

FAMIG – FACULDADE DE MINAS GERAIS

ELAINE LIMA

ROSILEA MARTINS

CONTABILIDADE PÚBLICA NA GESTÃO ORÇAMENTÁRIA

BELO HORIZONTE - MG

2023

Elaine Lima

Rosiléa Martins

CONTABILIDADE PÚBLICA NA GESTÃO ORÇAMENTÁRIA

Trabalho de Conclusão de Curso, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis oferecido pela Instituição FAMIG – Faculdade de Minas Gerais – BH/MG.

Orientadora: Prof. Ms. Jacyara Aline Santos

Belo Horizonte – MG

2023

RESUMO

O objetivo deste trabalho é destacar a importância da Contabilidade Pública como uma ferramenta fundamental para a boa Administração Pública no desempenho de sua função na gestão dos recursos públicos para atender os interesses da sociedade, como instrumento gerencial que proporcione maior transparência e controle dos gastos públicos. Se uma instituição pública, não possui controle das suas decisões, fundamentadas em informações corretas, essa pode obter déficit em vez de superávit, trazendo assim um sério prejuízo a nossa sociedade, que muitas das vezes desconhecem o uso dos recursos públicos.

Palavra chave: contabilidade pública, gestão , orçamento

ABSTRACT:

The objective of this work is to highlight the importance of Public Accounting as a fundamental tool for good Public Administration in the performance of its function in the management of public resources to meet the interests of society, as a management instrument that provides greater transparency and control of expenses public. If a public institution does not have control of its decisions, based on correct information, it can obtain a deficit instead of a surplus, thus causing serious harm to our society, which is often unaware of the use of public resources.

Keywords: public accounting, management, budget

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	6
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA	6
1.2	JUSTIFICATIVA	7
1.3	OBJETIVOS	7
1.3.1	Objetivo geral	7
1.3.2	Objetivo específico	8
2	REFERENCIAL TEÓRICO	8
2.1	CONTABILIDADE PÚBLICA	8
2.2	OBJETO DA CONTABILIDADE PÚBLICA	9
2.3	PATRIMÔNIO PÚBLICO	10
2.4	CLASSIFICAÇÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO	13
3	SISTEMAS CONTÁBEIS PÚBLICOS	13
3.1	Visão geral do sistema contábil público	13
3.2	Subsistema orçamentário	14
3.3	Subsistema financeiro patrimonial	16
4	ORÇAMENTO PÚBLICO	18
4.1	Origem, conceito e divisões	19
4.2	Princípios orçamentários	24
4.3	Técnicas de elaboração orçamentária	26
4.4	Tipos de orçamentos	29
5	REGIMES CONTÁBEIS	29
6	GESTÃO ORÇAMENTÁRIA	30
7	METODOLOGIA	31
7.1	Pesquisa qualitativa	31
7.2	Pesquisa bibliográfica	31
7.3	Pesquisa descritiva	32
8	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	32
8.2	ELABORAÇÃO ORÇAMENTÁRIA	33
8.3	APROVAÇÃO DO ORÇAMENTO	34
8.4	EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA	34
8.5	CONTROLE E AVALIAÇÃO	35
8.6	ANÁLISE DOS RESULTADOS	35
9	CONCLUSÃO	37
10	REFERÊNCIAS	38

LISTA DE ABREVIATURAS

CF – Constituição Federal

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

PPA – Plano Plurianual

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

PL – Projeto de Lei

RGP – Regime Geral de Previdência

TN – Tesouro Nacional

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

A Contabilidade Pública é um instrumento que proporciona à Administração Pública obter as informações e controles necessários para a melhor tratativa dos negócios públicos. Ela deve coletar as informações de todo o processo de planejamento, orçamento (elaboração, estudo e aprovação, execução e avaliação dos resultados), controle e o processo de divulgação da gestão realizada para transparência perante a sociedade. É tão importante quanto a contabilidade que é aplicada nas empresas privadas. Não deve ser limitada para apenas prestar contas aos cofres públicos, através de dispositivos legais e constitucionais, mas buscar transparência nos demonstrativos financeiros. Isso permitiria que todos os cidadãos pudessem compreender as ações dos governantes e fazer uma análise crítica verificando assim, a atuação dos vários órgãos no que diz respeito à subtração de parte do patrimônio público por meio de tributos.

Uma das funções mais nobres da Contabilidade Pública é o controle das despesas que é o compromisso de gasto dos recursos públicos, autorizados pelo Poder competente, com o fim de atender a uma necessidade da coletividade prevista no orçamento. De nada adianta um município ter uma arrecadação elevada se não houver um controle efetivo dos seus gastos.

Qual a importância da contabilidade pública para controle dos recursos públicos?

Contabilidade aplicada ao setor público tem por objetivo fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade. O controle é exercido em todos os níveis de poder, com objetivo de garantir a conformidade de sua atuação, viabilizando a adoção imediata de ação corretiva, quando alguma falha é identificada no processo controlado e identificado.

A contabilidade nasceu com a civilização, talvez por isso, seus progressos quase sempre tenham coincidido com aqueles que caracterizaram os da própria evolução do ser humano. Afirma Sá (1997, p.15). Observa-se que a contabilidade é tão antiga quanto o homem que pensa, a origem da contabilidade se deu com a necessidade do homem de organizar e controlar seus bens e obrigações é quando começam a surgir às primeiras administrações. Sá (1997, p.17) “A própria forma como se desenvolveram os registros denuncia a dificuldade de indicar autores, nas épocas mais remotas”. No entendimento de Slomski:

No Brasil, a contabilidade aparece, de acordo com Schmidt, no reinado de D. João VI, quando da instalação do seu governo provisório, em 1808, ao publicar um alvará obrigando os contadores Gerais da Real Fazenda a aplicarem o método das partidas dobradas na escrituração mercantil. Algumas décadas mais tarde, em 1850, é promulgada a lei que institui o código comercial, que tornou obrigatória a escrituração contábil e a elaboração anual dos Balanços Gerais, compostos dos bens, direitos e obrigações.

1.2 JUSTIFICATIVA

Foi realizada esta, para compreender como é aplicada a contabilidade pública na gestão orçamentária. A maneira que os recursos públicos são administrados e aplicados no município, na saúde, segurança educação e etc. A sociedade exige essa transparência para, saberem onde estão indo as arrecadações dos impostos, qual o montante da receita e quais são as despesas e os investimentos realizado para o crescimento e o desenvolvimento do mesmo.

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo geral

Apresentar a contabilidade pública como uma ferramenta de controle dos recursos públicos.

1.3.2 Objetivo específico

- Conceituar contabilidade e a gestão orçamentária
- Analisar os recursos públicos
- Demonstrar como o financeiro público pode ser administrado através da Contabilidade pública como ferramenta de controle.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE PÚBLICA

A contabilidade pública é o ramo da ciência contábil que observa e aplica, ao gerar as informações, os princípios da contabilidade e as normas contábeis relacionadas ao controle do patrimônio das entidades que integram o setor público. Conforme Kohama (2016, p. 24):

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

A Lei nº 4320/64, que definiu regras para promover o controle das finanças públicas, assim como consolidou a formação de uma administração financeira e contábil no Brasil, sendo o seu principal instrumento de planejamento e controle das contas pública o orçamento público. No ano de 2000, houve a edição da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que determinou, para toda a Federação, direta e indireta, normas de finanças públicas, que buscou o equilíbrio das contas públicas, criou os instrumentos de transparência da gestão fiscal e estabeleceu a necessidade de haver a consolidação nacional das contas públicas, que compete a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e é realizada através da publicação anual do Balanço do Setor Público Nacional (BSPN).

Em 2008, a STN lançou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), abrangendo a União, Estados, DF e Municípios, que regulamentam o registro da aprovação e execução do orçamento, enfatizam o objeto da contabilidade, que é o patrimônio público, e direcionam para atender aos padrões internacionais da contabilidade, mantendo a harmonia com a legislação nacional vigente e os princípios da contabilidade. Bezerra Filho (2021, p. 1) diz que:

Contabilidade aplicada ao setor público (CASP) é o ramo da ciência contábil que adota, no processo gerador de informações, os princípios de contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público. Adicionalmente, a CASP deve controlar os fenômenos relacionados com orçamento público, custos e controles de atos potenciais que possam impactar o patrimônio no futuro e outros controles financeiros, legais e/ ou gerenciais, necessários ao bom desempenho da gestão pública, transparência e controle da sociedade.

2.2 OBJETO DA CONTABILIDADE PÚBLICA

A Resolução 1128/2008 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), através da NBC TSP 16.1 (CFC, 2012), trata da conceituação, objeto e campo de aplicação da contabilidade aplicada ao setor público, sendo o seu campo de atuação os órgãos e entidades públicos e o objeto o patrimônio público. O patrimônio público, por sua vez, é composto de bens, direitos e obrigações dos órgãos e entidades públicos. Piscitelli e Timbó (2019, p. 12) dizem que:

Em se tratando, como visto no início, inclusive de pessoas jurídicas de Direito Público e mais precisamente das representações das várias esferas da estrutura política administrativa brasileira, é bom ter em mente que os bens públicos de uso comum, generalizado, indiscriminado, não integram o patrimônio dos órgãos e entidades da Administração Pública; conseqüentemente, não são objeto contábil. Por exemplo: uma praça, uma estrada etc.

Quando se trata de patrimônio público, objeto da contabilidade aplicada ao setor público, os bens de uso comum não são integrantes do objeto da mesma. A norma NBC T 16.2 do CFC define que:

Patrimônio Público é o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações. (CFC, 2012, p. 11).

Entende-se que o patrimônio público, em suma, é composto por bens, direitos e obrigações de entidades públicas que prestam serviços públicos ou exploram atividade econômica do setor público. Podemos dizer, portanto, que o objeto da contabilidade pública é o patrimônio público e todos os atos e fatos que o atingem, assim, a Contabilidade pública não tem como alvo principal o orçamento ou as finanças públicas, mas de modo principal e objetivo o patrimônio público como um todo.

2.3 PATRIMÔNIO PÚBLICO

O patrimônio público é o objeto da contabilidade aplicada ao setor público, que é formado por bens, direitos e obrigações dos órgãos e entidades da administração pública, da União, Estados, DF e Municípios. Segundo Bezerra Filho (2021, p. 34):

Patrimônio público é o conjunto de recursos que representam os bens e os direitos, onerados ou não (obrigações), adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos, controlados e/ou utilizados pelo poder público (União, estados e municípios), que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços ou à exploração econômica por parte das entidades do setor público, no cumprimento das atribuições e dos objetivos que lhes concebem.

Já para Kohama (2016, p. 193), podemos conceituar patrimônio público da seguinte forma:

[...] compreende o conjunto de bens, direitos e obrigações avaliáveis em moeda corrente, das entidades que compõem a Administração Pública. Note-se que o patrimônio público não é somente o relativo às entidades públicas, mas às entidades que compõem a Administração Pública.

Desta forma, além do patrimônio das instituições de direito público interno, como sejam, a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e as respectivas autarquias, também aquele pertencente às empresas públicas, às fundações instituídas pelo poder público, além da parte do capital das sociedades de economia mista, isto é, o percentual equivalente à participação de entidades públicas no capital dessas sociedades, são entendidos como patrimônio público.

Depreende-se, portanto, que o conceito de patrimônio público abrange os bens, direitos e obrigações do poder público, das entidades públicas e das entidades de direito privado que tenham a participação do poder público no seu capital, sendo que se considera patrimônio público tudo o que for passível de contabilização. Podemos melhor compreender o patrimônio público a partir da sua composição, ou seja, formam o patrimônio público, objeto da contabilidade aplicada ao setor público:

Ativo: que diz respeito aos recursos futuros a serem recebidos pelo poder público proveniente de um evento do passado, podendo ser recursos financeiros ou potencial de serviços;

Passivo: que se refere as obrigações presentes decorrentes de eventos passados (saída de recursos/pagamentos que devem trazer benefícios financeiros ou potencial de serviços);

Patrimônio líquido: que decorre da diferença entre ativo e passivo;

O patrimônio público apresenta dois aspectos em sua composição: qualitativo e quantitativo. O aspecto quantitativo diz respeito aos valores monetários contabilizados no patrimônio, o ativo e o passivo, sendo o ativo representado pelos recursos controlados pelas entidades e o passivo pelas obrigações assumidas pela entidade. O aspecto qualitativo diz respeito ao patrimônio positivo, representado por bens e direitos e o patrimônio oneroso, representado pelas obrigações. Por direitos das entidades públicas, segundo Kohama (2016, p. 196), entendem-se “os valores que representam créditos realizáveis a curto

ou longo prazo, provenientes de depósitos bancários, diversos devedores, e créditos relativos a fornecimentos e serviços prestados, e inscrição da dívida ativa”. Dessa forma, os direitos dizem respeito aos direitos líquidos e certos que podem ser cobrados e recebidos pelo poder público. Já as obrigações, conforme Kohama (2016, p. 196), “são os valores correspondentes às dívidas das entidades, consubstanciadas como dívida flutuante ou dívida fundada, respectivamente exigíveis a curto ou longo prazos”, ou seja, são os compromissos assumidos a serem pagos pelo poder público, que podem ser de curto ou longo prazo.

Já os bens públicos, segundo o Código Civil (BRASIL, 2002), podem ser de uso comum do povo, de uso especial e os dominicais. Os bens de uso comum do povo, correspondem aos imóveis de domínio público, que podem ser feitos ou não pelo poder público. Os bens de infraestrutura, que são construídos pela ação humana, são passíveis de contabilização e, portanto, integram o patrimônio público, sendo considerados ativos. Já os bens naturais (mares, rios etc.) e do patrimônio cultural (sítios arqueológicos, prédios históricos etc) normalmente não são passíveis de contabilização e, assim, não constituem o patrimônio público para fins de estudo da contabilidade aplicada ao setor público. Os bens dominicais, segundo Bezerra Filho (2021, p.37):

Trata-se do patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, ditos como de direito pessoal, ou real, das entidades. Compreendem ainda, não dispendo a lei em contrário, os bens pertencentes às pessoas jurídicas de direito público a que se tenha dado estrutura de direito privado, como apartamentos, armazéns, casas, glebas, terrenos, lojas, bens destinados a reforma agrária, bens imóveis a alienar, entre outros.

Os bens dominicais são representados pelos direitos reais das entidades públicas, sendo passíveis de contabilização no ativo do patrimônio das entidades a que pertencem. Por último, tem se os bens de uso especial, são os bens móveis, imóveis e semoventes de uso das repartições públicas, sendo contabilizados no ativo do patrimônio das entidades a qual pertencem.

2.4 CLASSIFICAÇÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO

Conforme a NBC TSP 16.2 (CFC, 2012, p. 12), o patrimônio público sob o enfoque contábil tem a seguinte classificação:

- (a) Ativos são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços;
- (b) Passivas são obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços;
- (c) Patrimônio Líquido é o valor residual dos ativos da entidade de- pois de deduzidos todos seus passivos.

O ativo pode ser circulante, quando puder ser realizado de modo imediato ou até 12 meses após a data das demonstrações contábeis, enquanto os demais ativos que não se enquadrarem como circulantes serão classificados como não circulantes. O passivo é uma obrigação presente (atual) decorrente de um evento no passado, que requer a saída de recurso (pagamento) para que deixe de existir. São passivos circulantes quando são exigíveis até 12 meses após as demonstrações contábeis e serão não circulantes quando não se enquadrarem nos termos do anterior. Assim, sob o enfoque contábil, são considerados patrimônio público tudo o que for possível de ser medido em valores monetários (recursos financeiros), não integrando as variações patrimoniais.

3 SISTEMAS CONTÁBEIS PÚBLICOS

3.1 Visão geral do sistema contábil público

O Conselho Federal de Contabilidade em norma NBCT 16.2, afirma que: O sistema contábil representa a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, registro, controle, evidenciação e avaliação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de

decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social. (CFC, 2008, p.10). Ao conceituar sobre contabilidade pública, Kohama (2016, p. 25) enfatiza que:

“[...] a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, através de metodologia especialmente concebida para tal, que se utiliza de contas escrituradas segundo normas específicas que constituem o Sistema Contábil Público”.

A partir desses conceitos, podemos perceber que a contabilidade aplicada ao setor público (CASP) é formada por sistemas de informações, que registram os atos e fatos da gestão do patrimônio público. Os sistemas de informações contábeis, que constam na NBCT16.2 do CFC, foi revogada pelo Conselho Federal de Contabilidade em 23/09/2016, a partir da publicação da estrutura conceitual, passando a existir, assim, a natureza das contas no lugar dos sistemas (CFC, 2016).

Das alterações das normas de contabilidade aplicadas ao setor público, no que diz respeito aos sistemas contábeis, temos que até 2008 existiam 4 sistemas: o patrimonial, financeiro, orçamentário e o de compensação. Em janeiro de 2009, foi incluído o subsistema de custos e ocorreram novas alterações nas NBC T 16, que passaram a valer a partir de 1º de janeiro de 2010, sendo ratificada em âmbito federal pela STN (Secretaria do Tesouro Nacional), através da portaria 664/2010, sendo que deixou de existir o subsistema financeiro (BRASIL, 2010). Já em 2016, a NBCT 16.2 foi revogada pela edição da NBC TSP estrutura conceitual (CFC, 2016).

3.2 Subsistema orçamentário

A contabilidade aplicada ao setor público (CASP) é organizada na forma de sistema de informações, que se subdividem em subsistemas que convergem para o produto final, que é a informação sobre o patrimônio público. Kohama (2016, p. 25) destaca que esse subsistema: “Registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária, tais como: I – orçamento; II – programação e execução orçamentária; III – alterações orçamentárias; e IV – resultado orçamentário”. Slomski (2013, p. 06) relata que

“o Subsistema Orçamentário é um sistema analítico que tem como objetivo controlar a execução do disposto na Lei do Orçamento Anual (LOA)”. Percebe-se que esse subsistema trata de todos os atos e fatos que se relacionam com o planejamento e execução orçamentária.

Esse subsistema é responsável por fornecer informações orçamentárias para a administração pública sobre, por exemplo: programação e execução orçamentária; alterações orçamentárias; e resultado orçamentário. Os atos e fatos registrados nesse subsistema, por exemplo, são: a previsão da receita, fixação da despesa, abertura de créditos adicionais, movimentação de crédito (interna = provisão; externa = destaque) e suas anulações, empenho da despesa, liquidação e pagamento da despesa e suas anulações, arrecadação da receita, controle da inscrição e execução dos restos a pagar.

A execução da receita e da despesa orçamentária geram alterações no resultado patrimonial do exercício, através do registro nas contas de variações patrimoniais ativas e passivas. Assim, um ato ou fato pode ensejar lançamentos simultâneos em subsistemas diferentes, diverso do que ocorre na contabilidade societária, onde um lançamento de débito gera um lançamento de crédito de valor correspondente.

A partir de 2017, com a adoção do plano de contas aplicado ao setor público (PCASP), mais uma mudança significativa foi realizada: a separação das contas contábeis em grupos, de acordo com as características dos atos e fatos a serem registrados como metodologia para estruturar o PCASP, o que possibilitou registrar os dados contábeis de maneira mais organizada, auxiliando na análise das informações conforme sua natureza.

Mas afinal, o que é um plano de contas?

Trata-se de uma estrutura básica de escrituração contábil, formada a partir da padronização e sistematização de contas contábeis, de forma a possibilitar o registro contábil dos atos e fatos praticados pela administração pública, assim como permite a elaboração de relatórios gerenciais e demonstrações contábeis de forma a atender as necessidades de informações dos usuários. O subsistema orçamentário, que antes era utilizado, passou a fazer parte da natureza de informação orçamentária, que registra, processa e evidencia os atos e os fatos

relacionados ao planejamento e à execução orçamentária, incluindo os restos a pagar. As classes utilizadas no plano de contas são:

- Ativo
- Passivo e patrimônio líquido
- Variações patrimoniais diminutivas
- Variações patrimoniais aumentativas
- Controles de aprovação do planejamento e orçamento
- Controles da execução do planejamento e orçamento
- Controles devedores
- Controles credores

3.3 Subsistema financeiro patrimonial

Conforme a NBC T 16.2 esse subsistema “registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público” (CFC, 2008, p. 13). Segundo Slomski (2013, p. 6) tal subsistema:

[...] tem como objetivo evidenciar a situação patrimonial da entidade e subdivide-se em Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido. E, para a apuração do resultado patrimonial do exercício, vale-se do grupo designado de Contas de Resultado Patrimonial do Exercício, onde são observadas as variações patrimoniais ativas e passivas, divididas em dois grupos: resultantes da execução orçamentária e independentes da execução orçamentária.

Esse subsistema fornece informações sobre as alterações nos elementos patrimoniais, o resultado econômico e o resultado nominal. Até 2014, existiam os sistemas financeiro e sistema patrimonial em separado como integrantes do sistema de informação contábil. Já em 2015, o subsistema patrimonial (ou financeiro-patrimonial para alguns autores) passou a integrar os atos e fatos dos antigos sistemas financeiro e patrimonial. Como exemplos de eventos que fazem parte do subsistema patrimonial, temos:

- Movimentações das contas: caixa, banco conta movimento, aplicações financeiras.
- Fatos financeiros: arrecadação de receitas; recebimento de recursos por cota; pagamento de fornecedores;
- Fatos não financeiros: estoques, operações de crédito, inscrição e baixa da dívida ativa etc;
- Liquidação efetiva dos restos a pagar não processados;
- Pagamento dos restos a pagar processados e não processados, se já estiverem liquidados.

A partir da implementação do plano de contas aplicado ao setor público, esse subsistema foi substituído pela natureza de informação patrimonial, que é composto pelas contas que registram, processam e evidenciam os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público, sendo integrados por contas do ativo, passivo, patrimônio líquido, variações patrimoniais diminutivas (VPD) e variações patrimoniais aumentativas (VPA).

Conforme a NBCT 16.2, ainda tem os seguintes subsistemas: compensação e de custos. O de compensação, segundo Kohama (2015, p. 26):

Registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle, subsidiando a administração com informações, tais como: I – alterações potenciais nos elementos patrimoniais; e II – acordos, garantias e responsabilidades.

Já o de custos, segundo a NBCT 16.1 “Registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública” (CFC, 2008, p. 13). No plano de contas aplicado ao setor público, não existe mais o subsistema de compensação, já o de custos continua a existir, visto que a NBC T 16.1 não foi revogada. Assim, por último, consoante o PCASP, temos a natureza de informação de controle, que diz respeito ao registro, processo e evidencia os atos de gestão cujos efeito possam vir a gerar modificações no patrimônio da entidade do setor público, assim como outras que tenham como principal função o controle, tanto para a elaboração de informações gerenciais específicas, acompanhamento de rotinas, elaboração de

procedimentos de consistência contábil, como para registrar atos que não gerem registros nas contas patrimoniais, mas que podem afetar o patrimônio.

É importante destacar que várias alterações substanciais ocorreram após a mudança de sistemas e subsistemas contábeis para o plano de contas aplicado ao setor público, como por exemplo:

- O sistema financeiro foi incorporado ao subsistema patrimonial;
- O controle dos restos a pagar, que pertencia ao sistema de compensação, passou a ser feito em contas de natureza orçamentária;
- A inscrição de restos a pagar passou a ser feita somente em contas de natureza orçamentária;
- O pagamento da despesa passou a ser feito em contas de natureza patrimonial, orçamentária e de controle

4 ORÇAMENTO PÚBLICO

O orçamento público é uma peça legal que representa as ações do governo nos diversos setores da economia, que trazem benefícios para a sociedade, como saúde, segurança, educação, entre outros. O orçamento público se apresenta em forma de lei, onde devem constar as prioridades do governo para a gestão em curso, devendo estar de acordo com as necessidades da coletividade. No entanto, para que o orçamento público venha, de fato, atender as demandas da sociedade, é necessário que a população tenha uma participação mais ativa no processo orçamentário, bem como nas definições das prioridades das políticas públicas do governo.

No Brasil, a primeira manifestação de exigência de elaboração de peça orçamentária ocorreu no período imperial, com a Constituição de 1824. Ao longo do tempo e das Constituições que vieram posteriormente, essa exigência foi sendo cada vez mais incorporada e detalhada na Constituição, até chegar ao atual modelo, que estabelece normas gerais, presentes na Constituição Federal de 1988. O orçamento público, portanto, é de grande importância para a administração pública, por ser um instrumento através do qual o governo realiza o planejamento das atividades em âmbito público, bem como organiza de modo

legal e com eficiência os recursos oriundos da sociedade, buscando a sua utilização em prol do atendimento das necessidades da coletividade.

4.1 Origem, conceito e divisões

O orçamento tem sua origem na Inglaterra em 1215, quando foi outorgada a Carta Magna, pelo Rei João Sem Terra e em seu artigo 12 consta o impedimento do rei instituir novos tributos, sem o consentimento do Conselho. Assim, diz a referida legislação:

Art. 12 – Não lançaremos taxas ou tributos sem o consentimento do conselho geral do reino (*commune concilium regni*), a não ser para resgate da nossa pessoa, para armar cavaleiro nosso filho mais velho e para celebrar, mas uma única vez, o casamento da nossa filha mais velha; e esses tributos não excederão limites razoáveis. De igual maneira se procederá quanto aos impostos da cidade de Londres. (REI JOÃO SEM TERRA, 1215 *apud* CARDOSO, 1986, p. 140)

Após a Revolução Gloriosa, de 1688, onde houve um intenso conflito entre o rei Carlos II e o Parlamento, foi editada a Bill of Rights, de forma a especificar melhor o enunciado no art. 12 da Magna Carta, sendo estabelecido a separação entre as finanças do reino (Estado), que passaram a ser ordenadas anualmente através da lista civil mediante aprovação pelo Parlamento e as finanças da Coroa. Já em 1787, com a edição da Lei do Fundo Consolidado, tivemos um avanço na organização das finanças públicas na Inglaterra, pois essa Lei possibilitou a contabilização dos fundos públicos. Em 1802 aconteceu a publicação anual do relatório detalhado das finanças e só em 1822 que o responsável pelas finanças públicas inglesa começou a entregar ao Parlamento um documento que mostrava a fixação da receita e da despesa de cada exercício. Giacomoni (2021, p. 38) ao tratar sobre a evolução do orçamento na Inglaterra, destaca que:

Em todo o decorrer do século XIX, o orçamento público inglês foi sendo aperfeiçoado e valorizado como instrumento básico da política econômica e financeira do Estado. A trajetória histórica do orçamento inglês é especialmente importante em dois aspectos: primeiro, por

delinear a natureza técnica e jurídica desse instrumento e, segundo, por difundir a instituição orçamentária para outros países.

Podemos notar que foi na Inglaterra que se iniciaram os primeiros esforços de governo e legais para estabelecer regras para as finanças públicas, de forma a controlar os recursos que o Estado tinha em seu poder, bem como os seus gastos, sendo paulatinamente adaptado ao longo dos séculos para a realidade política, econômica e financeira do momento, servindo de base para outros modelos de orçamento e controle de finanças públicas de outros países.

Na França, com a Revolução Francesa, em 1789, com a instituição da Assembleia Nacional e com a aprovação da Declaração dos Direitos do Homem, iniciou-se a técnica orçamentária a partir de 1831, em que a Assembleia Nacional estabeleceu que as despesas de um Ministério não poderiam ser superior ao total da dotação destinada. Nos Estados Unidos, em 1802, foi criada, pela Câmara dos Representantes, a Comissão de Meios e Recursos, que deliberava sobre assuntos relativos às receitas e apropriações de despesas, o que antes era feito exclusivamente pelo Poder Executivo, que era o responsável pelas finanças do Governo. O congresso passou a exigir um maior detalhamento das dotações para poder controlar os gastos arbitrários do Executivo. Entre 1910 e 1913, o foi criada a Comissão de Economia e Eficiência, que inovou nas áreas de orçamento, contabilidade, finanças etc. Em 1921, houve a aprovação da Lei de Orçamento e Contabilidade, que dava ao presidente a incumbência de enviar anualmente o orçamento. Sendo que o Congresso estabeleceu que deveria ter um maior detalhamento das dotações, para reduzir as arbitrariedades do Executivo.

Já em 1950 foi aprovada a Lei de Processo e Contabilidade, em que houve a integração definitiva entre o planejamento e o orçamento. Também foi criado o modelo do orçamento para o programa, em que o orçamento passou a ter um papel gerencial de deveria atrelar o planejamento e as ações de governo. Após esse breve apanhado histórico das origens do orçamento em alguns países, que serviram de modelo para as finanças públicas e orçamento de outras nações, vamos agora tratar da visão histórica das origens do orçamento no Brasil, que é o nosso foco. A Constituição de 1824, outorgada por Dom Pedro I, concedeu à Câmara dos Deputados a iniciativa das leis para criar impostos, assim como

exigiu a apresentação de uma proposta de orçamento. Giacomoni (2021, p. 46) discorre um pouco sobre essa Constituição:

O primeiro orçamento brasileiro teria sido, então, aquele aprovado pelo Decreto Legislativo de 15-12-1830 que fixava a despesa e orçava a receita das antigas províncias para o exercício de 10-7-1831 a 30-6-1832. A Constituição de 1824 assim distribuía as competências dos poderes imperiais em matéria tributária e orçamentária:

a) ao Executivo competia a elaboração da proposta orçamentária

b) à Assembleia Geral (Câmara dos Deputados e Senado) a aprovação da lei orçamentária

c) à Câmara dos Deputados a iniciativa das leis sobre impostos.
(GIACOMONI, 2021, p. 46)

A Constituição de 1891, após a Proclamação da República, conferiu ao Poder Legislativo a competência para elaborar os orçamentos de todos os poderes. Em 1922, com o advento de Código de Contabilidade da União foram adotadas novas normas técnicas para organizar, em âmbito federal, os procedimentos orçamentários, financeiros, patrimoniais etc, como forma de aperfeiçoar e melhorar a gestão dos recursos públicos. A Constituição outorgada (de 1934) atribuiu a elaboração da proposta orçamentária ao Presidente da República, sendo que o Legislativo deveria realizar a sua votação com auxílio do Tribunal de Contas. A Constituição de 1937, durante o Estado Novo, determinou que a proposta do orçamento deveria ser feita por um departamento administrativo que seria criado junto à Presidência da República. Assim, em 1938 foi criado o Departamento de Administração do Serviço Público (DASP), que era o responsável por realizar o planejamento orçamentário anualmente, de acordo com as instruções da Presidência da República.

A Constituição de 1946 deixou ao encargo do Executivo a elaboração do projeto de lei orçamentária, encaminhando-o às casas do Congresso para discussão e aprovação, podendo ser emendada. Em 1964 foi editada a lei nº 4.320, que trouxe um modelo orçamentário padrão para os três níveis de

governo, através da utilização do plano de contas único. A Constituição de 1967 concedeu ao Poder Executivo a elaboração de iniciativas de leis e emendas para criar ou aumentar despesas, retirando do Poder Legislativo. Em 1967 foi criado o Decreto-Lei 200, que criou o Ministério do Planejamento e Coordenação Geral, que passou a ser o responsável por elaborar a programação orçamentária e a proposta orçamentária anual.

Por último, a Constituição Federal de 1988 realizou mudanças que trouxeram democratização às políticas públicas e ampliação da participação do Poder Legislativo na programação econômico-financeira do Estado. Ela determinou que cabe ao Congresso Nacional a proposta de criação despesas e emendas à proposta orçamentária do Executivo. Giacomoni (2021, p. 49) destaca que:

No tema orçamentário, o texto constitucional trouxe três novidades principais. Primeiro, consolidou o conceito da universalidade, ao estabelecer que todas as receitas e todas as despesas públicas se submetem ao processo orçamentário comum. O princípio, defendido na Lei nº 4.320/64 e na Emenda Constitucional nº 1, de 1969, era tradicionalmente descumprido. Em segundo lugar, novos instrumentos foram criados e ampliados o ciclo orçamentário: (a) com a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), possibilitou-se o estabelecimento de regras de elaboração e de execução orçamentária, o que sempre esteve limitado pelo conteúdo exclusivo da lei de orçamento; e (b) com o novo plano plurianual, o ciclo orçamentário estendeu no tempo da programação e, concretamente, criaram-se condições para a integração entre o orçamento e o planejamento. A terceira inovação foi a devolução aos Legislativos da prerrogativa de propor emendas de despesa ao projeto de lei orçamentária.

Em 2000, foi criada, em consonância com a Constituição Federal de 1988, a Lei Complementar nº 101, que trouxe novidades na gestão das finanças públicas, que estabeleceu meios de transparência fiscal e controle social dos gastos públicos. Após tratarmos sobre as origens do orçamento público, importante também abordarmos sobre o conceito de orçamento público, para melhor compreensão da sua importância e funcionamento. O orçamento público é um instrumento de planejamento e controle, visto que é constituído por planos e programas, bem como da previsão da receita a ser arrecada e da fixação da

despesa a ser realizada de forma a promover a melhoria e a eficiência na gestão dos recursos públicos. Para Piscitelli e Timbó (2019, p. 37):

Entende-se por orçamento programa aquele que discrimina as despesas segundo sua natureza, dando ênfase aos fins (e não aos meios), de modo a demonstrar em que para que o governo gastará, e também quem será responsável pela execução de seus programas. As grandes áreas de atuação são classificadas como funções, desdobradas em subfunções, programas, atividades, projetos e operações especiais, tudo de acordo com a classificação funcional e a estrutura programática estabelecida na legislação pertinente. É esse critério de agrupamento dos dispêndios orçamentários que permite uma visualização sobre o direcionamento das ações está suas áreas de atuação e as efetivas prioridades do governo.

O orçamento público, portanto, prevê com detalhamento as receitas e despesas do poder público para o ano. Bezerra Filho (2014, p. 5) conceitua orçamento público como sendo:

Ferramenta legal de planejamento do Ente Federativo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) onde são projetados os ingressos e os gastos orçamentários que serão realizados em um determinado período, objetivando a execução dos programas e ações vinculados às políticas públicas, bem como as transferências constitucionais, legais e voluntárias, os pagamentos de dívidas e outros encargos inerentes às funções e atividades estatais.

No que tange à sua divisão, o orçamento público pode ser dividido em três peças orçamentárias:

- Plano Plurianual (PPA);
- Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO);
- Lei Orçamentária Anual (LOA). Segundo Giacomoni (2021, p. 212):

Como uma das principais novidades do novo marco constitucional, o Plano Plurianual (PPA) passa a se constituir na síntese dos esforços de planejamento de toda a administração pública, orientando a elaboração dos demais planos e programas de governo, assim como do próprio orçamento anual.

O PPA é o planejamento estratégico de médio prazo da administração pública brasileira, tendo vigência de quatro anos, sendo representado pela lei do plano plurianual. Assim, a cada quatro anos é elaborado um planejamento para definir as diretrizes, objetivos e metas nacionais e regionais, sendo o principal instrumento de planejamento das ações governamentais. As diretrizes são os propósitos do governo, os objetivos são os programas, projetos e atividades e as metas são a quantificação dos objetivos.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias, conforme o art. 165, § 2º da CF/88, é a norma que estabelece metas e prioridades para o exercício seguinte, incluindo as despesas de capital (investimento) para o exercício subsequente, orientando a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA), dispõe sobre mudanças na legislação tributária, estabelece a política de aplicação das agências de fomento e define as metas fiscais. Assim, a LDO relaciona o planejamento estratégico (PPA) com o plano operacional (LOA), contendo regras que regem o orçamento, definindo as prioridades que deverão estar presentes na LOA.

Já a Lei Orçamentária Anual é o orçamento público em si, sendo de vigência anual, contendo a programação das despesas governamentais para cada área, assim como a previsão das receitas para esses gastos, sendo constituída pelos orçamentos fiscal, da seguridade social e de investimentos das empresas.

4.2 Princípios orçamentários

Na elaboração do orçamento público, também é necessária a observância de princípios específicos, como: unidade, universalidade, anualidade, exclusividade, equilíbrio, orçamento bruto, não afetação das receitas, entre outros. Sobre o princípio da unidade, Kohama (2016, p. 47) explica que “os orçamentos de todos os órgãos autônomos que constituem o setor público devem se fundamentar em uma única política orçamentária estruturada uniformemente e que se ajuste a um método único”. Assim, cada ente da Federação (União, Estados e Municípios) deve elaborar e aprovar uma única lei orçamentária, além de ter todos os órgãos e entidades da administração pública uma única política orçamentária.

O princípio da universalidade determina que todas as receitas e todas as despesas devem constar no orçamento. Segundo Kohama (2016, p. 47):

“Deverão ser incluídos no orçamento todos os aspectos do programa de cada órgão, principalmente aqueles que envolvam qualquer transação financeira ou econômica”. O princípio da anualidade define que o período orçamentário é anual. Segundo Piscitelli e Timbó (2019, p. 41), “o orçamento deve ser elaborado e autorizado para execução em um período determinado de tempo (geralmente um ano); no caso brasileiro, o exercício financeiro coincide com o ano-calendário”.

O princípio da exclusividade determina que o orçamento deve conter somente assuntos relativos a ele. Conforme Kohama (2016, p. 48), “em outras palavras, quer dizer que se deve evitar que se incluam na lei de orçamento normas relativas a outros campos jurídicos e, portanto, estranhas à previsão da receita e da fixação da despesa”.

O princípio do equilíbrio define que deve haver equilíbrio financeiro entre os valores das receitas e das despesas constantes no orçamento. Segundo Kohama (2016, p. 48):

Procura-se consolidar uma salutar política econômico-financeira que produza a igualdade entre valores de receita e despesa, evitando desta forma déficits espirais, que causam endividamento congênito, isto é, déficit que obriga a constituição de dívida que, por sua vez, causa o déficit.

O princípio do orçamento bruto estabelece que o orçamento será composto de valores brutos da receita e da despesa, sem deduções. Segundo Piscitelli e Timbó (2019, p. 44), “este princípio, por si só, justifica a contabilização simultânea das transferências como receitas e despesas de um órgão e de outro, mesmo que tais valores apenas “entrem” e “saiam”; as eliminações só devem ser feitas no processo de consolidação dos demonstrativos”.

Já o princípio da não afetação das receitas determina que as receitas arrecadadas não têm uma destinação específica vinculada a determinado gasto. Giacomoni (2021, p. 75) afirma que:

Não sendo considerado como um dos princípios clássicos concebidos a partir do interesse parlamentar, a exigência de que as receitas não sofram vinculações, antes de qualquer coisa, é uma imposição de bom

senso, pois qualquer administrador prefere dispor de recursos não comprometidos para atender às despesas conforme as necessidades.

Os princípios estudados são alguns dos que norteiam a elaboração e execução do orçamento, como forma de evitar desvios de finalidade pelo gestor público e o não atendimento das demandas da sociedade, sendo que outros princípios também são utilizados, embora não tenham sido objeto de estudo na presente obra, como o da publicidade, clareza, legalidade etc.

4.3 Técnicas de elaboração orçamentária

As técnicas orçamentárias dizem respeito à reunião de teorias, características, padrões, finalidades e classificações próprias, responsáveis por identificar e definir o orçamento público referente a um certo período e são classificadas em: orçamento tradicional, orçamento de desempenho, orçamento base zero e orçamento programa. O orçamento tradicional é a primeira técnica que foi desenvolvida na elaboração do orçamento público e consistia em simplesmente fixar as despesas e prever as receitas, sem preocupação com o planejamento, sem objetivos e sem metas, com foco no controle político do Legislativo sobre o Executivo. Giacomoni (2021, p. 59) destaca que:

No orçamento tradicional, o aspecto econômico tinha posição secundária. As finanças públicas caracterizavam-se por sua “neutralidade”: o equilíbrio financeiro impunha-se naturalmente e o volume do gasto público não chegava a pesar significativamente em termos econômicos. Os tratadistas clássicos preferiam analisar questões ligadas à tributação e seus efeitos, considerando a despesa pública como um mal necessário.

O orçamento tradicional, muito utilizado na Inglaterra nos primórdios da elaboração e execução orçamentária com previsão legal, apresentava somente duas classificações para o controle das despesas: por unidade administrativa e por objeto ou item de despesa, ou seja, não tinha detalhamento minucioso. Ao Poder Legislativo, nesse orçamento, interessava saber somente o quanto o Poder Executivo iria arrecadar de recursos e o quanto iria gastar.

O orçamento de desempenho tinha como foco o resultado, sem preocupação com o planejamento. Bezerra Filho (2014, p. 11) relata que “no orçamento de desempenho, procura-se saber as coisas que o governo FAZ, e não as coisas que o governo COMPRA”. Esse tipo de orçamento buscava medir o desempenho por meio do resultado obtido, sendo o orçamento um instrumento para controlar a administração pública e apresentava 2 (duas) classificações, uma sobre o objeto do gasto e a outra sobre o programa de trabalho, que tratava das ações desenvolvidas.

No orçamento base zero, toda despesa é considerada nova, mesmo em se tratando de uma despesa continuada de ano anterior, sendo que o gestor público tem que justificar ano a ano todas as dotações que foram solicitadas no orçamento, constando ainda alternativas, levantamento de custos, finalidade, medidas de desempenho e as consequências em caso de não aprovação do orçamento. O foco era na eficiência, sem ter preocupação com as classificações orçamentárias. Kohama (2016, p. 62) destaca que:

Orçamento Base Zero é um processo operacional de planejamento e orçamento que exige de cada administrador a fundamentação da necessidade dos recursos totais solicitados, e em detalhes lhe transfere o ônus da prova, a fim de que ele justifique a despesa.

Este processo exige que todas as atividades e operações sejam identificadas e relacionadas em ordem de importância, através de uma análise sistemática.

O processo de Orçamento Base Zero baseia-se na preparação de “pacotes de decisão” e, conseqüentemente, na escolha do nível de objetivo através da definição de prioridades, confrontando-se incrementos pela ponderação de custos e benefícios.

Por último, temos o orçamento programa, modelo moderno de orçamento utilizado atualmente que tem como foco o planejamento, adotando um nível mais rigoroso de classificação orçamentária e das despesas, bem como proporciona a integração entre planejamento e orçamento, realizada através dos programas, com o estabelecimento de objetivos e metas. Kohama (2016, p. 62) diz que:

A elaboração do Orçamento por Programas exige sempre a especificação clara, tanto em quantidade como em qualidade dos recursos humanos, materiais e financeiros, necessários à execução

das atividades, procurando o melhor aproveitamento dos recursos existentes.

Verifica-se que somente os recursos necessários à execução da atividade é que são especificados no Orçamento por Programas, o que equivale a dizer que no processo de planejamento-orçamento não se permite a existência de recursos ociosos.

Assim, o orçamento programa é um instrumento de planejamento que busca identificar os programas, projetos e atividades de um governo a ser realizado, explicitando, ainda, os objetivos, as metas, os gastos e os resultados almejados, de forma a garantir um maior controle e transparência dos gastos públicos. A evolução do orçamento público pode ser resumida em:

Orçamento tradicional: foco nos gastos e no controle político do Legislativo sobre o Executivo.

Orçamento de desempenho: foco no desempenho da organização e avaliação dos resultados pela eficácia.

Orçamento de base zero: foco na eficiência e no motivo da realização das despesas, além de auxiliar na toma de decisões.

Orçamento programa: foco nas realizações do governo, sendo a avaliação de resultados medida pela eficiência e pela eficácia, com ênfase no planejamento.

Orçamento municipal: É através do orçamento municipal que as prioridades escolhidas pelos cidadãos no momento do voto são transformadas em ações concretas da Prefeitura na prestação dos serviços essenciais à população. São elaboradas metas que são perseguidas insistentemente pela administração municipal para que a cidade possa ter melhorias constantes. O orçamento é dividido em três peças de planejamento: o PPA (Plano Plurianual), a LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias) e a LOA (Lei Orçamentária Anual). Neles estão contidas as previsões de receita e fixação das despesas com cada uma das atividades governamentais, sempre comprometidas com a ética e a eficiência na utilização dos recursos públicos. Como se tratam de leis municipais, todo o planejamento orçamentário deve ser encaminhado para a aprovação da Câmara de Vereadores.

4.4 Tipos de orçamentos

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

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

5 REGIMES CONTÁBEIS

Os regimes contábeis dizem respeito ao tempo em que são feitos os registros das operações contábeis, ou seja, refere-se ao momento da escrituração contábil. Na contabilidade pública brasileira, temos dois tipos de regime: o de caixa e o de competência. O regime de caixa demonstra o valor gasto pelo poder público na produção de serviços públicos, enquanto o regime de competência registra os recursos que foram utilizados. No regime de caixa, a receita é registrada no momento em que é recebida, ou seja, quando ingressa na conta bancária; já as despesas são reconhecidas quando ocorre o pagamento, ou seja, quando saem valores da conta. Sobre o regime de caixa, Kohama (2016, p. 35) define que:

Podemos dizer que é aquele em que, como norma geral, a receita é reconhecida no período em que é arrecadada e a despesa paga nesse mesmo período. Portanto, regime de caixa é o que compreende, exclusivamente, todos os recebimentos e pagamentos efetuados no exercício, mesmo aqueles relativos a períodos contábeis anteriores.

Dessa forma, no regime de caixa, são consideradas receitas e despesas do exercício, todos os valores recebidos ou pagos durante o ano financeiro, embora tenham ocorrido em exercícios anteriores. Acerca do regime de competência, Kohama (201, p. 36) diz que:

Define-se como, em resumo, aquele em que as receitas e as despesas são atribuídas aos exercícios de acordo com a real incoerência, isto é, de acordo com a data do fato gerador, e não quando são recebidos ou pagos em dinheiro. Pelo regime de competência, toda receita e toda despesa do exercício pertencem ao próprio exercício, embora já empenhadas; uma vez terminada a vigência do orçamento, passam para o exercício seguinte, a fim de serem arrecadadas ou pagas, continuando, entretanto, a pertencer ao orçamento que lhes deu origem.

O regime de competência, portanto, faz o registro das receitas quando ocorre a entrega de um bem ou serviço e se consegue o direito de receber valores, embora não tenha ocorrido o recebimento dos recursos. As despesas, por sua vez, são registradas quando ocorrem, ou seja, independentemente de terem sido pagas. No Brasil, o exercício financeiro, que é o período de registro das transações contábeis, coincide com o ano calendário. Na contabilidade pública brasileira o regime adotado é o misto, conforme determina a Lei nº 4320/64 no art. 35, sendo o de caixa para as receitas, uma vez que pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e o de competência para as despesas, já que pertencem ao exercício financeiro as despesas nele empenhadas.

6 GESTÃO ORÇAMENTÁRIA

A gestão orçamentária é um plano financeiro baseado nas receitas e despesas de uma empresa por um período de tempo. Ela ajuda a estimar os gastos, identificar o capital disponível e prever a receita. O processo básico da gestão orçamentária envolve realizar o levantamento dos custos fixos e variáveis da empresa seja ela pública ou privada e decidir sobre a alocação de fundos para definir as metas. O processo é feito normalmente uma vez no ano, geralmente no início de um novo ano ou, no final daquele que o antecede. A gestão desse planejamento pode ser feita mensal, trimestral, semestral ou

anualmente dependendo da técnica escolhida pela empresa para fazer a gestão orçamentária e do modelo de negócio da empresa.

Com a gestão orçamentária planejada e alinhada permite que as empresas desenvolvam estratégias de crescimento de modo eficaz e assertivo. Pois, o planejamento orçamentário garante que os processos fiquem alinhados para atender às metas de receita e lucro.

7 METODOLOGIA

A metodologia utilizada foi à pesquisa qualitativa do tipo bibliográfica de caráter descritivo.

7.1 Pesquisa qualitativa

Na pesquisa qualitativa, o cientista é ao mesmo tempo o sujeito e o objeto de suas pesquisas. O desenvolvimento da pesquisa é imprevisível. O conhecimento do pesquisador é parcial e limitado.

7.2 Pesquisa bibliográfica

Para Cervo (2007, p. 60) “A pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências técnicas publicadas em artigos, livros, dissertações e teses. Pode ser realizada independente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental”. Segundo Cervo (2007, p.611):

A pesquisa bibliográfica é meio de formação por excelência e constitui o procedimento básico para os estudos monográficos, pelos quais se busca o domínio do estado da arte sobre determinado tema. Como trabalho científico original, constitui a pesquisa propriamente dita na área das ciências humanas. Como resumo de assunto, constitui geralmente o primeiro passo de qualquer pesquisa científica.

7.3 Pesquisa descritiva

Cervo (2007, p.61) diz que “A pesquisa descritiva, observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipula-los. Procura descobrir, com a maior precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com outros, sua natureza e características”. No entendimento de Cervo (2007, p. 62):

A pesquisa descritiva desenvolve-se, principalmente, nas ciências humanas e sociais, abordando aqueles dados e problemas que merecem ser estudados, mas cujo registro não consta de documentos. Os dados, por ocorrerem em seu habitat natural, precisam ser coletados e registrados ordenadamente para seu estudo propriamente dito.

Percebe-se que a pesquisa descritiva tem por finalidade observar, registrar e analisar os fenômenos ou processos, sem a interferência do pesquisador que deverá apenas descobrir como tal fenômeno ocorre.

8 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Para demonstrar os resultados alcançados foi necessário elaborar o esquema de apresentação e identificar as diversas etapas do orçamento no município de São José da Lapa - MG. Inicialmente foi feita a apresentação do município, em seguida foi descrita a elaboração do orçamento público, e por fim, os resultados encontrados.

8.1 APRESENTAÇÃO DO MUNICÍPIO

O município no qual o estudo foi realizado está localizado em Minas Gerais, na cidade de São José da Lapa, emancipada em 27 de abril de 1992. Segundo dados do IBGE, extraídos da internet, no próprio site do município, no endereço <https://www.saojosedalapa.mg.gov.br/>, o município possuía no ano de 2021 um total de 24.490 habitantes, numa área aproximada de 413,08 hab/km². Segundo o censo de 2021 a cidade possui um total de 49,62% de homens, 50,38% de mulheres, sendo que na área rural há um percentual de 57,55% dos habitantes. O município em 2023 está em pleno desenvolvimento econômico, com a

instalação de diversas indústrias de grande porte. A economia divide-se em 33% do comércio, 31% indústria e 24,88% na produção primária, o restante nos demais ramos de atividade.

A organização do poder executivo se dá pelas 09 secretarias existentes. São elas, Secretaria da Administração, Secretaria da Fazenda, Secretaria da Educação, Secretaria de Esporte e Lazer, Secretaria da Saúde e Assistência Social, Secretaria de Desenvolvimento Urbano, Secretaria da Indústria Comércio e Planejamento, Secretaria do Meio Ambiente e Secretaria de Obras públicas, que trabalham de forma a facilitar e qualificar os serviços públicos prestados à população em geral.

8.2 ELABORAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

A elaboração do orçamento municipal inicia-se com o levantamento e previsão das receitas. Este trabalho é realizado pela contadora, tesoureiro (que neste caso, tem amplo conhecimento da matéria devido a sua grande experiência na área) juntamente com a Secretária da Fazenda. Em seguida, são marcadas as reuniões com a participação de cada responsável das Secretarias, juntamente com a contadora, Secretária da Fazenda e Prefeito. As reuniões são realizadas individualmente por secretaria. Nesta reunião se discute as ações necessárias para a resolução dos problemas encontrados, identificam-se os programas de trabalho, se materializa em quantidade o que será feito e se estipulam os valores a serem aplicados em cada ação.

O secretário da pasta descreve o que pretende fazer, o chefe do poder executivo aprova ou não a execução da ação e estabelecem-se os valores. As ações pretendidas são descritas e isso gera um relatório de ações que farão parte do Projeto de Lei orçamentária. Encerrado a etapa das reuniões com apontamento das ações, cabe ao Secretário da Fazenda e contadora confrontarem a receita prevista com a despesa fixada. Nos dois anos analisados, ao realizar este confronto constatou-se que os valores fixados para as despesas superavam as receitas previstas. Então para resolver este problema, e igualar os valores (como se sabe, deve haver o equilíbrio entre receita e despesa), marca-se nova reunião com o chefe do poder executivo, e este determina o que

não será feito, ou reduz valores de alguma ação para que seja alcançado o equilíbrio entre receita e despesa.

Tendo esta etapa concluída a contadora elabora os anexos que devem ser entregues juntamente com o Projeto de Lei, bem como todas as diretrizes que devem constar no orçamento. Assim o PL é encaminhado ao Poder Legislativo para análise e aprovação.

8.3 APROVAÇÃO DO ORÇAMENTO

E etapa de aprovação do PL fica a cargo do Poder Legislativo, que deve analisa-lo, fazer as alterações que julgar necessárias e em seguida aprovar, reencaminhando ao Poder Executivo para promulgação da Lei. No processo de análise do PPA e LDO o Poder Legislativo marca audiências públicas, na qual a população deve participar, com o intuito de apontar melhorias e indicar ações que não estejam destacadas no PL.

Nos dois anos analisados constatou-se que houve emendas por parte dos vereadores, tanto no PPA quanto na LDO. O Legislativo passou então a incluir ações nas Leis de Orçamento, com a justificativa que era exigência da comunidade, e que tais ações iriam atender as necessidades de parte da sociedade não contemplada. Verificou-se que em alguns casos realmente havia a necessidade de inclusão, pois a sociedade necessitava de tal benefício, porém em outros se verificou que não havia. Tendo o PL aprovado pelo Legislativo, este é encaminhado ao Poder Executivo para dar início à etapa de execução.

8.4 EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

A etapa de execução do orçamento ocorre no decorrer do exercício. É a etapa em que o Poder Executivo inicia os trabalhos, se realiza o que foi previsto no Orçamento. Esta etapa tem duração de um exercício financeiro, no caso da LDO e LOA. O PPA se refere a quatro anos. Nesta fase o Poder Legislativo faz o acompanhamento e a fiscalização das atividades e ações desenvolvidas pelo Executivo.

8.5 CONTROLE E AVALIAÇÃO

A etapa de controle e a avaliação do orçamento ocorrem concomitantemente com a fase de execução, semanalmente há reuniões entre os secretários e o chefe do executivo, nesta reunião é avaliado todas as ações executadas; se os objetivos estão sendo alcançados; caso surjam novos problemas, quais as alternativas para resolvê-los. Então, no decorrer da execução orçamentária, é realizado o acompanhamento e avaliação dos programas de trabalho e das ações desenvolvidas no município. Nesta etapa os programas e as ações são reformulados caso se julgue necessário para atender as necessidades da comunidade. Verifica-se o comportamento das receitas, analisando então se os valores previstos de receita serão atingidos, ultrapassados, ou até mesmo, se ficarão muito abaixo do previsto. Este acompanhamento é realizado com a finalidade de manter o equilíbrio entre receita e despesa.

8.6 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Anteriormente foram apresentadas as etapas é feito o planejamento orçamentário na cidade de São José da Lapa – MG. Agora serão apontados os resultados encontrados nesta pesquisa, os pontos positivos e negativos do planejamento e da execução orçamentária.

Na etapa do planejamento constatou-se que o chefe do poder executivo possui interesse em efetuar o planejamento orçamentário para o longo prazo, criando programas. Utiliza-se de políticas públicas visando o bem-estar da sociedade não somente no momento atual, mas também para o futuro. O planejamento no município segue todas as etapas necessárias e indicadas para este fim. Ocorre a identificação dos problemas existentes, elaboração de alternativas possíveis para a resolução dos problemas e a escolha das ações e programas que serão realizadas para solucionar os problemas e atender a sociedade de forma adequada.

Na etapa de elaboração constatou vários positivos, primeiramente que a previsão da receita é realizada por profissionais capacitados. Em seguida verificou-se que a elaboração é feita com reuniões individuais e por secretarias, o que facilita a elaboração de programas e ações de acordo com as

necessidades da sociedade. No processo de elaboração verificou-se que há a produção de documentos formais onde são descritas as ações e programas que farão parte do PL que será encaminhado, com a quantificação física e financeira das ações pretendidas. Como ponto negativo pode-se citar o fato de que, ao final das reuniões e produção dos relatórios de ações que farão parte do PL, percebe-se que o total das despesas fixadas superam os valores totais das receitas previstas. Na etapa da execução devido acontecer de forma individual, por secretarias, e o responsável pela pasta ser o coordenador da despesa, os trabalhos fluem com maior qualidade e rapidez.

As maiores alterações ocorrem nas obras previstas, que, na maioria dos casos, superam muito os valores previstos inicialmente, também acontece nas despesas de manutenção, mas nestes casos, em pouco valor. Como sugestão para evitar os problemas nas obras indica-se que um profissional da engenharia auxiliasse no estabelecimento da quantificação financeira, o que não ocorre no município. O controle e avaliação ocorre juntamente com o da execução, o chefe do poder executivo constata se houve alguma ação, ou acordo para ser realizado alterado, modificado ou melhorado.

9 CONCLUSÃO

A pesquisa realizada demonstrou as diversas etapas necessárias para a aplicação no orçamento público, com a necessidade de profissionais para execução do mesmo. A correta aplicação ocorre por parte da administração em desenvolver um planejamento orçamentário. O município pesquisado elabora todas as etapas do ciclo orçamentário identificando os pontos positivos e negativos no processo de elaboração do planejamento orçamentário do órgão público em questão. Contabilidade em órgãos públicos apresenta diferenças em relação à contabilidade realizada em empresas privadas. Apesar de ambas tratarem sobre as questões financeiras, orçamentárias e patrimoniais, seus objetivos são exatamente diferentes.

Ela descreve as metas financeiras e operacionais de sua organização, portanto, pode ser considerada um plano de ação que o ajuda a alocar recursos, avaliar desempenhos e formular planos. Sabe-se que o orçamento é uma peça fundamental para o setor público e é obrigatório conforme determina a Lei nº 4.320/64, a Lei Complementar nº 101/2000 e a Constituição Federal de 1988 que estabelece os objetos de planejamento.

Diante do trabalho apresentado, com o embasamento teórico e estudo da revisão bibliográfica, pode-se observar em Kohama (2013) que a contabilidade pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil, pois visa resguardar o patrimônio da entidade pública. A pesquisa realizada não teve o intuito de esgotar o tema em estudo, mas sim de estimular o conhecimento na área e, com isso, verificar a importância das informações contábeis no processo de tomada de decisão dos gestores públicos.

10 REFERÊNCIAS

- ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade aplicada ao setor público: Abordagem objetiva e didática**. São Paulo: Grupo GEN, 2021.
- BEZERRA FILHO, João Eudes. **Orçamento aplicado ao setor público: Abordagem simples e objetiva**. 2. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2014.
- BRASIL. Portaria nº 664, de 30 de novembro de 2010. **Aprova as Partes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos, IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências**. Disponível em: https://www.normaslegais.com.br/legislacao/portariastn664_2010.htm Acesso em 30 abril 2023.
- BRASIL. **Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm Acesso em: 27 abr 2023 às 17:30 hrs
- BRASIL. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. 8. Ed. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. Brasília/DF, 2019. Disponível em: https://www.cnm.org.br/cms/images/stories/Links/20122018_CPU_MCASP_8_e_d_publicacao_com_capa_2vs.pdf. Acesso em: 16 abril 2023.
- CFC. Normas brasileiras de contabilidade. **Contabilidade aplicada ao setor público**: NBCs T 16.1 a 16.11. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Publicacao_Setor_Publico.pdf. Acesso em: 16 abril 2023.
- CFC. NBC TSP – do Setor Público. Brasília: **Conselho Federal de Contabilidade**, 2021. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>. Acesso em: 16 abril 2023.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC T 16.1. **Conceituação, objeto e campo de aplicação**. Resolução CFC nº 1.128/2008. In.: Normas brasileiras de contabilidade – Contabilidade aplicada ao setor público. NBCs T 16.1 a 16.11. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Publicacao_Setor_Publico.pdf. Acesso em 30 abril 2023.

DESLAURIERS, Jean. **Pesquisa Qualitativa** – 4.ed. São Paulo: Editora Vozes, 2014.

GESTAO. Guia de Informação 5.ed. Disponível em: <https://www.conass.org.br/guiainformacao/a-gestao-financeira-e-o-ciclo-orcamentario/> Acesso : 27 abr 2023

GIACOMONI, J. **Orçamento público** – 15.ed. – São Paulo: Atlas, 2010.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 18. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2021.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: Teoria e prática**. 15. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2016.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: Teoria e prática**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003,

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: Teoria e prática**. 15. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2016.

LUNKES, R. J. **Manual de orçamento**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2007
PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade pública: Uma abordagem da administração financeira pública**. São Paulo: Grupo Gen-Atlas, 2019.

PREFEITURA São José da Lapa. Disponível em: <https://www.saojosedalapa.mg.gov.br/portal/servicos/38/secretarias-municipais/>
Acesso: 24 Mai 2023

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSASB / IFAC / CFC)**. 3. ed. São Paulos: Grupo GEN, 2013.

