



Faculdade de Ciências Contábeis e Administração do Vale do Juruena
Curso de Bacharel em Ciências Contábeis

A EXECUÇÃO FINANCEIRA COMO INSTRUMENTO DE EQUILÍBRIO FISCAL

SIRLEI CÂNDIDA GUIMARÃES

JUINA-MT

2009

SIRLEI CÂNDIDA GUIMARÃES

**A EXECUÇÃO FINANCEIRA COMO INSTRUMENTO DE
EQUILÍBRIO FISCAL**

Monografia apresentada ao curso de graduação, da Faculdade de Ciências Contábeis e Administração do Vale do Juruena como requisito parcial para obtenção do título Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Ms. Ahiram Cardoso Silva Lima.
Orientador

JUINA-MT

2009

SIRLEI CÂNDIDA GUIMARÃES

**A EXECUÇÃO FINANCEIRA COMO INSTRUMENTO DE
EQUILÍBRIO FISCAL**

Monografia apresentada em (data da defesa) e aprovada pela Banca Examinadora, constituída pelos professores:

Nome do 1º Componente da Banca
Orientador – Presidente da Banca

Nome do 2º Componente da Banca
Componente da Banca

Nome do 3º Componente da Banca
Componente da Banca

Juína/MT, de de 2009.

Dedico esta conquista aos meus filhos,
Shirlylly Daianne e Lincohn Eduardo, como
forma de gratidão por estarem sempre ao
meu lado.

AGRADECIMENTOS

A Deus pela dádiva da vida e por, em muitos momentos aflitivos, proporcionar-me a sua paz e a serenidade para enfrentar os obstáculos que me atravessavam e superar os desafios

A minha orientadora Profa. Mestre Ahiram Cardoso Silva Lima a quem admiro pela inteligência , intelectualidade e especialmente, pela paixão e dedicação à atividade acadêmica.

A todas as pessoas que, direta ou indiretamente, contribuíram para a realização desse trabalho monográfico

“Se o dinheiro for a sua esperança de independência, você jamais a terá. A única segurança verdadeira consiste numa reserva de sabedoria, de experiência e de competência”.
(Henry Ford)

RESUMO

A contabilidade pública é o instrumento que possibilita o controle que abrange aspectos orçamentário, financeiro e patrimoniais utilizando o planejamento como aliado às ações governamentais centrada na execução financeira e no equilíbrio fiscal. O presente trabalho verificou como o planejamento público pode contribuir para a Execução Financeira e Equilíbrio Fiscal nos municípios? Os objetivos da pesquisa foram alcançados verificando a importância do planejamento público para a execução financeira e equilíbrio fiscal, apresentou-se os instrumentos previstos pela Lei de Responsabilidade Fiscal para execução do planejamento financeiro, identificou-se as ações enfatizadas pela LRF quanto ao equilíbrio das contas públicas, em relação às receitas e às despesas, destacou-se a importância do endividamento público como instrumento de gestão financeira, listou-se causas de desequilíbrio entre planejamento e execução e demonstrou os procedimentos da execução financeira. No referencial teórico foram abordados sobre a Contabilidade Pública, os Instrumentos Básicos de Planejamento, Orçamento Público, a Lei de Responsabilidade Fiscal, os Princípios Orçamentários, as Fases da Receita e da Despesa, a Execução do Orçamento e a Dívida Pública. A pesquisa utilizou-se como método da pesquisa, a pesquisa bibliográfica, utilizando diversas obras sobre os assuntos pertinentes ao tema, com abordagem qualitativa e que busca a interpretação dos dados. Concluindo que as informações contidas na Legislação sobre planejamento, utilizando o controle orçamentário as técnicas Orçamentárias possibilita a execução Financeira e alcance do equilíbrio fiscal, contribuindo para a igualdade entre a receita e a despesa devendo utilizar os registros contábeis para acompanhamento das metas fiscais.

Palavras-chave: Execução Financeira. Equilíbrio Fiscal. Metas de Arrecadação. Equilíbrio Orçamentário e Financeiro.

LISTAS DE ABREVIACÕES E SIGLAS

- CF** Constitui Federal
- LRF** Lei de Responsabilidade Fiscal
- LDO** Lei de Diretrizes Orçamentárias
- LOA** Lei Orçamentária Anual

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - resumo dos prazos dos instrumentos de planejamento e orçamento.17

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO	10
1.2	PROBLEMA DA PESQUISA	11
1.3	HIPÓTESE	12
1.4	OBJETIVOS	12
1.4.1	Objetivo Geral	12
1.4.2	Objetivos Específicos	13
1.5	DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	13
1.7	ESTRUTURA DO TRABALHO	13
2	REVISÃO TEÓRICA	15
2.1	CONTABILIDADE PÚBLICA E SUAS APLICAÇÕES	15
2.2	INSTRUMENTOS BÁSICOS DE PLANEJAMENTO	16
2.2.1	Orçamento Público	18
2.2.2	Elaboração do Orçamento	21
2.2.3	O orçamento e a Lei de Responsabilidade Fiscal	22
2.2.3	Princípios Orçamentário	24
2.3	FASES DA EXECUÇÃO DA RECEITA	28
2.3.1	Fases da Execução da Despesa	30
2.4	EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO	31
2.4.1	Execução Orçamentária e Financeira	32
2.4.1.1	Controle da execução orçamentária	34
2.4.1.2	Equilíbrio Orçamentário	35
2.4.1.3	Programação Financeira	36
2.5	DÍVIDA PÚBLICA	39
3	METODOLOGIA	42
4	ANÁLISE E RESULTADOS	44
5	CONCLUSÃO	47
	REFERÊNCIAS	49

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

Aos poderes públicos competem o fomento e a regulação da atividade econômica, a garantia da ordem social e à aplicação de políticas públicas que gerem benefícios à coletividade. Diante disso, a ação financeira seja do estado ou do município abrange tanto o processo de arrecadação, distribuição e utilização dos recursos financeiros, como também a atuação dos organismos públicos em diferentes setores da vida econômica, seja por meio de empresas estatais, seja por um controle mais direto do comércio exterior e dos mecanismos de consumo e investimentos.

O ente público, no que tange a sua atuação para satisfazer as necessidades coletivas, mediante a contraprestação direta em bens e serviços à população, bem como para manter o seu próprio funcionamento, precisa de recursos financeiros que são captados da coletividade. O conjunto desses recursos é denominado de Receita Pública, a qual representa todo ingresso orçamentário de caráter não-devolutivo, auferido pelo Estado para alocação e cobertura dos gastos do setor público.

A administração pública, enquanto gestora desses recursos, comprometida com os princípios legais e constitucionais que a regem, para orientar as ações do governo, utiliza mecanismos de planejamento de longo e curto prazos que possibilitam a implementação de políticas públicas, o acompanhamento tanto da elaboração quanto da execução do orçamento público e cumprimento das metas fiscais, permitindo ainda a prestação de contas dos resultados, o que dá transparência aos seus atos de gestão que devem ser submetidos ao controle social.

Assim descreve Bremaeker (2008,p.16),

Nos tempos em que a inflação assumia contornos hoje inimagináveis, chegando aos 2.500% ao ano, o controle das finanças públicas não passava de uma verdadeira fantasia. A inflação se encarregava de dificultar a atuação dos bons administradores, vez que era impossível empreender uma gestão financeira adequada. As dívidas públicas, que acumulavam e cresciam e cresciam a cada ano, eram igualmente dissimiladas pela inflação.

O Plano Real, surgido após uma sucessão de planos econômicos que não obtiveram o sucesso esperado, conseguiu mudar a situação. Com

o passar dos anos, ficou flagrante a herança de des controle das finanças públicas no âmbito das três esferas do governo. [...].

Esses fatos levaram à adoção da Lei de Responsabilidade Fiscal, que objetiva corrigir os problemas advindos do déficit público Criando um controle maior sobre a gestão de suas finanças.[...]

A forma e atingir estas metas, segundo uma gestão eficiente dos recursos, estaria na melhoria da eficiência administrativa e fiscal, seja através da redução das despesas, seja do aumento das receitas”.

Estudos concluíram que nos países subdesenvolvidos os recursos financeiros gerados pelo governo, em geral, são escassos em relação às necessidades da coletividade, e o Sistema de Planejamento Integrado busca, através da escolha de alternativas prioritárias, o melhor emprego dos meios disponíveis para minimizar os problemas econômicos e sociais existentes.

A Lei Complementar n 101, de 4 de maio de 2000, estabelece normas de finanças públicas, por meio do § 1º do artigo 1º ,

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

Observa-se, claramente, que os governantes devem utilizar a ação planejada e transparente na gestão fiscal, o que poderá ser obtido mediante a adoção do Sistema de Planejamento Integrado.

Sistema esse conhecido no Brasil como Processo de Planejamento-Orçamento baseado nos seguintes instrumentos:

Plano Plurianual - PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO, Lei de Orçamentos Anuais - LOA.

A administração pública brasileira, atualmente passa por profundas modificações. Novos conceitos surgem como instrumentos, principalmente o fiscal.

1.2 Problema da Pesquisa

Lakatos e Marconi (2001, p. 103) define,

“A formulação do problema prende-se ao tema proposto: ela esclarece a dificuldade específica com a qual se defronta e que se pretende resolver por intermédio da pesquisa”.

Como o planejamento público pode contribuir para a Execução Financeira e Equilíbrio Fiscal nos municípios?

1.3 Hipótese

Para Silva (2008, p. 48),

“A Hipótese não é a certeza à resposta, pois se assim o fosse não seria necessário realizar pesquisa. Contudo, faz-se necessário ter uma relação estreita entre problema e hipótese de pesquisa. As hipóteses são provisórias, porque poderão ser confirmadas ou refutadas com o desenvolvimento da pesquisa. Um mesmo problema pode ter diversas hipóteses, que são soluções possíveis para sua resolução”.

Para o desenvolvimento da pesquisa, foram considerados:

- As informações contidas na Legislação contribuem para o controle orçamentário;
- A existência de técnicas Orçamentárias possibilita a execução Financeira
- A escrituração de maneira ordenada permite o alcance do equilíbrio fiscal, havendo assim uma igualdade entre a receita e a despesa;
- Os registros contábeis permitem o acompanhamento das metas fiscais.

1.4 Objetivos

Silva (2008, p.51) define que ,

“São os fins teóricos e práticos que se propõe alcançar com a pesquisa.. Nessa parte do projeto, deve ficar evidente quais os propósitos da pesquisa.O Objetivo do estudo deverá ser definido da forma mais evidente possível, para indicar, com clareza, o propósito do estudo”.

1.4.1 Objetivo Geral

Verificar como o planejamento público pode contribuir para a Execução Financeira e Equilíbrio Fiscal nos municípios?

1.4.2 Objetivos Específicos

Buscando-se a consecução do objetivo geral, têm-se os seguintes objetivos específicos:

- Apresentar os instrumentos previstos pela LRF para a execução do planejamento financeiro.
- Identificar as ações enfatizadas pela LRF quanto ao equilíbrio das contas públicas, em relação às receitas e às despesas.
- Destacar a importância do endividamento público como instrumento de gestão financeira.
- Listar causas de desequilíbrio entre planejamento e execução.
- Demonstrar os procedimentos da execução financeira.

1.5 Delimitação da pesquisa

Como delimitação da pesquisa foi utilizado a abordagem de diversos autores, que descrevem sobre planejamento, orçamento e execução orçamentária nas entidades públicas, com objetivo de verificar como o planejamento público pode contribuir para a Execução Financeira e Equilíbrio Fiscal nos municípios, optou-se em verificar e explicar as técnicas e ferramentas de planejamento e orçamento no setor público foco principal da metodologia delimitado neste trabalho.

1.7 Estrutura do trabalho

Este trabalho está estruturado em 05 seções. A pesquisa faz um breve comentário da administração pública, enquanto gestora de recursos, comprometida com os princípios legais e constitucionais que a regem, para orientar as ações do governo, utiliza-se de mecanismos de planejamento de longo e curto prazos que possibilitam a implementação de políticas públicas, o acompanhamento tanto da elaboração quanto da execução do orçamento público e cumprimento das metas fiscais como a contextualização, em seguida traz o problema da pesquisa, as Hipóteses, os objetivos geral e específicos, a delimitação da pesquisa, a Justificativa e a estrutura do trabalho.

A segunda seção demonstra uma abordagem da Revisão Teórica que trata do planejamento, orçamento e execução Orçamentária.

Na terceira seção consta a metodologia definindo como qualitativa e bibliográfica.

A quarta seção encontra-se a Análise e Resultados analisando a utilização do planejamento público como contribuição para a Execução Financeira e Equilíbrio Fiscal nos Municípios.

Na quinta seção, as conclusões sobre o trabalho realizado onde responde ao problema da pesquisa, responde as hipóteses, demonstra atingir os objetivos, chegando à conclusão geral do trabalho.

2 REVISÃO TEÓRICA

2.1 Contabilidade Pública e Suas Aplicações

Na visão de vários autores a contabilidade pública é uma especialização da Ciência Contábil voltada para o registro e controle, e a demonstração dos fatos mensuráveis em moeda que afetam o patrimônio nas três esferas governamentais. Andrade (2007), afirma dizendo que ela, além de controlar e registrar, estuda os atos e fatos e possibilita a geração de informações, variações e resultados sobre o patrimônio.

Para Jacinto (1989) a Contabilidade Pública se realiza por determinadas natureza de fatos ou contas, consoante seus registros, passa, em função disso a ter denominações próprias, divididas em:

- Orçamentária: deverá evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, à conta dos mesmos créditos, e as dotações disponíveis.
- Financeira: envolve apenas numerário, sua essência são os registros de recebimento e pagamentos das receitas e das despesas orçamentárias e de todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária.
- Patrimonial: não envolve numerário, registra apenas os bens de caráter permanente, envolvendo bens móveis e imóveis, obrigações, valores, almoxarifado, a dívida pública, a dívida ativa, os bens industriais.
- Compensação: são registrados os bens e valores de terceiros que entram na posse da entidade pública e bens e valores da entidade pública que são transferidos para a posse de terceiros.
- Industrial: se uma entidade pública desenvolver atividades industriais, agrícolas, pecuárias, comerciais ou de serviços, atuando, mesmo que parcialmente, no campo de produção e vendas, será criado um grupo e sub-contas adicionais ao Sistema Patrimonial.

Arruda e Araújo (2004,p. 32) confirma dizendo que,

“A contabilidade pública é uma especialidade da contabilidade, que, baseada em normas próprias, está voltada ao registro, ao controle e à avaliação do patrimônio público e suas respectivas variações, abrangendo aspectos orçamentários, financeiros e patrimoniais, constituindo valioso instrumento para o planejamento e o controle da administração governamental”.

A Contabilidade Pública além de se basear fundamentalmente no orçamento público em legislações específicas, segue também os princípios da entidade, continuidade, oportunidade, registro pelo valor original, atualização monetária, competência, prudência, assim descreve Arruda e Araújo (2004)

2.2 Instrumentos Básicos de Planejamento

A Constituição Federal de 1988 atribui ao Poder Executivo a responsabilidade pelo sistema de Planejamento e Orçamento, e a iniciativa dos seguintes projetos de lei: Plano Plurianual – PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e Lei Orçamentária Anual – LOA, os quais devem ser utilizados como verdadeiros mecanismos de planejamento e de ação, do governo, sendo, portanto, necessário o aperfeiçoamento tanto na sua elaboração quanto na sua execução, por meio da utilização e acompanhamento dos programas que compõe o PPA.

Sobre o tema, Blaziana (2002) descreve:

“O PPA é a lei que define as prioridades do Governo pelo período de 4 (quatro) anos. O projeto de lei do PPA deve ser enviado pelo Chefe do Poder Executivo ao Legislativo até o dia 31 de agosto do primeiro ano de seu mandato (quatro meses antes do encerramento da sessão legislativa).

O PPA deve conter as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

A LDO é a lei anterior à lei orçamentária, que define as metas e prioridades em termos de programas a executar pelo Governo no exercício financeiro subsequente. O projeto de lei da LDO deve ser enviado pelo Poder Executivo ao Legislativo até o dia 15 de abril de cada ano (oito meses e meio antes do encerramento da sessão legislativa). A LDO estabelece as metas e prioridades para o exercício financeiro subsequente, orienta a elaboração do Orçamento (Lei Orçamentária Anual), dispõe sobre alterações na legislação tributária e estabelece a política de aplicação das agências financeiras de fomento”.

Quadro 1 - resumo dos prazos dos instrumentos de planejamento e orçamento.

PROJETO	ENCAMINHAMENTO AO PODER LEGISLATIVO	DEVOLUÇÃO AO PODER EXECUTIVO
PPA	04 meses antes do encerramento do 1º exercício financeiro do mandato. (31 de agosto)	Até 15 de dezembro do exercício em que for encaminhado.
LDO	08 meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro. (15 de abril)	Até 30 de junho
LOA	04 meses antes do encerramento do exercício financeiro. (31 de agosto)	Até 15 de dezembro

Fonte: BLAZINA, Ritt Celina. **Contabilidade Governamental**. 2002.

- Plano Plurianual (PPA)

Consiste em um instrumento técnico de planejamento elaborado no primeiro ano de Governo para vigorar nos quatro anos subseqüentes, é aprovado por lei ordinária, deve estabelecer de forma regionalizada as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras dela decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada, ou seja, de longo prazo.

- Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

De acordo com o art. 2º da Constituição Federal/88, compreenderá de forma antecipada, as metas dispostas em programas e ações que devem ser priorizadas na alocação de recursos, incluindo as despesas de capital, para o exercício financeiro subseqüente, orientará a elaboração da Lei Orçamentária, disporá sobre as alterações na legislação tributária.

- Lei de Orçamento Anual (LOA)

É o instrumento que possibilita a implementação das metas e prioridades estabelecidas na LDO, compatibilizadas com o PPA. Corresponde a um plano de trabalho para um exercício financeiro, em que estão descritas as ações a serem executadas para atender a sociedade, com indicação da origem e da aplicação dos recursos a serem utilizados. Desse modo contém a previsão de todas as receitas a serem arrecadadas no exercício financeiro e fixa todos os gastos que a administração pública estará autorizada a gastar.

Para enfatizar Kohama (2008) diz que a LOA compreende três orçamentos descritos na CF/88:

- O Orçamento Fiscal, que engloba a despesa e a receita referentes aos Poderes do Estado, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público;
- O Orçamento de Investimentos, relativo às empresas em que o poder público detenha a maioria do capital social com direito a voto
- O Orçamento da Seguridade Social (saúde, previdência e assistência Social), que abrange todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta e indireta, bem como os fundos e fundações instituídas e mantidas pelo poder público.

2.2.1 Orçamento Público

O orçamento se constitui num instrumento de grande valia no apoio à gestão pública. Embora se constitua numa ferramenta gerencial, muitos administradores, especialmente aqueles que ainda não experimentaram a técnica orçamentária, ignoram seus benefícios.

Rosa, Timbó e Piscitelli (2006, p.22), assim descreve o conceito do Orçamento público,

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

Muitos gestores preferem trabalhar à base do dia-a-dia, sem um planejamento formal. A desvantagem, de se trabalhar com base no dia-a-dia na administração de uma empresa pública, consiste no fato de que os objetivos organizacionais não se cristalizam. Sem objetivos, o funcionamento da empresa, por consequência, fica sem direção, os problemas não são previstos e os resultados são de difícil interpretação.

O orçamento retrata os planos operacionais e financeiros da empresa. Desse modo, sua formalização é indispensável para comunicar, a todos os departamentos, os planos da administração.

Na literatura são apresentados vários conceitos e definições para orçamento.

Castro e Lima (2007, p.9) coloca que,

“O orçamento público é o planejamento feito pela Administração Pública para atender, durante determinado período, aos planos e programas de trabalho por ela desenvolvidos, por meio de planificação de receitas a serem obtidas e pelos dispêndios a serem efetuados, objetivando a continuidade e a melhoria quantitativa e qualitativa dos serviços prestados à sociedade”.

Para que as pessoas constitucionais e as pessoas pertencentes à Administração direta ou indireta possam realizar suas atribuições, elas carecem de recursos materiais. Frente esta necessidade, elas precisam planejar a administração e a aplicação daqueles recursos. Esse planejamento de caráter político, mas de conteúdo financeiro, é chamado de orçamento.

Da Constituição de 1824 até os dias atuais, o processo orçamentário foi se consolidando e se aperfeiçoando com o passar do tempo. Todas as Constituições sempre atribuíram grande importância ao orçamento.

Na literatura são apresentados vários conceitos e definições para orçamento. Angélico (1995) coloca que o orçamento pode ser considerado sob a visão de três teorias. A primeira é proposta pelo economista alemão Hoennel e define o orçamento como sendo sempre uma lei. A Segunda pressupõe que o orçamento é composto de atos administrativos em algumas de suas partes e em outras é composto por lei. Essa teoria é defendida pelo constitucionalista francês Léon Duguit. A terceira teoria foi criada pelo financista Gaston Jèze e, é a mais difundida. Gaston coloca que o orçamento possui características de uma lei, porém sua essência é outra.

Excluindo o orçamento tradicional, que consistia numa mera relação de receitas a arrecadar e das despesas de custeio, sem previsão, planejamento ou programação há três espécies de orçamento:

Na visão de Lima Filho (2003),

“O antigo orçamento ortodoxo ou tradicional era aquele em que tratava-se de um simples relacionamento das receitas a arrecadar e das

despesas de custeio. Se o total das receitas fosse superior ao das despesas, a diferença positiva seria aplicada na criação de novos serviços ou na ampliação do aprimoramento de serviços já em funcionamento. Dessa forma, a aplicação dos recursos públicos ficava à mercê da existência de saldo positivo entre a receita e despesa, não eram planejados os investimentos, os quais, por não serem especificados e quantificados, ficavam ao sabor das circunstâncias. O orçamento ortodoxo nada mais era que um extenso rol profundamente analítico das receitas e despesas do exercício”.

Conforme afirma Angélico (1995 p. 20),

- Orçamento anual de custeio

“os bens adquiridos e os recursos humanos contratados são pagos pelo governo. Para enfrentar esses gastos o poder público necessita de recursos financeiros. São os cidadãos, beneficiados pelos serviços à sua disposição, que fornecem esses recursos. Cada cidadão contribui com uma quota, calculada segundo suas rendas, suas propriedades e suas atividades; cada contribuinte participa nas despesas públicas conforme suas posses”.

- Orçamento plurianual

“para atender às ampliações dos serviços públicos, serão necessários mais imóveis, mais instalações, aparelhamentos, equipamentos, materiais e mais pessoal. Tudo isso resultará em maiores dispêndios e, conseqüentemente mais recursos financeiros serão reclamados. Os órgãos de planejamento elaboram esses estudos, definem os novos investimentos, estabelecem seus graus de prioridade; fazem os projetos, orçam os custos, traçam os cronogramas físicos e financeiros e prevêm as épocas de início de cada programa”.

- Orçamento-programa

“Enquanto o orçamento tradicional mostrava o que se pretendia gastar ou comprar, o orçamento-programa realça o que se pretende realizar. É um programa de trabalho definindo objetivos a serem alcançados, seus custos e as fontes de recursos. O orçamento comum restringe os gastos e as compras ao montante da receita estimada, enquanto o orçamento-programa não limita as metas governamentais aos recursos orçamentários previsto”.

Andrade (2007, p. 37), afirma que,

“O orçamento público hoje é denominado de orçamento-programa, pois em sua elaboração consideram-se todos os custos do programas e ações, sem perder de vista sua estrutura voltada para os aspectos administrativos e de planejamento, norteados por seu principal critério de classificação, hoje delimitada em institucional, funcional, programática e natureza da despesa. Ressalte-se que o orçamento-programa discrimina as despesas, demonstra em que e para que serão despendidos os recursos e quem será o responsável pela execução de seus programas”.

O orçamento público em uma versão mais ampla é a definição da política financeira para cada exercício financeiro, e o programa de trabalho do Governo, em qualquer

de seus níveis para expressar, em determinado período, seu programa de atuação. É o que ensina o Decreto Lei n.º 200 de 25 de fevereiro de 1967 em seu Art. 16:

“Em cada ano, será elaborado um orçamento-programa, que pormenorizará a etapa do programa plurianual a ser realizada no exercício seguinte e que servirá de roteiro à execução coordenada do programa anual”.

E, de acordo com o parágrafo único,

“Na elaboração do orçamento-programa serão considerados, além dos recursos consignados no Orçamento da União, os recursos extra-orçamentários vinculados à execução do programa do Governo.

A necessidade de planejar e programar ação dos governos, à medida que estes são agentes do desenvolvimento econômico, provocou a introdução do orçamento-programa, consagrado no Brasil pela portaria n.º 9, da Secretaria de Planejamento da Presidência da República. Por este motivo, o Orçamento Programa é a projeção do sistema de programação dos gastos públicos, com ampla visão dos objetivos a serem alcançados.

2.2.2 Elaboração do Orçamento

É a fase em que se estima a receita, formulam-se os planos de trabalho e calculam-se os quantitativos da despesa.

Em seu relato Kohama (2008, p. 44) diz que,

“a elaboração do orçamento, de conformidade com o disposto na lei de diretrizes orçamentária, compreende a fixação de objetivos concretos para o período considerando bem como o cálculo dos recursos humanos, materiais financeiros, necessários à sua materialização e concretização.

[...] caberá aos órgãos de contabilidade ou de arrecadação organizar demonstrações mensais da receita arrecadada, segundo suas rubricas, para servirem de base à estimativa da receita, na proposta orçamentária.

O poder executivo deverá enviar o projeto de lei orçamentária, ao Poder Legislativo, dentro dos prazos estabelecidos “.

2.2.3 O orçamento e a Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei Complementar n.º. 101 de 04 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) foi criada com objetivo de ditar normas de finanças públicas voltadas para uma boa administração e gestão fiscal dos recursos públicos. Ela parte do pressuposto de que para uma boa gestão pública os governantes não podem gastar mais do que arrecadam e os recursos públicos precisam ser administrados de forma responsável.

Os pontos centrais da LRF são o planejamento e o controle das ações públicas, sendo que o orçamento é o instrumento viabilizador dessas ações. A LRF aprimora a integração entre planejamento e orçamento, prevista na CF/88, por meio dos instrumentos de elaboração da proposta orçamentária – PPA, LDO e LOA, introduzindo o regime de metas fiscais.

A LDO teve seu papel fortalecido na LRF em seu Art. 9º, como elemento de planejamento e controle fiscal por meio da implementação do Anexo de Metas Fiscais.

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

A função do Anexo é ajustar as ações previstas no PPA à realidade financeira por meio do estabelecimento de metas anuais em valores correntes e constantes para o prazo de três anos. Tais metas correspondem às previsões para receitas e despesas, resultado nominal e resultado primário e montante da dívida pública. Ademais, o Anexo de Metas Fiscais também deverá apresentar a avaliação do cumprimento de metas de exercícios anteriores e sua influência na elaboração de metas futuras.

A LRF também prevê para a LDO no § 4º do artigo 4º, a elaboração do Anexo de Riscos Fiscais com a avaliação dos passivos contingenciados (despesas eventuais e incertas) e dos riscos capazes de afetar as contas públicas e as providências necessárias a serem tomadas caso se concretizem.

§ 4º A mensagem que encaminhar o projeto da União apresentará,

em anexo específico, os objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial, bem como os parâmetros e as projeções para seus principais agregados e variáveis, e ainda as metas de inflação, para o exercício subsequente”.

Dentre as alterações que a LRF traz para a LOA as principais são: a elaboração do demonstrativo da compatibilidade e adequação da programação orçamentária com os objetivos e metas do Anexo de Metas Fiscais; a previsão de medidas de compensação à renúncia de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado; a dotação da reserva de contingência, prevista na LDO para atendimento a passivos contingenciados e outros riscos e eventos fiscais imprevistos e a apresentação das receitas que atenderão às despesas referentes à dívida pública, mobiliária e contratual.

Limite Gastos com Pessoal

A LRF estabelece nos Arts. 19 e 20, limites de gastos com pessoal, como percentual das receitas, para as três esferas de governo:

- **Para a União**, os limites máximos para gastos com pessoal (50% da Receita Corrente Líquida) são assim distribuídos:

- 2,5 % para o Poder Legislativo incluindo o Tribunal de Contas
- 6 % para o Judiciário
- 0,6 % para o Ministério Público da União
- 3 % para custeio de despesas do DF e de ex-territórios
- 37,9% para o Poder Executivo

- **Nos Estados**, os limites máximos para gastos com pessoal (60% da Receita Corrente Líquida) serão:

- 3% para o Poder Legislativo incluindo o Tribunal de Contas
- 6% para o Poder Judiciário
- 2% para o Ministério Público
- 49% para as demais despesas de pessoal do Executivo.

- **Nos Municípios**, os limites máximos para gastos com pessoal (60% da Receita Corrente Líquida) serão:
 - 3% para o Poder Legislativo incluindo o Tribunal de Contas
 - 6% para o Poder Judiciário
 - 2% para o Ministério Público
 - 49% para as demais despesas de pessoal do Executivo.
 - 6% para o Legislativo, incluindo o Tribunal de Contas
 - 54% para o Executivo.

Andrade (2007, p.158) afirma que,

“Com o objetivo de cumprir por completo o papel do Estado, ou seja, promover benefício público mediante atos e fatos administrativos, a legislação vem emanando ditames legais para cumprimento de percentuais ou números mínimos e máximos para o atendimento das necessidades da população em geral”.

Para a elaboração da lei orçamentária alguns princípios devem ser seguidos, os quais serão detalhados a seguir.

2.2.3 Princípios Orçamentário

Para que o orçamento obtivesse uma linguagem formal de fácil interpretação e permitisse um devido acompanhamento e controle foram estabelecidos alguns princípios determinados pela Lei n.º 4.320/64 em seu art. 2º.

Os chamados princípios orçamentários são elementos que orientam a elaboração de uma proposta orçamentária.

Segundo Kohama (2008, p. 41),

“Para que o orçamento seja a expressão fiel do programa de um governo, como também um elemento para a solução comunidade; para que contribua eficazmente na ação estatal que busca o desenvolvimento econômico e social; para que seja um instrumento de administração do governo e ainda reflita as aspirações da sociedade, na medida em que o permitam as condições imperantes, principalmente a disponibilidade de recursos, indispensável que obedeça a determinados princípios”.

- Princípio da unidade/totalidade

É o princípio que exige a existência de um orçamento só, reunindo, num todo, a receita e a despesa, envolvendo, portanto, todos os Ministérios ou Secretarias da entidade pública.

O princípio da unidade está estabelecido na Constituição Federal de 1988 no parágrafo 5º do art. 165 definiu que,

“§ 5º - A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público”

Pelo exposto na Constituição, percebe-se que este princípio está relacionado com a movimentação financeira de recursos do Tesouro, que se realiza pelo sistema de unidade de caixa. Significa que não deve haver recursos separados e independentes, todos os recursos de determinado ente público devem ser centralizados e passar por um caixa único.

- Princípio da universalidade

É o princípio que estabelece que o orçamento deve abranger todas as receitas e de todas as despesas da entidade pública, em seu art 3º a Lei 4.320/64 estabelece que a Lei do Orçamento compreenderá,

“Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei”.

- Princípio da anualidade/periodicidade

O orçamento deve ter vigência limitada a um exercício financeiro, isto é, que tenha vigência para o período de doze meses, contados de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano.

Além desses, outros princípios norteiam a elaboração da proposta orçamentária.

- Princípio da legalidade

Assim prevê a Constituição Federal de 1988 em seu art 37,

“Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.

- Princípio da exclusividade/pureza

A lei orçamentária não poderá conter matéria estranha à previsão das receitas e à fixação das despesas. Exceção se dá para as autorizações de créditos suplementares e operações de crédito, inclusive (antecipação de receita orçamentária). Esse princípio está consagrado na legislação brasileira por meio da Constituição Federal Art. 165, §8º e Lei nº 4.320/64 Art. 7,

“§ 8º - A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei”.

“Art. 7º A Lei de Orçamento poderá conter autorização ao Executivo para: I - Abrir créditos suplementares até determinada importância obedecidas as disposições do artigo 43; (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964), II - Realizar em qualquer mês do exercício financeiro, operações de crédito por antecipação da receita, para atender a insuficiências de caixa “.

- Princípio da especialização/discriminação

Veda as autorizações de despesas globais. As receitas e despesas devem ser discriminadas, demonstrando a origem e a aplicação dos recursos. O §4º do art. 5º da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF estabelece a vedação de consignação de crédito orçamentário com finalidade imprecisa, exigindo a especificação da despesa. As exceções a esse princípio orçamentário são os programas especiais de trabalho e a reserva de contingência (art. 5º, III da LRF).

“§ 4º É vedado consignar na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada”.

“art. 5º, III - conterà reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, destinada ao:

- a) (VETADO);
- b) atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos”.

- Princípio da publicidade

Zela pela garantia da transparência e total acesso a qualquer interessado às informações necessárias ao exercício da fiscalização sobre a utilização dos recursos arrecadados dos contribuintes. Deve ser divulgado por meio de veículos oficiais de comunicação para conhecimento público e para gerar eficácia de sua validade enquanto ato oficial de autorização de arrecadação de receitas e execução de despesas.

- Princípio do equilíbrio

Visa assegurar que as despesas não serão superiores à previsão das receitas. Contabilmente o orçamento está sempre equilibrado, pois se as receitas esperadas forem inferiores às despesas fixadas, e o governo resolver não cortar gastos, a diferença deve ser coberta por operações de crédito que, por lei, devem também constar do orçamento.

- Princípio do orçamento bruto

Estabelece que todas as receitas e despesas devem constar do orçamento em seus valores brutos, sem qualquer tipo de dedução, de forma a permitir efetivo controle financeiro do orçamento e universalidade. Esse princípio está consagrado na legislação brasileira por meio da Lei nº 4.320/64 (art. 6º), que assim se expressa:

“Art. 6º Todas as receitas e despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções”.

- Princípio da não-afetação (não-vinculação) das receitas

Dispõe que nenhuma receita de impostos poderá ser reservada ou comprometida para atender a certos e determinados gastos (CF/88, art. 167, IV). Pretende-se, com isso, evitar que as vinculações reduzam o grau de liberdade do planejamento. As exceções estão dispostas nos arts. 158, 159, 198 e 212 da CF/88

“IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo”.

2.3 Fases da Execução da Receita

A receita é o conjunto de ingressos financeiros com fontes e fatos geradores próprios, que integra ao patrimônio, sem gerar obrigações ou reivindicações de terceiros e que se destina a manter e conservar os serviços públicos, conforme relata Rosa, Timbó e Pistelli (2006), e divide-se em grupos, que para Andrade (2007),

- Receita Orçamentária: é aquela que integra o orçamento público, oriunda de tributos, rendas, transferências, alienações de bens públicos. Classifica-se em: Receitas Correntes e de Capital
- Receita Extra-Orçamentária: são receitas que não fazem parte do orçamento público, tais como: fianças, cauções, descontos em folha de pagamento a favor de terceiros, retenções de Imposto de Renda na Fonte, salários não reclamados, depósitos públicos pertencentes a terceiros.

A execução da receita se realiza também mediante cumprimento de diversas etapas sendo elas: previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento.

Andrade (2007, p. 59) confirma dizendo que,

“O ingresso de recursos na receita possui etapas ou operações para que sejam cumpridas as normas e os ditames legais pertinentes à matéria”.

- Previsão

A previsão é um estágio da receita pública mais relacionado ao processo orçamentário. No entanto, é a partir do conhecimento das receitas estimadas, tanto das receitas próprias como das receitas transferidas, que a administração inicia a obtenção dos recursos financeiros necessários ao financiamento de suas despesas.

- Lançamento

Caracteriza a individualização e o cadastramento dos contribuintes, discriminado espécie, valores e vencimentos dos tributos.

- **Arrecadação e Recolhimento**

É constituído pela entrega dos valores arrecadados pelos agentes públicos ou privados aos cofres municipais, representa o momento que o contribuinte faz a liquidação de suas obrigações.

Limites e Aplicações

Segundo prescreve a Constituição Federal, o gestor está obrigado a destinar parte de sua receita a determinado fim.

- **Aplicação no Ensino**

Os recursos serão aplicados na forma da lei federal que estabelece o plano nacional de educação, visando a articulação e o desenvolvimento do ensino em seus diversos níveis, de modo a assegurar prioridade ao atendimento das necessidades do ensino obrigatório.

“Art. 212, A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino”.

Vinte e cinco por cento do total arrecadado é o mínimo. Não está correta a aplicação de apenas 24% (vinte e quatro), sendo plausível a aplicação de 25% (vinte e cinco).

- **Limite Aplicação Saúde**

Além dos recursos recebidos do Estado e da União o gestor público deve aplicar no mínimo 15% da receitas próprias do município na área da Saúde.

Andrade (2007, p.166) entende que,

“A partir da emenda Constitucional n 29/2000, parte do produto da arrecadação dos impostos e transferências que chega aos municípios passou a ser destinada a aplicação nas ações e serviços públicos de saúde.[...], o município deve continuar aplicando o limite mínimo de 15%”.

2.3.1 Fases da Execução da Despesa

A despesa pública pode ser definida como sendo cada unidade de pagamento efetuado, a qualquer título, pelos agentes pagadores autorizados. Ela compreende todas as saídas, desembolsos, dispêndios que ficam a cargo de uma entidade pública, seja para ocorrer aos compromissos da dívida pública consolidada fluante, seja para atender as necessidades dos serviços públicos criados no interesse e benefício da coletividade, seja para acrescentar bens ao domínio público ou patrimonial. Dividem-se em Despesas orçamentárias e Despesas Extra-Orçamentárias.

Castro e Lima (2007, p.75), completa a explicação afirmando que,

“Publicada a Lei Orçamentária Anual e observadas as normas de execução orçamentária e de programação financeira do exercício, as unidades orçamentárias estarão em condições de utilizar seus créditos (dotações), tendo em vista a execução da despesa”.

Os estágios caracterizam importantes funções da Administração Pública e devem ser adotadas com o objetivo não só de assegurar a qualidade das operações, em termos de eficiência e eficácia, como também para assegurar a Administração de possíveis erros, fraudes ou desvios, de modo a garantir transparência e confiabilidade dos atos dos dirigentes.

Bruneli, comentou no XIV congresso Brasileiro de Contabilidade (1992, p.270) que,

“Nos chamados “estágios” da despesa, há como exercer eficientes controles administrativos e contábeis que permitirão, por um lado, auxiliar a administração na conclusão ordenada de seus negócios e, por outro lado, gerar dados confiáveis para as demonstrações contábeis, evitando e até mesmo, dificultando as injustiças cometidas contra a sociedade em geral”.

As despesas também têm suas fases e seu processo estabelecidos na legislação, que são: empenho, liquidação e pagamento.

Arruda e Araújo (2004) em sua análise diz que:

- Empenho

O empenho da despesa representa o comprometimento de parcela da dotação orçamentária com determinado gasto, já especificando o credor e o montante envolvido. O empenho é o primeiro estágio da despesa,

- Liquidação

Consiste no reconhecimento de que a despesa foi executada na forma como foi contratada, e representa o reconhecimento da obrigação pecuniária do governo

junto a seus fornecedores ou prestadores de serviços. É a última etapa da execução orçamentária da despesa.

Conforme evidenciou Bruneli no XIV Congresso Brasileiro de Contabilidade (1992,p.272),

“No estágio da liquidação, tem-se efetivamente realizada a despesa ou seja, o fato gerador que pode ser serviço executado, a obra realizada ou o bem adquirido. Essa fase caracteriza a verificação “in loco”do cumprimento do empenho, obra ou serviço objeto do contrato, tratando-se de uma espécie de auditoria interna, a fim de evitar obras, serviços e bens “fantasmas”.

- **Pagamento**

Concretiza quando o ordenador de despesas emite a ordem bancária a favor do credor, sendo a fase final do processo de despesa pública.

2.4 Execução do Orçamento

É a fase que se arrecada a receita e se cumprem os planos de trabalhos.

O prefeito, imediatamente após a promulgação da lei de orçamento e com base nos limites nela fixados, aprovará um quadro de quotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar.

Kohama (2008) diz que a fixação das quotas atenderá aos seguintes objetivos:

- Assegurar às unidades orçamentárias, em tempo útil, a soma de recursos necessários e suficientes à melhor execução do seu programa anual de trabalho;
- Manter, durante o exercício, na medida do possível, o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria.

Assim consagra o princípio do equilíbrio através da programação financeira. Esta deve abranger as receitas e as despesas, considerando ainda os créditos adicionais e as operações extra-orçamentárias.

As quotas trimestrais, distribuídas às unidades orçamentárias, poderão ser alteradas durante o exercício, observados o limite da dotação e o comportamento da execução orçamentária.

Os municípios devem, portanto, acompanhar mensalmente a execução da programação financeira, a fim de evitar a assunção de compromissos acima de suas possibilidades, bem como, o descumprimento do programa anual de trabalho.

Dentro da técnica do orçamento-programa, procura-se hoje também realizar um acompanhamento físico da execução do orçamento. Esse acompanhamento físico é um grande auxiliar do planejamento porque, a par do conhecimento da realização financeira das despesas, possibilita também, conhecer o que a administração fez com tais gastos e conduz a um custo médio unitário que facilitará a preparação dos orçamentos futuros.

As quotas trimestrais são poderosos instrumentos de programação e servem de base para a realização dos empenhos.

A fiscalização financeira e orçamentária, nos Municípios, será exercida mediante controles.

2.4.1 Execução Orçamentária e Financeira

A execução orçamentária consiste no conjunto de procedimentos adotados pelo poder público para realizar as metas estabelecidas no orçamento.

De acordo com o previsto no art. 47 da Lei n.º 4.320/64, imediatamente após a promulgação da Lei de Orçamento, o Poder Executivo aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar.

Trata-se de uma programação da execução orçamentária. Aprovado o orçamento, ou seja, o plano de trabalho e os limites financeiros para sua execução, inicia-se a operacionalização do orçamento, com a programação da despesa para cada unidade orçamentária. Com isso, cada unidade poderá empenhar os recursos para executar seus programas de trabalho de acordo com a liberação do Quadro de Detalhamento da Despesa (QDD).

Destaca-se a diferença apontada no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI,

“Normalmente há interpretações equivocadas do que venha a ser execução orçamentária e financeira. Perfeitamente compreensível esse equívoco, pois a execução orçamentária e financeira ocorrem concomitantemente. Esta afirmativa tem como sustentação o fato de que

a execução tanto orçamentária como financeira estão atreladas uma a outra. Havendo orçamento e não existindo o financeiro, não poderá ocorrer a despesa. Por outro lado, pode haver recurso financeiro, mas não se poderá gastá-lo, se não houver a disponibilidade orçamentária.

Em consequência, pode-se definir execução orçamentária como sendo a utilização dos créditos consignados no Orçamento ou Lei Orçamentária Anual - LOA. Já a execução financeira, por sua vez, representa a utilização de recursos financeiros, visando atender à realização dos projetos e/ou atividades atribuídas às Unidades Orçamentárias pelo Orçamento. Na técnica orçamentária inclusive é habitual se fazer a distinção entre as palavras crédito e recursos. Reserva-se o termo crédito para designar o lado orçamentário e recursos para o lado financeiro. Crédito e Recurso são duas faces de uma mesma moeda. O crédito é orçamentário, dotação ou autorização de gasto ou sua descentralização, e recurso é financeiro, portanto, dinheiro ou saldo de disponibilidade bancária”.

Conceito Execução Orçamentária segundo Andrade (2007, p.103),

“Sancionado o Orçamento Anual, proceder-se-á o seu registro no sistema de contabilidade para iniciar-se a chamada execução orçamentária. O sistema orçamentário inicia-se justamente com o registro das receitas estimadas e despesas fixadas na Lei do Orçamento”.

Já a execução financeira representa a utilização de recursos financeiros, visando quitar as obrigações assumidas pela entidade pública, estas oriundas da execução orçamentária.

Ainda segundo Andrade (2007, p.130),

“O Sistema Financeiro registra e demonstra a movimentação dos recursos financeiros, ou seja, evidencia as mudanças, as evoluções e as reduções das disponibilidades financeiras das entidades públicas da Administração Pública direta e indireta.

Seu principal objetivo é o registro financeiro da execução do orçamento em função das disponibilidades dos recursos financeiros, bem como a implementação de normas para distribuição desses recursos. Pode-se entendê-lo como um demonstrativo de movimentação de tesouraria ocorrida durante todo o exercício, onde se evidenciam os saldos remanescentes do exercício anterior, os saldos que vão para o próximo exercício, assim como todo o ingresso e o desembolso dos recursos públicos”.

Com o intuito de preservar o equilíbrio das contas públicas, evitar o déficit de caixa e cumprir as metas estabelecidas na LDO, a LRF determinou no artigo 8º que o Poder Executivo tem até trinta dias, após a publicação do orçamento para estabelecer a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso. Além disso, a LRF prevê no art. 9º a limitação de empenho se, ao final de cada bimestre, a realização da receita não comportar o cumprimento de metas de

resultado primário, previsto no Anexo de Metas Fiscais.

2.4.1.1 Controle da execução orçamentária

O controle da execução orçamentária está previsto nos arts. 75 a 82 da Lei n.º 4.320/64. O art. 75 assim dispõe:

“Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:
I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços”.

A Constituição Federal de 1988 prevê no art. 70 dois tipos de “fiscalização” sobre o orçamento: o controle interno e o controle externo. O controle interno é realizado pelos sistemas de Controle Interno de cada Poder.

Pelo disposto no art. 74 da Constituição o sistema de controle interno de cada Poder tem as seguintes finalidades:

“Art 74 ,
I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional”.

O controle externo compete ao Poder Legislativo, com o auxílio dos Tribunais de Contas. E tem por objetivo verificar a probidade da Administração, a guarda e legal emprego do dinheiro público e o cumprimento da lei do orçamento.

Cada um dos Poderes mantém um sistema de controle interno, entretanto, para cumprir suas finalidades esses sistemas deverão trabalhar de forma integrada. Destaca-se o papel da auditoria como órgão gerencial e avaliador do sistema de

controle interno.

Ao Poder Executivo compete ao final de cada exercício preparar a prestação de contas conjunta. A Prestação de Contas é documento por meio do qual o agente responsável pela entidade relata os fatos ocorridos em relação à sua gestão, consolidando contabilmente todas as suas contas. A avaliação e o julgamento dessas contas cabem ao Tribunal de Contas.

Em sua entrevista o conselheiro Novelli (2006) relata,

“... sabemos que a real garantia da correta aplicação do dinheiro público não está centrada exclusivamente no controle externo, nossa missão constitucional. É preciso complementar essa ação com os controle internos e social. É uma relação de causa efeito; você aperfeiçoa o controle externo, disciplina e cobra o controle interno dos gestores e estimula o controle social sobre o dinheiro público. O cidadão passa a cobrar melhor o desempenho dos gestores e do controle externo e nos estimula a aperfeiçoar ainda mais nossos procedimentos e melhorar a qualidade dos serviços. Um círculo virtuoso, onde quem lucra é a sociedade mato-grossense e brasileira. Os tribunais de Contas têm o dever histórico de liderar esse processo”.

O parágrafo 2º do art. 74 da Constituição Federal também prevê que “qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas”. Ademais, o art. 77 da Lei nº 4.320/64 determina que “a verificação da legalidade dos atos da execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente”. A verificação prévia é possibilitada no primeiro estágio da despesa. A verificação concomitante poderá ser feita por meio de relatórios periódicos e a subsequente pela análise de relatórios finais e da Prestação de Contas.

2.4.1.2 Equilíbrio Orçamentário

A busca da transparência na gestão fiscal é um dos elementos fundamentais para a manutenção do equilíbrio das contas públicas.

Angélico (1995, p.33) afirma que,

“Considera-se equilibrado o orçamento em que o total da receita prevista coincide com o total da despesa fixada; deficitário, o orçamento em que a receita orçada é inferior à despesa autorizada; e superavitário aquele em que a receita estimada supera o total da despesa”.

À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cabem instituir, prever e efetivamente arrecadar todos os tributos de sua competência constitucional.

Isto significa que cada esfera de governo deverá explorar adequadamente a sua base tributária, e conseqüentemente, ter capacidade de estimar qual será a sua receita. Isso auxilia o cumprimento das metas fiscais e a alocação das receitas para as diferentes despesas.

2.4.1.3 Programação Financeira

A programação financeira consiste na distribuição de recursos orçamentários, fixados para cada espécie de dotação aprovada na LOA, para cada Unidade Orçamentária, de acordo com a expectativa de realização de receita em determinado período, é um processo contínuo em administração.

Assim determina a Lei 4.320 de 17 de março de 1964 Art. 47,

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

Aprovado o orçamento, inicia-se a tarefa de operacionalizá-lo. Para isso é necessária a programação do fluxo de caixa.

Andrade (2007,p.133) diz,

“A programação Financeira consiste na organização sistemática das finanças públicas, a fim de estruturar quais as despesas que serão liquidadas e pagas no período, utilizando-se dos controles que estão nas instituições públicas, melhorando o fluxo de caixa e a organização geral. Deve-se observar que a programação financeira pode ser utilizada como limites de gastos, evitando excesso de desembolsos financeiros desnecessários, ou em desconformidade com as condições financeiras e suas transferências constitucionais.

Deve ser vislumbrada como um controle mensal dos valores e tipos de gastos a serem realizados durante o mês, levando-se em conta a previsão de comportamento das receitas, os limites de créditos orçamentários e a necessidade imediata de gastos”.

Baseado na legislação vigente, Feijó (2007) descreve detalhadamente em seu passo a passo a maneira correta de elaborar a programação financeira.

“1º Passo: Reunir as informações

É recomendável que a elaboração da programação financeira do exercício e do quadro de limites de empenho da despesa seja amparada em um demonstrativo de todo o fluxo financeiro previsto para cada mês do ano, o qual, por sua vez, consolide as seguintes informações:

a) reestimativa do ingresso efetivo de cada uma das receitas, mensalmente, compreendendo eventuais restituições e renúncias e os ingressos decorrentes de convênios;

b) previsão de todos os pagamentos a serem realizados a cada mês, compreendendo os valores a serem empenhados no exercício e os restos a pagar, para os principais itens de despesa, ou seja:

- pessoal e encargos sociais, considerando-se as sazonalidades decorrentes dos pagamentos de férias, 13º. salário e outras que houver, assim como eventuais estimativas de elevação da despesa por ampliação do quadro, concessão de novos benefícios aos servidores e reajustes salariais previstos;
- dívidas a serem pagas mensalmente, como aquelas decorrentes de refinanciamento de débitos junto ao INSS e ao FGTS, destacando-se os valores do principal a ser amortizado e dos juros;
- demais despesas correntes e de capital, de preferência classificadas quanto à flexibilidade em relação a prazos de pagamento e às vinculações específicas, como os recursos de convênios, os repasses para o Legislativo e os gastos com educação;
- precatórios e outros itens relevantes que houver”.

A finalidade do estabelecimento de limites às despesas com pessoal é algo que se impõe de sorte a contribuir para o equilíbrio orçamentário e preservar a capacidade de investimentos em diversos setores da Administração pública.

Seguindo a mesma linha de pensamento,

“2º passo: comparar resultados e propor ajustes

O demonstrativo do fluxo financeiro anual, elaborado com as informações acima elencadas, permitirá uma nova avaliação dos resultados a serem alcançados periodicamente e ao final do exercício. Evidentemente, descon sideradas eventuais falhas nas estimativas de arrecadação, as diferenças entre as novas estimativas de resultado e aquelas adotadas para elaboração da Lei Orçamentária Anual serão decorrentes das modificações nas previsões de receitas e de despesas, motivadas por novos fatos como:

- mudanças da conjuntura econômica, com impacto nos índices inflacionários e no crescimento da economia e, conseqüentemente, com efeitos sobre o valor da base de arrecadação;
- mudanças na legislação que produzam impacto sobre as receitas;
- necessidades de gastos adicionais não previstos inicialmente como, por exemplo, aqueles decorrentes de situações de calamidade;

Caso as novas estimativas indiquem perspectiva de obtenção de resultados menores que os estabelecidos na LDO, será necessário adotar as medidas de ajuste previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal: a limitação de empenho e de movimentação financeira”.

Toda política de gastos públicos promovida por qualquer ente público, deve ser respaldada por uma cautelosa estrutura de planejamento e controle.

Continuando Feijó (2007)

“3º passo: limitação de empenho

A limitação de empenho de que trata a LRF diz respeito à necessidade de recondução do valor da despesa do exercício a montante que permita a obtenção das metas de resultado. [...]

A Lei de Responsabilidade Fiscal determina (art. 9º. § 2º.)

“§ 2º Não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias”.

... Portanto, a limitação de empenho deverá se realizar mediante ato do Poder Executivo, no qual se especifica as despesas que serão objeto de limitação e o correspondente montante que o ente fica autorizado a empenhar, observando os seguintes critérios:

- “corte” concentrado nas despesas de custeio e investimento que apresentem maior grau de flexibilidade, mantendo-se preservadas, tanto quanto possível, as prioridades do governo;
- fixação de limites de empenho compatíveis com os limites de pagamento da despesa (de preferência iguais), de forma a evitar crescimento indesejado dos restos a pagar.

O empenho da despesa não poderá exceder o limite de créditos concedidos, cujo valor a ser empenhado será deduzido da dotação orçamentária.

Seguindo o mesmo raciocínio de Feijó (2007)

“4º Passo – programação de desembolsos mensais

A elaboração da programação de desembolsos mensais terá como suporte o quadro do fluxo de ingressos e saídas de caixa, mencionado no 1º passo, ajustado para o atingimento das metas estabelecidas na LDO. [...]

No entanto, para garantir a eficácia dessa programação, é necessário que se estabeleçam cronogramas específicos para os pagamentos das despesas de pessoal e de custeio e investimento, principalmente, quando se tratar de pagamentos realizados por órgãos descentralizados. [...]

A programação de desembolsos se constituirá de quadros que conterão os valores a serem pagos mensalmente por cada órgão, distinguindo-se as despesas de pessoal e de custeio e investimento, assim como outras que vierem a ser consideradas relevantes pela administração. [...]

Quando órgãos descentralizados arrecadam receitas, ainda que reconhecidas como próprias, vinculadas a despesas específicas, e sem trânsito no caixa do órgão central de finanças, sua utilização deverá submeter-se ao cronograma de desembolsos mensais ”.

Os municípios devem, portanto, acompanhar mensalmente a execução da programação financeira, a fim de evitar compromissos acima das suas possibilidades, bem como o descumprimento do programa anual de trabalho.

Feijó (2007/ conclui detalhando que,

“5º passo: acompanhamento e ajustes bimestrais

A cada dois meses deverão ser reavaliadas as estimativas de receita e despesa e a perspectiva de resultados, realizando-se novos ajustes nos limites de empenho e no cronograma mensal de desembolsos, se necessário. [...] Quanto à despesa, é necessário incorporar os créditos orçamentários adicionais já aprovados pelo Legislativo, outros que se encontrarem em tramitação, assim como novas necessidades de gastos ainda não previstas nas programações anteriores...

O Cronograma de desembolso deve ser elaborado, para melhor controle financeiro, por se tratar de um instrumento de controle de tesouraria ou de caixa, em que prevê as receitas e os pagamentos das obrigações, que vão sendo assumidas à medida que o orçamento vai sendo executado.

2.5 Dívida Pública

A dívida pública, é um desafio enfrentado pelos governantes e técnicos da área, tem sido apontada como causa principal da conjuntura inflacionária e das restrições aos investimentos econômicos e sociais.

Até a década de 1990, os gestores administravam a dívida de forma desordenada, mesmo porque não havia uma preocupação com o acompanhamento e o planejamento, trazidos pela Constituição de 1988 e pela Lei de Responsabilidade Fiscal, em 2000.

O estoque da Dívida Pública é representado como problema insolúvel nas três esferas governamentais.

Num conceito mais estrito, é o resultado das operações de crédito realizadas pelos órgãos do setor público com o objetivo de antecipar a receita orçamentária ou atender a desequilíbrios orçamentários e a financiamentos de obras e serviços públicos. E, no seu conceito mais amplo, abrange também as operações de crédito destinadas exclusivamente aos objetivos de política monetária.

De acordo com Kohama (2008, p.145),

“É um procedimento normal comum, adotado por todas as administrações modernas, para fazer face às deficiências financeiras, decorrentes do excesso de despesa sobre a receita (déficit orçamentário, caso em que o Estado, geralmente, recorre à realização de crédito a curto prazo ou também da necessidade de realização de empreendimento de vulto, caso em que se justifica a tomada de um empréstimo (operação de crédito) a longo prazo”.

Em conformidade com o Art. 115 do Decreto nº 93.872/86,

“Art. 115. A dívida pública abrange a dívida flutuante e a dívida fundada ou consolidada.

§ 1º A dívida flutuante compreende os compromissos exigíveis, cujo pagamento independe de autorização orçamentária, assim entendidos:

- a) os restos a pagar, excluídos os serviços da dívida;
- b) os serviços da dívida;
- c) os depósitos, inclusive consignações em folha;
- d) as operações de crédito por antecipação de receita;
- e) o papel-moeda ou moeda fiduciária.

§ 2º A dívida fundada ou consolidada compreende os compromissos de exigibilidade superior a 12 (doze) meses contraídos mediante emissão de títulos ou celebração de contratos para atender a desequilíbrio orçamentário, ou a financiamento de obras e serviços públicos, e que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

Ele ainda classifica a Dívida Pública em Fundada ou Consolidada (interna ou externa) e Flutuante ou Administrativa.

- Dívida Fundada ou Consolidada: é aquela de longo prazo, com vencimentos no próximo ou nos exercícios futuros de sua contratação.
- Dívida Flutuante ou Não consolidada: é a dívida de curto prazo, compreendendo as antecipações de Receita Orçamentária, restos a pagar, serviços da dívida a pagar e demais compromissos que não ultrapassem o exercício financeiro de sua contratação. Valores esses representados no Balanço Patrimonial como Passivo Financeiro.

A dívida pública é entendida como sendo empréstimos contraídos por determinada esfera de governo, inclusive de suas empresas, autarquias e

fundações, em determinado período, tendo em vista promover o equilíbrio financeiro, compatibilizando Receitas e Despesas.

2.5.1 Restos a pagar

São resíduos passivos as despesas empenhadas e não pagas até o dia 31 de dezembro, que não tenham sido canceladas e que podem ser inscritas como tal por se tratar de despesas incorridas no próprio exercício.

Em restos a pagar só devem ser inscritas aquelas despesas contratadas e que vão se efetivar no exercício seguinte.

Para Andrade (2007, p. 152),

“Trata-se de despesas orçamentárias que deixaram de ser pagas num exercício para o serem em outro. São excluídos desse cômputo os serviços da dívida. São divididos em Restos a Pagar Processados e não processados, ou seja, os primeiros são as despesas cujo estágio da liquidação já tenha sido realizado...”.

Nos dois últimos quadrimestres do último ano de mandato, é vedado ao governante contrair obrigação de despesa que não possa ser paga no mesmo exercício. Se isso ocorrer, o governante deverá assegurar disponibilidade de caixa para o exercício seguinte.

3 METODOLOGIA

Considerando as exigências da sociedade e do governo quanto ao controle e acompanhamento dos gastos públicos, e tomando por base a legislação vigente foi possível operacionalizar o objetivo desta pesquisa, que consiste em Verificar como o planejamento público pode contribuir para a Execução Financeira e Equilíbrio Fiscal nos municípios?

A metodologia utilizada para a realização deste estudo, a pesquisa foi qualitativa, pois teve como principal objetivo verificar e explicar as técnicas e ferramentas de planejamento e orçamento no setor público.

Lakatos e Marconi (2004, p.269) descreve que:

“O método qualitativo difere do quantitativo não só por empregar instrumentos estatísticos, mas também pela forma de coleta e análise de dados”.

Beuren (2008, p. 92) detalha que,

“abordar um problema qualitativamente pode ser uma forma adequada para conhecer a natureza de um fenômeno social. Isso justifica a existência de problemas que podem ser investigados com uma metodologia quantitativa e outros que exigem um enfoque diferente, necessitando-se da metodologia qualitativa.

Na contabilidade, é bastante comum o uso da abordagem qualitativa como tipologia de pesquisa. Cabe lembrar que, apesar de a Contabilidade lidar intensamente com números, ela uma ciência social, e não uma ciência exata como alguns poderiam pensar, o que justifica a relevordagem qualitativa”.

Quanto ao tipo, a pesquisa será bibliográfica. Lakatos e Marconi (2001, p.43) diz ainda que,

“A pesquisa bibliográfica trata-se de levantamento de toda bibliografia já publicada em forma livros, revistas, publicações avulsas e imprensa escrita. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo aquilo que foi escrito sobre determinado assunto”.

Assim sendo, foi desenvolvido um estudo sistematizado com base em materiais publicados em livros, revistas, jornais, Internet, material acessível ao público em geral.

Silva (2008, p. 54) conceitua também a pesquisa bibliográfica como sendo,

“É um tipo de pesquisa realizada pela maioria dos pesquisadores mesmo em seu preâmbulo. Essa pesquisa explica e discute um tema ou problema

com base em referências teóricas já publicadas em livros, revistas, artigos científicos etc. Podem ocorrer pesquisa exclusivamente com base em fontes bibliográficas”.

Primeiramente, procedeu-se a busca por material relacionado ao assunto. Em seguida, realizou-se a leitura e o fichamento dos materiais mais relevantes. Por fim, foi construído o referencial teórico da pesquisa a partir da análise crítica desse material.

Este estudo contribuirá para o estado da arte com uma revisão bibliográfica sobre as técnicas e ferramentas de planejamento e orçamento que podem ser aplicadas no setor público, incluindo discussões e comentários sobre sua importância e eficácia.

4 ANÁLISE E RESULTADOS

A LOA deverá ser elaborada contendo o Anexo de Riscos Fiscais com a avaliação dos passivos contingenciados (despesas eventuais e incertas) e dos riscos capazes de afetar as contas públicas e as providências necessárias a serem tomadas caso se concretizem.

Dentre as alterações que a LRF traz para a LOA as principais são: a elaboração do demonstrativo da compatibilidade e adequação da programação orçamentária com os objetivos e metas do Anexo de Metas Fiscais; a previsão de medidas de compensação à renúncia de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado; a dotação da reserva de contingência, prevista na LDO para atendimento a passivos contingenciados e outros riscos e eventos fiscais imprevistos e a apresentação das receitas que atenderão às despesas referentes à dívida pública, mobiliária e contratual.

Obedecendo sempre os princípios jurídicos que estabelece a existência de um orçamento só, reunindo, num todo, a receita e a despesa, envolvendo todos os Ministérios ou Secretarias da entidade pública, que abrange todas as receitas e de todas as despesas da entidade pública, tendo vigência limitada a um exercício financeiro, para o período de doze meses, não podendo conter matéria estranha à previsão das receitas e à fixação das despesas. Exceção se dá para as autorizações de créditos suplementares e operações de crédito. No orçamento, as receitas e despesas devem ser discriminadas, demonstrando a origem e a aplicação dos recursos, garantindo a transparência e total acesso a qualquer interessado às informações necessárias ao exercício. As despesas não deverão ser superiores à previsão das receitas sendo, proporcionando um equilíbrio entre receita e despesas. Todas as receitas e despesas devem constar do orçamento em seus valores brutos, orçando assim sua real previsão de despesas e receitas contribuindo para o controle de sua execução. E ainda nenhuma receita de impostos poderá ser reservada ou comprometida para atender a certos e determinados gastos, utilizando da prudência e o não comprometimento das receitas. O Município auferirá recursos financeiros provenientes de Receita Orçamentária que é oriunda de tributos, rendas, transferências, alienações de bens públicos, e Receita Extra-Orçamentária, que são

receitas que não fazem parte do orçamento público.

A divisão das receitas proporciona melhor transparência e controle com as devidas aplicações dos percentuais previstos em Lei.

As receitas são executadas através de: previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento, seguindo procedimentos de controle em que não poderá receber sem ter a devida previsão, registrando através do lançamento. A arrecadação será o ato de recebimento de receitas registrando através do recolhimento, estando todo o processo amarrado em um controle de registros para o auferimento de recursos financeiros.

O processo de execução da despesa pública obedece os estágios de Despesas orçamentárias e Despesas Extra-Orçamentárias e tem suas fases: empenho, liquidação e pagamento.

Assim como as receitas seguem procedimentos, as despesas também têm seus estágios. Através das divisões dos tipos de despesas, têm-se uma melhor evidenciação, contribuindo para uma melhor transparência.

Até trinta dias após a publicação do orçamento nos termos em que dispuser a LDO o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso, tendo assim, um planejamento adequado para alcançar as metas.

A obrigatoriedade de se manter um Sistema de controle Interno não é mais somente do Poder Executivo a Constituição de 1988 a estende também aos Poderes Legislativo e Judiciário. Cada um dos Poderes mantém um sistema de controle interno, entretanto, para cumprir suas finalidades esses sistemas deverão trabalhar de forma integrada.

Uma das finalidades do Sistema de Controle Interno, mantido de forma integrada pelos três poderes, é realizar uma avaliação do cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual com a execução dos programas de governo dos Orçamentos da União, tendo o controle para manter o equilíbrio fiscal nas 3 (três) esferas.

A transparência na gestão fiscal é o principal instrumento para o controle social.

Na elaboração e implementação da LDO e da LOA, bem como nas prestações anuais de contas, serão utilizados procedimentos transparentes.

Entre um conjunto de normas estabelecidas pela LRF algumas devem ser seguidas e praticadas com cautela: reunir as informações, comparar resultados e propor ajustes, limitar empenho, fazer a programação de desembolsos mensais; e acompanhar os ajustes bimestrais.

Em restos a pagar só devem ser inscritas aquelas despesas contratadas e que vão se efetivar no exercício seguinte, tendo assim um planejamento de curto prazo para melhor controle dos pagamentos.

Nos dois últimos quadrimestres do último ano de mandato, é vedado ao governante contrair obrigação de despesa que não possa ser paga no mesmo exercício, estabelecendo assim, um controle fiscal dentro do próprio mandato, evitando possíveis transtornos na transição de governo.

Caso o gestor deixe de cumprir as exigências constante na Lei de Responsabilidade Fiscal, em não remeter a prestação de contas ao Tribunal de contas no prazo determinado, não aplicar os percentuais exigidos tanto na área de saúde como educação, não prever e arrecadar todos os impostos de sua competência, não observar os limites máximo estabelecidos para dívida, deixar de publicar o relatório resumido da execução orçamentária de gestão fiscal e se a despesa com pessoal exceder o limite no primeiro quadrimestre do último ano de mandato, serão suspensos todos os recebimentos de transferências voluntárias, de contratação de operações de crédito e de obtenção de garantias.

E ainda como pessoa física o gestor será responsabilizado por impropriedade e ou irregularidade identificadas na execução ou prestação de contas com perda do cargo, pagamento de multas e até prisão.

Seguindo as recomendações da Lei, os governantes, além de cumprir com suas obrigações, estarão contribuindo para o controle da execução orçamentária, tornando o planejamento um instrumento importante para a transparência na execução financeira atingindo assim o equilíbrio fiscal.

5 CONCLUSÃO

A nova realidade econômica e social impõe mudanças de comportamento da Administração Pública, exigindo um Estado mais ágil, eficiente e eficaz. A introdução de novas técnicas de gestão, com mais responsabilidade e transparência, descentralizando o planejamento, e incentivando a participação popular no processo orçamentário, serão seguramente fatores de êxito.

Fica evidenciado que planejar é priorizar e resolver problemas com visão de mundo, concepção de Estado de organização social.

Não mais se admite a geração de despesas sem os recursos financeiros necessários, seja pela arrecadação de impostos ou pela correspondente receita que tal despesa possa gerar.

A utilização do planejamento público pode contribuir para a Execução Financeira e Equilíbrio Fiscal nos Municípios uma vez que a LRF instituiu mecanismos rigorosos para a administração das finanças nas três esferas de governo, possibilitando o acompanhamento de limites, com a publicação dos Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária e de Gestão Fiscal e ainda estabelecendo regras e metas voltadas a assegurar o equilíbrio orçamentário e financeiro.

Os objetivos da pesquisa foram alcançados em que verificou-se a importância do planejamento público para a execução financeira e equilíbrio fiscal, apresentou-se os instrumentos previstos pela Lei de Responsabilidade Fiscal para execução do planejamento financeiro, identificou-se as ações enfatizadas pela LRF quanto ao equilíbrio das contas públicas, em relação às receitas e às despesas, destacou-se a importância do endividamento público como instrumento de gestão financeira, listou-se causas de desequilíbrio entre planejamento e execução e demonstrou os procedimentos da execução financeira.

Com base nas hipóteses das informações contidas na Legislação que contribuem para o controle orçamentário; na existência de técnicas Orçamentárias que possibilita a execução Financeira, na escrituração de maneira ordenada que permite o alcance do equilíbrio fiscal, havendo assim uma igualdade entre a receita e a despesa e nos registros contábeis que permitem o acompanhamento das metas fiscais.

Face ao exposto, concluiu-se que como a perspectiva de ajuste e equilíbrio orçamentário é algo que demanda tempo, espera-se que sejam cumpridos os princípios de uma gestão fiscal assegurando a confiança dos munícipes que são, na verdade, os beneficiários dos serviços públicos, sendo demonstrado que, com base na determinação legal, com o devido planejamento, há como se ter a execução financeira com o equilíbrio fiscal.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal.** Métodos com base na LC n 101/00 e nas classificações Contábeis Advindas da SOF e STN. 3ª. ed. São Paulo:Atlas,2007.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Publica.** 8ª ed. São Paulo: Atlas,1995

ARRUDA, Daniel e ARAÚJO, Inaldo. **Contabilidade Pública.** Da teoria à Pratica.1ª ed.São Paulo:Saraiva,2004arias

BLAZINA, Ritt Celina. **Contabilidade Governamental.2002.** Disponível em:http://pessoal.facensa.com.br/celina/files/orcamento_publico.doc Acessado em 05 maio 2008, às 15:00 hs.

BRASIL, Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Brasília, 23 de dezembro de 1986; 165º da Independência e 98º da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto/D93872.htm Acessado em 07 de maio de 2009. Às 14:00

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil:** promulgada em 5 de outubro de 1988.

BRASIL. **Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do Municípios e do Distrito Federal. São Paulo: Atlas, 1995.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasil. Brasília: Senado Federal, 1988.

_____. Decreto nº 2.829, de 29 de outubro de 1998. **Estabelece normas para a elaboração e execução do plano plurianual e dos orçamentos da União, e dá outras providências.**

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.**

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Relatório de gestão fiscal: Manual de elaboração.** Ministério da Fazenda, Coordenação-Geral de Contabilidade. 3. ed.. Brasília: STN, 2003.

BRUNELI, Tereza Cecília. XIV CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE. **VIVENCIANDO O CONTADOR DO ANO 2000.18 a 23 de outubro de 1992.**

CASTRO, Robson Gonçalves de e LIMA, Diana Vaz de. **Contabilidade Pública.** Integrando União, Estados e Municípios(Siafi e Siafem). 3ª ed. São Paulo: Atlas,2007

FEIJÓ, Paulo Henrique. Programação Financeira e Elaboração do Cronograma de Desembolso. **IV Semana de Administração, Orçamentária, Financeira e de Compras do Governo.**2007. Disponível em: http://www.esaf.fazenda.gov.br/cursos/IV-semana-AOFP-2007/oficina/Of45-APS-Cronograma_de_Desembolso.pdf. Acessado em 06 de maio de 2009, às 10:50

IBAM, Lei de Responsabilidade Fiscal, **Estudo em Grupos de Aprendizagem Unidade de Estudo 04 Controlando e Avaliando a Execução do Orçamento.**

JACINTO, Roque. **Contabilidade Pública.**São Paulo:Ática,1989

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública.** Teoria e Prática. 10ª . ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LIMA FILHO, José Batista de. **O Processamento da Despesa Pública com Ênfase em Programas de Trabalho.** 2003. Monografia apresentada como requisito parcial da disciplina Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal do Tocantins. <http://www.classecontabil.com.br/trabalhos/LimaFilhoM1.doc>. Acessado em 06 de maio de 2009, às 14:27

Ministério Fazenda. Portal Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal-SIAFI. http://www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi/atribuicoes_01.asp Acessado em 07 de maio de 2009.às 8:45

REVISTA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO – TCE, Dezembro/2006 nº 01,Cuiabá:Gráfica Genus,2006.

REVISTA FORTALECIMENTO & FUTURO.MUNICÍPIOS EM AÇÃO. **Perspectivas e Desafios para os Gestores Municipais**, outubro/2008 n 5, Brasília/DF:Gráfica Athalaia

ROSA, Maria Berenice, TIMBO, Maria Zulene Farias e PISCITELLI, Roberto Vocaccio. **Contabilidade Publica**. Uma abordagem da Administração Pública. 9ª. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SANTOS. L. C. dos. Lei de responsabilidade Fiscal: Transparência e responsabilidade.