autoriza a criação, de entidades que irão executar atividades administrativas, estas entidades formam a administração pública indireta (ou descentralizada); no entanto, como o Poder Executivo deve manter o controle das funções administrativas, mantém órgãos ligados diretamente ao presidente da República, formando uma estrutura chamada administração pública direta (ou centralizada). A administração pública descentralizada pode ser formada por pessoas jurídicas de direito público ou de direito privado. As autarquias são pessoas jurídicas de direito público autorizadas pelo Estado a prestar serviços à comunidade; dentre as que têm personalidade jurídica de direito privado temos as empresas públicas, fundações, serviços sociais autônomos e sociedades de economia mista, são as entidades paraestatais.

As entidades paraestatais podem ter o patrimônio público ou misto, sua criação deve ser autorizada por lei e irão executar serviços de interesse público, sempre sob o controle do Estado, diferem, portanto, das autarquias, que exercem funções

próprias do Estado, não se submetendo, entretanto, ao controle do mesmo, mas seguindo os parâmetros ditados pela lei que autoriza sua criação, tendo, ainda, patrimônio e receitas próprios.

3.1- RECEITA PÚBLICA:

Define-se receita pública como toda entrada de valores nos cofres públicos.

A receita pública é utilizada para manutenção dos serviços públicos e tem como maior fonte, a cobrança de tributos pelo Estado; ela divide-se em dois grandes grupos:

- Receitas Orçamentárias - são as constantes do orçamento público e pertencentes ao Estado, podendo este dispor das mesmas seguindo seu programa de trabalho.

- Receitas Extra-Orçamentárias - como o próprio nome diz, são receitas que não fazem parte do orçamento e não pertencem aos cofres públicos, o Estado funciona apenas como depositário, uma vez que estes valores serão futuramente exigidos.

As receitas orçamentárias classificam-se ainda, quanto à categoria econômica, de acordo com o art. 11 da lei No. 4320/64 em:

- Receitas Correntes - são aquelas que não aumentam o patrimônio público, originam-se da necessidade da manutenção dos serviços públicos.

- Receitas de Capital - são as que se originam da alienação de bens, da amortização de empréstimos concedidos, das operações de crédito e das despesas de capital.

3.2- DESPESA PÚBLICA:

Constituem despesa pública todos os pagamentos realizados pelo Estado, visando o atendimento das necessidades da população. A realização da despesa não pode superar o montante fixado no orçamento.

A despesa pública divide-se em:

- Despesa Orçamentária - é a que deriva da lei orçamentária, portanto integra o orçamento, tem que ter um crédito orçamentário correspondente e não pode ser realizada sem a prévia autorização do Poder Legislativo.

- Despesa Extra-Orçamentária - pode se dizer, em sentido amplo que são as devoluções das receitas extra-orçamentárias, ou seja, devoluções de cauções, consignações, depósitos, etc., não fazem parte do orçamento e, conseqüentemente, não necessitam de autorização do Legislativo, visto que são restituições de valores anteriormente recebidos, onde o Estado era somente um depositário.

O art. 12 da lei No. 4320/64 determina que as despesas sejam classificadas, segundo a categoria econômica em:

- Despesas Correntes - são os gastos do governo com a manutenção dos seus serviços, são os gastos de natureza operacional, visando a continuidade do funcionamento dos órgãos do Estado.

- Despesas de Capital - são aquelas que objetivam aumentar o patrimônio público, através da aquisição ou criação de novos bens para o Estado.

4- ASPECTOS DO ORÇAMENTO:

4.1- ASPECTO POLÍTICO:

O governo, para chegar ao poder, precisa ser escolhido pelo povo e, para isso tem, necessariamente, que mostrar como vai agir, se eleito for.

As estratégias de ação de um governo se traduzem no orçamento, aí está, então, o aspecto político do orçamento, ou seja, ele constitui um plano de ação política; reforça-se o aspecto político porque demonstra a força do Poder Executivo no Parlamento, já que o projeto de lei orçamentária deve ser submetido ao Legislativo e, nesse momento, mede-se o grau de dificuldade para aprovação do projeto.

4.2- ASPECTO JURÍDICO:

O orçamento não cria, extingue ou modifica tributos, não acrescenta nada ao conteúdo da lei e, portanto, está incluso na categoria de ato-condição, que é aquele ato que não modifica a lei.

O orçamento é o programa de ações do governo, por onde será controlada a arrecadação de receitas e a execução das despesas.

4.3- ASPECTO ECONÔMICO:

O governo tem a obrigação de melhorar a condição de vida da população, aumentar a oferta de emprego e a renda nacional. Enfim, atender as necessidades da sociedade e, para isso, deve elaborar um plano com menor gasto possível mas que produza os efeitos necessários; para tanto, segundo Lino Martins da Silva (Contabilidade Governamental, um enfoque administrativo, 2a. ed., p. 48) utilizam o orçamento como regulador da economia.

4.4- ASPECTO FINANCEIRO:

É aquele que observa a efetiva entrada e saída de recursos. Há dois pontos básicos:

- levantar recursos que atendam às necessidades do povo
- distribuir a carga tributária de maneira justa entre a população.

5- PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS:

A Lei No. 4320/64 estabelece regras gerais de direito financeiro para todas as áreas da administração pública e determina, em seu art. 2o., que a Lei de Orçamento deverá obedecer aos princípios da unidade, universalidade e anualidade; entretanto, os estudiosos em matéria orçamentária fixam, além dos citados, outros tantos, dentre eles: clareza, exatidão, natureza contábil, unidade de caixa, exclusividade, programação, etc. Como não se pretende esgotar o assunto e para que o mesmo não se torne muito extenso, segue breve comentário dos princípios mais aceitos.

5.1- PRINCÍPIO DA ANUALIDADE:

Este princípio, também chamado princípio da periodicidade, diz que o orçamento deve referir-se sempre a um período de tempo limitado, que no Brasil corresponde ao ano civil; é de fundamental importância essa fixação de tempo, para que se possa ter maior controle sobre as previsões de receita e despesa, tanto por parte do Poder Executivo quanto do Legislativo, para este faz-se necessário rever o custo do programa governamental e autorizar a cobrança dos tributos que se fizerem necessários ao seu custeio; já o Executivo tem a oportunidade de reajustar o custo dos serviços públicos. O art. 167, inc. I da Constituição Federal de 1988 reforça o princípio da anualidade, já que veda o início de programas e projetos não incluídos na lei orçamentária anual. Um ponto a merecer bastante atenção ao se utilizar o princípio da anualidade relaciona-se aos investimentos de longo prazo, por isso estes investimentos devem constar nos planos plurianuais.

5.2- PRINCÍPIO DA UNIDADE:

Algumas interpretações diferentes são dadas ao princípio da unidade, por exemplo, alguns acham que, segundo ele, todo fluxo de dinheiro deve ser unificado, ou seja, controlado em um caixa único, para onde convergiriam todas as receitas e de onde sairia o dinheiro para o pagamento de despesas; outros autores dizem que este princípio reflete-se no orçamento, que deverá ser uma peça única, onde estariam demonstradas todas as receitas e despesas. Em uma visão mais ampla pode-se interpretar este princípio como sendo aquele que orienta todos os órgãos autônomos do setor público a elaborarem seus orçamentos seguindo uma política orçamentária uniforme, assim, se cada orçamento seguir uma metodologia única, os recursos seriam melhor utilizados.

5.3- PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE:

De acordo com este princípio o orçamento deve compreender todas as receitas e todas as despesas; os arts. 3o. e 4o. da Lei No. 4320/64 estabelecem isso. Para que este princípio seja plenamente alcançado deve-se ter bastante atenção quando da programação do orçamento, de forma que nada que devesse nele constar seja excluído.

Piscitelli (Contabilidade Pública, uma abordagem da administração financeira pública, 3a. ed., p. 51) cita Sebastião de Sant Anna e Silva, segundo o qual a aplicação do princípio da universalidade dá condições ao Legislativo de:

- conhecer todas as receitas e despesas do governo e assim poder autorizar a arrecadação e realização;
- condicionar a realização de operações que envolvam receita e despesa a autorização parlamentar;
- conhecer o valor das despesas governamentais e autorizar apenas a cobrança de tributos necessária para atendê-las.

5.4- PRINCÍPIO DA EXCLUSIVIDADE:

O art 165, par. 8o. da Constituição de 1988 reforça este princípio, que determina a não inclusão na lei orçamentária, de dispositivos não relacionados à previsão de receita e fixação de despesa. Procura-se, dessa forma, impedir que se obtenham facilidades na aprovação de medidas de interesses diversos, já que o processo orçamentário deve ser rápido, sob pena de não ser concluído nos prazos legais.

6- TIPOS DE ORÇAMENTO:

6.1- ORÇAMENTO TRADICIONAL:

O orçamento tradicional é apenas um rol de receitas e despesas públicas. Neste tipo de orçamento não há um planejamento para criação de novos serviços ou aprimoramento dos já existentes, ficando sujeita à diferença positiva entre receita e despesa, ou seja, primeiro determina-se o montante de recursos e, depois, como será feita a manutenção/ampliação dos serviços.

6.2- ORÇAMENTO-PROGRAMA:

O orçamento-programa é aquele que, ao contrário do tradicional, define, primeiramente, quais as metas que o governo pretende alcançar, depois qual a previsão dos custos e por último a previsão dos recursos, que já serão vinculados às metas e objetivos pretendidos; as metas e objetivos podem ser chamados de "produtos finais". Essa característica do orçamento-programa de determinar quais os produtos finais pode impedir que se alcance resultados plenamente satisfatórios, devido a dificuldade em identificá-los e porque, em algumas atividades de grande importância, eles não podem ser medidos quantitativamente.

Segundo João Angélico (Contabilidade Pública, 7a, ed., p. 29) a elaboração do orçamento-programa abrange quatro etapas:

- planejamento: definir quais os objetivos;
- programação: o que se deve fazer para atingir os objetivos;
- projeto: quais os recursos de trabalho necessários para se atingir os objetivos;
- orçamentação: estimação dos recursos financeiros e suas fontes.

Da forma como é elaborado, este orçamento torna-se um instrumento de planejamento, onde estão destacadas as metas e objetivos do governo, quais os seus custos, quanto se pretende arrecadar e quem será responsável pela execução dos programas.

As metas pretendidas pelo governo obedecem a uma classificação chamada de funcional-programática, que está contida na Lei No. 4320/64; segundo esta classificação as metas governamentais são divididas em funções e estas em programas, subprogramas, atividades e projetos.

Segue um resumo das definições das categorias programáticas, segundo manual da ONU:

- Programa de funcionamento:

- programa - destina-se à realização das funções pelas quais as unidades administrativas determinam e realizam seus objetivos;

- subprograma - divisão de programas complexos, visando facilitar a execução em área específica;

- atividade - ações que buscam atingir os objetivos de um programa ou subprograma;

- tarefa - operações que fazem parte de um processo que busca resultados bem definidos.

- Programa de investimento:

- programa - ferramenta que fixa metas a serem alcançadas através de programas de investimentos;

- subprograma - divisão de programas complexos;

- projeto - ações, dentro de um programa ou subprograma de investimento, para formar bem de capital;

- obra - etapa na formação de um bem de capital.

No orçamento-programa todos os recursos devem ter uma destinação e ele deve trazer, detalhadamente, quais os necessários para que as metas sejam atingidas.

Hélio Kohama, (Contabilidade Pública, Teoria e Prática, pag 74) diz que "o orçamento por programas permite:

- melhor aproveitamento dos recursos;
- determinar os meios financeiros em bases mais realistas;
- critérios objetivos de análise e decisão;
- verificar se as atividades previstas são as mais adequadas para o atingimento do objetivo;
- o acompanhamento e controle, para que o atingimento do objetivo se concretize".

6.2.1- CLASSIFICAÇÃO FUNCIONAL-PROGRAMÁTICA:

Com o crescimento da figura do orçamento como instrumento representativo do programa de governo, surgiu a classificação Funcional-Programática.

A classificação Funcional-Programática fornece informações sobre o andamento da programação governamental. As funções demonstram, de forma ampla, as áreas onde o governo pretende atuar; os programas contêm as ações que se devem realizar para alcançar os objetivos da função e correspondem a um ou mais produtos finais; os subprogramas também determinam ações a serem seguidas, mas correspondem a um produto final parcial; projeto é 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 expansão ou aperfeiçoamento da ação do governo (Portaria No. 9, Seplan, de 28/01/74); atividade é um instrumento de programação para alcançar os objetivos de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se desenvolvem de modo contínuo e permanente, necessários à manutenção da ação do governo (Portaria No. 9, Seplan, de 28/01/74).

O anexo 5, da lei No. 4320/64 traz a classificação funcional-programática até os subprogramas, os projetos e atividades são criados no orçamento. As funções podem

ter programas típicos de outras funções, são programas atípicos, o mesmo podendo ocorrer com os subprogramas, isso ocorre porque os órgãos têm ações meio e ações fim, para executar as ações meio, às vezes, é necessário um programa que não é típico daquela função.

6.2.2- PONTOS IMPORTANTES NA ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO-PROGRAMA:

Como já foi dito, o primeiro aspecto a ser definido quando da utilização do orçamento-programa é o que o governo pretende realizar.

Os objetivos do governo podem ser classificados em finais e derivados. Objetivo final é aquele que orienta a política governamental, ou seja, não se envolve no processo de planejamento e orçamento, apenas mostra qual deverá ser o resultado de toda ação. Os objetivos derivados são os que orientam a elaboração dos planos e, conseqüentemente, do orçamento-programa, isto é, são aqueles que orientam as ações específicas do governo, podem ser medidos quantitativamente e servem para que os objetivos finais sejam atingidos.

Uma escolha clara e determinada dos objetivos pressupõe que não se diga apenas o que vai ser realizado, mas também que vantagens a população terá com esta realização; além disso é necessário que se defina as competências no setor público, tanto a nível federal, estadual e municipal, quanto de suas autarquias, fundações e empresas, para que cada um elabore seu próprio orçamento, embora deva-se ter bastante atenção para que, com essa descentralização, não surjam objetivos conflitantes entre si; o risco de contrariedade existe a nível de objetivos gerais e individuais, do próprio orçamento-programa, devido ao grande número de programas que são elaborados, os órgãos superiores não têm mecanismos de controle eficientes.

6.3- ORÇAMENTO BASE-ZERO:

O orçamento base zero, ou por estratégia, é um processo operacional de planejamento e orçamento, que exige que cada administrador justifique os recursos solicitados.

O orçamento por estratégia faz uma crítica do processo por programas e procura corrigir-lhe algumas falhas. O orçamento tradicional toma por base o nível de atividade do exercício anterior, determina o seu custo, aplica a variação inflacionária e uma carga de trabalho para o exercício seguinte, ou seja, não há uma identificação das atividades e operações.

O orçamento base-zero baseia-se em pacotes de decisão, que são a identificação e análise de funções ou operações distintas; este procedimento determina prioridades para solicitação de recursos, e a relação custo/benefício torna-se condicionadora para novos aumentos.

Os pacotes de decisão serão comparados uns com os outros e deverão conter, dentre outros itens: formas diversas de executar-se uma mesma função, efeitos da exclusão da função, verificação e controle das medidas de desempenho, etc.

Lino Martins da Silva (Contabilidade Governamental, um enfoque administrativo, 2a. ed.) estabeleceu etapas para a aplicação do orçamento base-zero:

- 1 - definir objetivos, otimizando a relação custo/benefício;
- 2 - relacionar atividades homogêneas com um resultado concreto;
- 3 - definir alternativas, baseadas na análise da relação do item 2;
- 4 - identificar prioridades;
- 5 - pôr as alternativas em seqüência, seguindo as prioridades;
- 6 - estabelecer pacotes de decisão.

Os pacotes de decisão serão submetidos aos Colégios de Decisão, que são três:

1o. Colégio de Decisão: chefiado pelos dirigente da unidade orçamentária e formado pelos dirigentes das unidades de despesa;

2o. Colégio de Decisão: integrado pelos dirigentes das unidades orçamentárias e presidido pelo titular da área correspondente;

3o Colégio de Decisão: formado pelos Ministros e Secretários das diversas áreas e presidido pelo titular do Poder responsável na sua área de competência.

O orçamento base-zero é um melhoramento do orçamento-programa, que prioriza a solicitação de recursos, compara gastos com o montante dos serviços prestados e baseia-se em pacotes de decisão, que são analisados e ordenados de acordo com a sua importância.

7- PLANEJAMENTO:

Planejamento é o processo onde são definidos objetivos e ações para que os mesmos sejam alcançados.

Na década de 60 tentou-se integrar o orçamento ao planejamento através do sistema de Planejamento, Programação e Orçamento (PPBS). O sistema buscava criar um programa de ação para o governo utilizando-se dos processos de planejamento, programação e orçamentação; através dele seriam analisados os objetivos do governo, os custos dos programas, os recursos necessários, formas alternativas de se atingir os objetivos, etc.

O PPBS fracassou na fase de implantação devido a fatores políticos, econômicos e tecnológicos, mas o processo de planejamento continuou sendo de grande importância para o governo.

Os responsáveis pelo planejamento e orçamento no Brasil preocupam-se mais com quanto se pretende gastar, do que o o quê se vai realizar, com isso a função de planejamento perde um pouco de suas características.

Muitos dos planos elaborados não se concretizam e isso deve-se ao fato de que eles são elaborados sem a participação dos órgãos de execução. Um agravante

desta má elaboração do planejamento é que os administradores não são avaliados individualmente, pois o sistema de controle não tem medidas para fazer essa avaliação.

É no planejamento que se definem objetivos e como serão alcançados; um resultado satisfatório do planejamento está condicionado a alguns itens, tais como: identificação da situação existente e das necessidades da comunidade, demonstração de como se procederá a ação, levantamento de custos, avaliação do resultado final, etc.

Há dois tipos de planejamento:

- planejamento estratégico;
- planejamento operacional.

7.1- PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO:

Este planejamento define as estratégias políticas e o que elas buscam, e que, segundo Lino Martins da Silva (Contabilidade Governamental, um enfoque administrativo, 2a. ed., p.29) "relacionam o presente ao futuro da organização".

No planejamento estratégico o processo deve estar acima dos planos que dele derivam, deve-se pensar no futuro de maneira qualitativa e não quantitativa, e as decisões devem ser estratégicas, de modo que não acarretem consequências desagradáveis no futuro.

O planejamento estratégico concretiza-se no plano plurianual.

7.2- PLANEJAMENTO OPERACIONAL:

O planejamento operacional é elaborado baseado na situação presente, seus objetivos e metas são de curto prazo e são definidos de acordo com os recursos disponíveis e as necessidades para um pequeno espaço de tempo.

Como vimos, o planejamento operacional trabalha com três informações básicas:

- quais as necessidades;
- quais os recursos (financeiros, humanos, tecnológicos, etc);
- qual o espaço de tempo.

O planejamento deve não apenas identificar as necessidades, mas saber como atendê-las, partindo do modo como elas são satisfeitas no momento, visando melhorar o padrão de atendimento.

8- CICLO ORÇAMENTÁRIO:

O ciclo orçamentário compreende o período de tempo onde se desenvolvem etapas do processo orçamentário. A duração do ciclo orçamentário excede o exercício financeiro, visto que há etapas que servem de preparação para a execução do orçamento e outras posteriores, onde se avaliam os seus resultados.

8.1- ETAPAS DO CICLO ORÇAMENTÁRIO:

O ciclo orçamentário corresponde a cinco etapas:

- elaboração;
- discussão e aprovação;
- execução;
- controle;
- avaliação.

8.1.1- Elaboração:

Nesta etapa são definidos os objetivos para o próximo exercício financeiro, também são calculados os recursos necessários para os mesmos sejam alcançados.

Compete ao Poder Executivo elaborar a proposta orçamentária; no Brasil há um órgão central de planejamento e um de orçamento, sendo que a estrutura orçamentária compõe-se, ainda, dos órgãos e unidades orçamentárias.

O órgão central de orçamento determina os parâmetros e serem seguidos na elaboração das propostas orçamentárias parciais, o que é feito pela unidade orçamentária. A proposta orçamentária parcial, não poderá contrariar o que está disposto no programa do governo; depois de pronta a proposta parcial é enviada ao órgão

correspondente, onde será avaliada; depois que analisa todas as propostas parciais de suas unidades orçamentárias, o órgão orçamentário consolida-as e as remete ao órgão central de planejamento, onde serão novamente analisadas e, juntamente com as propostas consolidadas dos demais órgãos orçamentários, darão origem à proposta geral de orçamento de despesa, a nível federal.

O levantamento da estimativa de receita é feito em separado, com o apoio da Fazenda Nacional, baseada em demonstrações da receita arrecadada, que lhes são enviadas mensalmente. As duas propostas gerais são enviadas ao Presidente da República e, posteriormente, ao Congresso Nacional, originando o orçamento anual do governo federal. O art. 22 da lei No. 4320/64 traz outros documentos que deverão acompanhar a proposta orçamentária enviada pelo Executivo ao Legislativo.

8.1.2- DISCUSSÃO E APROVAÇÃO:

Nesta fase do ciclo orçamentário a proposta orçamentária será examinada pelo Poder Legislativo.

Inicialmente a proposta é analisada por uma comissão mista permanente de deputados e senadores, onde poderá sofrer emendas; o presidente da República também poderá propor alterações, desde que não se tenha iniciado a votação da parte correspondente a alteração proposta.

Concluídos os trabalhos na comissão mista, o projeto é votado no Congresso Nacional pelos deputados e senadores conjuntamente, de onde retorna ao Executivo para sanção.

8.1.3- EXECUÇÃO:

Depois de aprovado e tornar-se lei, o orçamento será executado.

A execução orçamentária acontece durante todo o exercício financeiro e deve ser feita seguindo o programa aprovado, de modo que a utilização dos recursos seja feita visando a se conseguir um maior aproveitamento.

Nesta fase do ciclo orçamentário são desenvolvidos o PAER (plano anual de execução da receita) e o PAED (plano anual de execução da despesa).

É durante a execução do orçamento que se concretizarão os objetivos e metas do governo, por isso, deve ser feito um controle para que não haja uma desproporcionalidade entre arrecadação de receitas e execução de despesas; observando isto, o governo determinou que se aprovasse um quadro de cotas trimestrais de despesas, segundo o disposto no art. 47 da lei No. 4320/64:

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

Nota-se que o governo pretende regular a execução da despesa que deverá ser dividida entre os quatro trimestres do ano, buscando equilibrar arrecadação e realização. As cotas trimestrais não são fixas e poderão ser alteradas "observados o limite da dotação e o comportamento da execução orçamentária". (art. 50, lei No. 4320/64). Na definição das cotas trimestrais são considerados os créditos adicionais e as operações extra-orçamentárias.

8.1.3.1- EXECUÇÃO DA RECEITA:

Para que as receitas comecem a entrar nos cofres públicos devem percorrer alguns estágios.

Inicialmente ocorre uma estimativa da receita que se pretende arrecadar no exercício financeiro; aprovada a proposta orçamentária e, por consequência, a estimativa de receita passa-se à fase de lançamento, que onde o contribuinte será identificado e seu débito será lançado, é o lançamento direto, mas este tipo de lançamento, segundo o

art. 52 da lei No. 4320/64 só recai sobre os impostos diretos e quaisquer outras rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato, existem ainda o lançamento por declaração e o por homologação. Seguindo o lançamento da receita vem a arrecadação da mesma, é na arrecadação que o contribuinte quita seu débito com o Estado, através dos agentes arrecadadores; depois disto, os agentes arrecadadores transferem o montante arrecadado para o Tesouro Público, é o recolhimento, estágio final da execução da receita. As receitas seguem o regime de caixa, ou seja, pertencem ao exercício financeiro todas as receitas nele arrecadadas (lei no. 4320/64, art, 35).

8.1.3.2- EXECUÇÃO DA DESPESA;

Antes de se iniciar o processo de execução da despesa é preciso saber quanto se pode gastar, por isso são inscritos os créditos orçamentários e neles as dotações orçamentárias. Crédito orçamentário é a autorização para que se realize aquele gasto com determinado projeto ou atividade, dotação é o montante de recursos constantes do crédito.

A lei determina que, para que sejam realizados gastos com aquisição de materiais, fornecimento e adjudicação de obras e serviços deve ser realizado um processo de concorrência pública, objetivando contratar quem cobrar menos, sem, no entanto, deixar de observar a qualidade.

Ocorrida a licitação, a despesa deve percorrer ainda os estágios do empenho, liquidação e pagamento.

"É vedada a realização de despesa sem prévio empenho" (lei No. 4320/64, art 60); o empenho é o instrumento que garante ao credor o pagamento por parte do Estado, permite também que se controle os saldos das dotações orçamentárias, pois é através da sua emissão que se deduz os saldos das citadas dotações; a nota de empenho permite que a despesa seja classificada no crédito orçamentário correspondente. Compete ao administrador geral da instituição autorizar o empenho.

Após empenhada a despesa deve ser liquidada, o credor deve comprovar a realização do serviço; segundo a lei No. 4320/64 em seu art. 63, par. 1o., a verificação da liquidação tem por finalidade apurar:

I - a origem e o objeto do que se deve pagar;

II - a importância exata a pagar;

III - a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação".

Na liquidação serão feitas todas as verificações necessárias, de forma que se avaliem diversos itens, tais como, qualidade de material e serviço, prazos, etc.

Como último estágio da execução da despesa temos o pagamento; depois de verificada a liquidação da despesa, a autoridade principal do órgão ordena o pagamento, que é feito através dos agentes pagadores.

8.1.4- CONTROLE:

O controle orçamentário surgiu da necessidade do Poder Legislativo acompanhar de perto os gastos realizados pelo Executivo.

O controle da execução orçamentária possibilita o acompanhamento do programa de governo, como expressa o inc. III, do art 75, da lei No. 4320/64:

"Art. 75 - O controle da execução orçamentária compreenderá:...

.... III - o cumprimento do programa de trabalho, expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços".

Tanto a Constituição Federal de 1988 quanto a lei No. 4320/64 estabelecem duas modalidades de controle: externo e interno.

O controle externo é realizado pelo Poder Legislativo e tem por finalidade verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da lei de orçamento (lei No. 4320/64, art. 81); na realização do controle externo, o Legislativo conta com o auxílio do Tribunal de Contas que tem, entre outras funções, a de emitir parecer sobre as contas do Poder Executivo.

O art. 74 da Constituição Federal de 1988 dispõe que os três Poderes mantenham sistema de controle interno. O principal, porém não exclusivo, responsável pelo controle da execução do orçamento é o órgão central de orçamento; a verificação deverá ser feita durante a execução, através de relatórios periódicos, e após encerrado o exercício financeiro, através de relatórios finais e balanços, a nota de empenho também é um instrumento de controle, pois permite acompanhar a execução da despesa.

8.1.5- AVALIAÇÃO:

A avaliação permite ao governo analisar o binômio eficiência/eficácia no cumprimento das metas e objetivos contidos no programa de trabalho do governo.

Na análise da eficiência os objetivos e metas alcançados são representados por índices, que serão confrontados com outros já obtidos e com padrões idealizados por técnicos, procura-se, dessa maneira maximizar a utilização de recursos e minimizar o custo do produto final. A eficácia com que o orçamento é executado traduz-se no grau em que os objetivos e metas do governo são alcançados, ou seja, compara-se os objetivos e metas atingidos em diferentes exercícios, medindo-se a eficácia do orçamento.

9- O ORÇAMENTO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988:

A Constituição Federal de 1988 estabelece três elementos para que o governo federal possa definir metas e objetivos a serem cumpridos, traçar um plano para alcançá-los e, também, controlar a execução desse plano. Estes elementos são:

- o plano plurianual;
- as diretrizes orçamentárias;

- os orçamentos anuais.

9.1- O PLANO PLURIANUAL:

O Plano Plurianual tem vigência de quatro anos, começando a vigorar no segundo ano de mandato de presidente, indo até o primeiro ano de mandato do presidente subsequente. Este mecanismo se faz necessário para que o presidente eleito possa discutir e aprovar o seu plano, enquanto trabalha baseado no Plano anterior.

Os órgãos do governo responsáveis pelo planejamento observam as tendências de oscilação demográfica e econômica das diversas regiões, assim podem fazer um levantamento dos recursos necessários, quais os projetos a serem iniciados e em que época.

9.2- AS DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS:

A Lei de Diretrizes Orçamentárias serve como ponto de ligação entre o Plano Plurianual e os Orçamentos anuais. A lei de diretrizes orçamentárias pode alterar o Plano Plurianual, desde que ocorram fatos que a obriguem a isso, por exemplo, no Plano está prevista a construção de uma hidrelétrica em determinada região mas houve uma seca, então, nesse caso, o Plano Plurianual seria alterado pela Lei de Diretrizes Orçamentárias.

9.3- OS ORÇAMENTOS ANUAIS:

Os orçamentos anuais contêm todas as ações a serem seguidas, objetivando pôr em prática o que está previsto no Plano Plurianual; o orçamento anual é uma lei que compreende o:

- orçamento fiscal;
- orçamento de investimento das estatais;
- orçamento da seguridade social.

O orçamento de investimento das estatais corresponde aos recursos necessários à reposição e ampliação da capacidade de produção das estatais.

Os orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios deverão destinar recursos no sentido de manter a seguridade social (orçamento da seguridade social), sendo que as receitas dotadas para esse fim constarão em cada orçamento separadamente, ou seja, os recursos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não integrarão o orçamento da União; o orçamento da seguridade social abrange as áreas da saúde, previdência e assistência social e cada uma poderá administrar seus recursos da maneira que achar conveniente, entretanto, a proposta orçamentária deverá ser elaborada pelos órgãos responsáveis conjuntamente.

A Constituição de 1967 não fazia a subdivisão do orçamento anual, seu texto dizia que: "o orçamento anual compreenderá obrigatoriamente as despesas e receitas relativas a todos os Poderes, órgãos e fundos, tanto da administração direta quanto da indireta, excluídas apenas as entidades que não recebam subvenções ou transferências à conta do orçamento".

A Lei Orçamentária só poderá dispor sobre previsão da receita, fixação da despesa, autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito.

O projeto de lei orçamentária anual poderá sofrer emendas que poderão ser aprovadas, desde que não contradigam o Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias, indiquem os recursos necessários e sejam relacionados com correção de

erros ou omissões ou com dispositivos do texto do projeto de lei; vale ressaltar que os recursos aqui citados só poderão provir de anulação de despesa que não esteja relacionada com dotações para pessoal e seus encargos, serviços da dívida e transferências tributárias constitucionais para Estados, Distrito Federal e Municípios.

A Constituição Federal veda a vinculação de impostos a órgão, fundo ou despesa, ou seja, o orçamento não pode determinar que a arrecadação de um imposto específico seja destinado a cobrir uma despesa pré-estabelecida ou a certo órgão, não se incluindo nessa proibição os recursos destinados ao ensino, à prestação de garantia às operações de crédito por antecipação da receita e aqueles que, segundo seus arts. 158 e 159, pertençam aos Municípios ou devam ser divididos com estes, com os Estados e com o Distrito Federal.

9.3.1- A ELABORAÇÃO DA LEI DE ORÇAMENTO:

Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre orçamento; em âmbito nacional cabe ao Congresso Nacional dispor sobre sistema tributário, plano plurianual, diretrizes orçamentárias e orçamento anual, devendo estas disposições serem sancionadas pelo Presidente da República.

o Plano Plurianual, o Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias e as Propostas dos Orçamentos Anuais serão enviadas pelo Presidente da República ao Congresso Nacional. Os prazos e a elaboração do Plano Plurianual, da Lei Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual deverão ser objetos de lei complementar, mas como esta ainda não foi elaborada, continuam em vigor os prazos estabelecidos nos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias:

- os projetos do Plano Plurianual e de Lei Orçamentária Anual serão enviados aos Congresso até quatro meses antes do término do primeiro exercício financeiro e do exercício financeiro vigente, respectivamente, e devolvidos ao Presidente para sanção até o dia 15 de dezembro.

- o projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias será encaminhado até o dia 15 de março e devolvido para sanção até 30 de junho.

A data de devolução do projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias corresponde à do encerramento do primeiro período da sessão legislativa, mas esta não poderá ser interrompida sem a aprovação do projeto. As propostas orçamentárias dos Estados são examinadas e aprovadas pelas respectivas Assembléias Legislativas e, nos Municípios, pela Câmara dos Vereadores. Caso o Congresso Nacional não receba a proposta de orçamento no prazo estipulado na Constituição Federal considerará como proposta a Lei de Orçamento vigente, o mesmo ocorrendo com o Poder Legislativo estadual e municipal, em relação aos prazos contidos na Constituições Estaduais e Leis Orgânicas dos Municípios.

Será formada uma comissão mista de senadores e deputados para emitir parecer sobre os projetos de Lei Orçamentária Anual, Plano Plurianual, Diretrizes Orçamentárias, créditos adicionais e emendas aos citados projetos de lei; as emendas serão apreciadas pelo Congresso Nacional. Depois de apreciadas pelo Congresso, sofrerem as rejeições ou emendas que se acharem necessárias, os projetos voltam para o Presidente da República que, se concordar, os sanciona e viram lei; no entanto, o Presidente pode vetar, total ou parcialmente, o que foi aprovado pelo Congresso; se, no prazo de 15 dias úteis, contados da data do recebimento, não houver manifestação por parte do Presidente da República, considerar-se-ão sancionados os projetos; o veto será apreciado em sessão conjunta, no prazo de 30 dias contados do seu recebimento e só poderá ser rejeitado pelo voto da maioria absoluta dos deputados e senadores, se o veto for derrubado o projeto será novamente devolvido ao Presidente da República para promulgação.

10- CONCLUSÃO:

Como foi mostrado, o orçamento é o programa de trabalho do governo.

Elaborado pelo Poder Executivo, o orçamento público deve ser apreciado pelo Legislativo, que poderá propôr emendas, prerrogativa devolvida aos legisladores pela Constituição Federal de 1988, que também insituiu os planos plurianuais.

Devendo seguir os princípios da unidade, universalidade e anualidade, contidos na lei No. 4320/64, o orçamento público é elaborado para o exercício financeiro seguinte, o seu ciclo, porém, ultrapassa este período de tempo.

Buscou-se mostrar, sob um ponto de vista amplo, os principais tópicos referentes ao orçamento público, pois seria necessário um estudo mais aprofundado, se se pretendesse esgotar o assunto.

Espera-se que esta monografia possa auxiliar a iniciação daqueles que se interessem pela área de finanças públicas, em especial, pelo orçamento público.

ANEXO 1

FICHA DE ACOMPANHAMENTO DA EXECUCAO DA RECEITA ORCAMENTARIA.

ORGAO	PROJETO OU ATIVIDADE	ELEMENTO			
			R\$ 40.000,00		
UNID. ORCAMENTÁRIA		QUOTAS			
FUNCAO		TRIMESTRE	1a.	R\$ 10.000,00	
			2a.	R\$ 10.000,00	
PROGRAMA	CATEGORIA ECONOMICA		3a.	R\$ 10.000,00	
SUBPROGRAMA	SUBCATEGORIA ECONOMICA		4a.	R\$ 10.000,00	
DATA	HISTORICO		QUOTAS E SUPLEMENTOS	EMPENHOS E REDUCOES	SALDO

ANEXO 2

CRUZAMENTO DE CLASSIFICAÇÕES

- ECONÔMICA x INSTITUCIONAL

Economicax Instituição	despesas	de capital	total	despesas	correntes		total	total geral
	custeio	transferên cias		investime ntos.	inversões financeiras	transferências		

- O quadro permite ver qual a composição dos gastos do Estado com manutenção e expansão, e qual órgão está se beneficiando (como o governo está distribuindo seus gastos com funcionamento e ampliação).

- FUNCIONAL x INSTITUCIONAL

Função x Instituição	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	15	16	total

- O quadro mostra qual a atuação de cada órgão nas diversas funções; o que diz quanto o governo governo gasta com determinada função não é o total horizontal e sim o vertical.

ANEXO 3

TIPICIDADE PROGRAMÁTICA

Ex. 1 - Função 08 - Educação e Cultura
Programa 44 - Ensino Superior
Subprograma 205 - Ensino de graduação
Subprograma 206 - Pós-graduação
Subprograma 021 - Administração Geral

Ex. 2 - Função 03 - Administração e Planejamento
Programa 07 - Administração
Subprograma 020 - Supervisão e coordenação superior
Subprograma 021 - Administração Geral

No exemplo 1, o subprograma 021 - administração geral é atípico à função 08 - educação e cultura, porém necessário ao seu funcionamento. O subprograma 021 é típico da função 03 - administração e planejamento.

BIBLIOGRAFIA

- Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988.

- Lei No. 4320, de 17 de março de 1964.

- KOHAMA, HEILIO. Contabilidade pública, teoria e prática. 3a. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

- GIACOMONI, JAMES. Orçamento público. 4a. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

- ANGÉLICO, JOÃO. Contabilidade Pública. 7a. ed. São Paulo: Atlas, 1990

- SILVA, LINO M. DA. Contabilidade governamental, um enfoque administrativo. 2a. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

- PISCITELLI, BOCACCIO R.; TIMBÓ, Ma. ZULENE F.; BRUM, SANDRA MARIA D.; et al. Contabilidade Pública, uma abordagem da administração financeira pública. 3a. ed. São Paulo: Atlas, 1992