

ANÁLISE DOS PERCENTUAIS DE CRÉDITOS ADICIONAIS NO ORÇAMENTO PÚBLICO MUNICIPAL: O CASO DO MUNICÍPIO DE LAGOA BONITA DO SUL

ANALYSIS OF PERCENTAGE OF RECEIVABLES IN ADDITIONAL PUBLIC MUNICIPAL BUDGET: THE CASE OF THE CITY OF LAGOA BONITA DO SUL

Marizete Pens¹

RESUMO

O planejamento governamental é fundamental para a administração eficiente e eficaz da máquina pública e é explicitado por três instrumentos: PPA, LDO e LOA. Na hipótese de ocorrerem situações imprevistas quando da elaboração das referidas leis ou durante a execução orçamentária, o poder executivo poderá apresentar créditos adicionais para alterar a programação. Baseado nisso, o presente trabalho buscou identificar os fatores que levaram ao não cumprimento da previsão orçamentária no município, por meio do seguinte objetivo: analisar o percentual de créditos adicionais abertos durante a execução orçamentária do município de Lagoa Bonita do Sul nos últimos cinco anos. Para a realização do estudo, foi adotada a pesquisa qualitativa com objetivos exploratórios mediante análise documental, onde foram analisados os orçamentos dos anos de 2007 a 2011. Os resultados apontam que o orçamento do município apresenta fragilidade na sua elaboração e execução, pois são vários os fatores que interferem, desde questões políticas, crise econômica, falhas na estimativa da receita e da fixação da despesa, o que acaba ocasionando a abertura de muitos créditos adicionais durante o exercício.

Palavras-chave: Planejamento Orçamentário Municipal. Lei Orçamentária Anual Municipal. Créditos Adicionais.

ABSTRACT

The government planning is fundamental to the efficient and effective administration of public administration and is explained by three instruments: PPA, LDO and LOA. In the event of unforeseen circumstances occur during the preparation of such laws or during budget execution, the executive branch may provide additional credits to change the programming. Based on this, the present study aimed to identify the factors that led to the failure of the budget forecast in the city, through the following objective: to analyze the percentage of additional credits opened during budget execution from Lagoa Bonita do Sul over the past five years. For the study, we adopted the qualitative research with exploratory objectives through documentary analysis, analyzing the budgets of the years 2007 to 2011. The results

¹ Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade de Santa Cruz do Sul – UNISC. Graduanda em Direito pela Universidade de Santa Cruz do Sul – UNISC. Contadora da Prefeitura Municipal de Lagoa Bonita do Sul. E-mail: marizetepens@hotmail.com.

indicate that the budget of the municipality shows weakness in its preparation and execution, as are several factors that interfere, since political issues, economic crisis, failures in estimating revenue and establishment of expenses, which ultimately leading to the opening of many additional credits during the year.

Keywords: Municipal Budget Planning. Annual Municipal Budget Law. Additional Credits.

1 INTRODUÇÃO

O planejamento governamental é indispensável para permitir a aplicação correta e responsável dos recursos públicos, pois é por meio dele que se impede que as ações governamentais sejam definidas no decorrer da execução do orçamento, garantindo assim, que as ações sejam realizadas dentro da capacidade financeira do município, preservando a manutenção e conservação do patrimônio público.

Dessa forma, a correta execução orçamentária é o ponto de partida da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e é explicitada por três instrumentos: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA), que já existiam, tendo sido agora apenas aprimorados.

Ao observar a execução orçamentária do município de Lagoa Bonita do Sul nos últimos cinco anos, percebeu-se que o percentual de créditos suplementares aprovados inicialmente na Lei Orçamentária Anual não estava sendo o suficiente para as necessidades do município e o mesmo necessitava recorrer ao poder legislativo municipal durante o exercício financeiro pedindo autorização para a abertura de mais créditos adicionais, além dos previstos inicialmente.

Para que o alto percentual de créditos adicionais seja evitado, a presente pesquisa tem como problemática a seguinte questão: Quais fatores levam ao não cumprimento da previsão orçamentária?

Nesse sentido, o presente trabalho limita-se ao estudo do percentual de créditos adicionais durante o exercício financeiro visando o cumprimento da execução orçamentária prevista inicialmente.

O objetivo geral que orienta o presente trabalho é: analisar os motivos que levam ao alto percentual de créditos adicionais abertos durante a execução orçamentária do município de Lagoa Bonita do Sul nos últimos cinco anos.

Os objetivos específicos são: calcular o percentual de créditos adicionais nos últimos cinco anos; comparar a receita prevista com a receita arrecadada nos últimos cinco anos;

comparar o percentual de créditos adicionais suplementares autorizados inicialmente na LOA com o total dos créditos autorizados e realizados ao longo do exercício nos últimos cinco anos; verificar os procedimentos que antecedem a elaboração do orçamento.

A seguir é apresentado o referencial teórico baseado em conceitos de vários autores sobre os instrumentos que explicitam o planejamento da administração pública, seguido das etapas do processo orçamentário e dos créditos adicionais. Na seqüência é apresentada a metodologia usada para o desenvolvimento da pesquisa, após a análise dos dados, e por fim, a conclusão.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico é fundamentado em uma ampla pesquisa bibliográfica, no qual aborda-se inicialmente o planejamento, seguido dos instrumentos que o explicitam na administração pública, plano plurianual, lei de diretrizes orçamentária e lei orçamentária anual. Após, são abordados os princípios e as etapas do processo orçamentário, finalizando com os créditos adicionais.

2.1 Planejamento

O planejamento tem como objetivo corrigir distorções administrativas, alterar condições indesejáveis para a coletividade, remover empecilhos institucionais e assegurar a viabilização de objetivos e metas que se pretendem alcançar. O planejamento é uma das funções da administração, sendo indispensável ao administrador público responsável (AGUIAR, 2006).

A Lei de Responsabilidade Fiscal veio aprimorar o acompanhamento da execução orçamentária, implantando a reforma do processo de planejamento orçamentário. A integração do planejamento com o orçamento permite visualizar o que o governo faz na medida em que vincula as ações e dotações orçamentárias aos objetivos governamentais (AGUIAR, 2006).

Um dos objetivos principais da LRF é a ação planejada e transparente no setor público, onde se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, desse modo,

a nova legislação sobre finanças públicas enfoca o planejamento como peça fundamental para o sucesso de uma administração municipal. No entanto alguns administradores entendem que as peças orçamentárias são apenas documentos formais, não valorizam a sua elaboração nem mesmo tomam conhecimento da sua importância e da dimensão do planejamento governamental (BOTELHO, 2009, p. 232).

Nesse sentido, “planejar é essencial, é o ponto de partida para a administração eficiente e eficaz da máquina pública, pois a qualidade do mesmo ditará os rumos para a boa ou má gestão, refletindo diretamente no bem estar da população” (ANDRADE et. al., 2008, p.1).

A Constituição Federal em seu artigo 165 estabeleceu três instrumentos de planejamento da administração pública, ou seja, o Plano Plurianual que expressa o planejamento de médio prazo, a Lei de Diretrizes Orçamentárias que define as metas e as prioridades de um exercício e a Lei de Orçamento Anual que é o instrumento através do qual se viabilizam as ações governamentais (BOTELHO, 2009).

2.1.1 Plano Plurianual (PPA)

O Plano Plurianual é um programa de trabalho elaborado pelo executivo para ser executado no período correspondente a um mandato político, a ser contado a partir do exercício financeiro seguinte ao de sua posse, atingindo o primeiro exercício financeiro do próximo mandato (ANDRADE, 2007).

O PPA é o instrumento que expressa o planejamento do governo, tendo como objetivo principal conduzir os gastos públicos, durante a sua vigência, de maneira racional, de modo a possibilitar a manutenção do patrimônio público e a realização de novos investimentos (ROSA, 2011).

Desse modo, o PPA deverá estabelecer as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital, despesas decorrentes das despesas de capital e despesas relativas aos programas de duração continuada (ROSA, 2011).

Como regra geral, no PPA todas as ações deverão estar nele contidas, com algumas exceções: “o Plano Plurianual poderá ser revisto ou alterado, com exclusão ou alteração de programas constantes da lei que o instituiu, ou a inclusão de novo programa, mediante proposta do Poder Executivo” (ROSA, 2011, p. 30).

2.1.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

A LDO “deverá conter as metas e prioridades da administração pública para o exercício financeiro subsequente, orientar a elaboração da LOA, dispor sobre as alterações na legislação tributária e estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento” (ANDRADE et. al., 2008, p.71).

Serão definidas na LDO, as diretrizes que orientarão a administração na elaboração da proposta orçamentária e na execução, sendo selecionadas dentre as diversas ações governamentais constantes no PPA aquelas que serão prioritárias durante a elaboração da LOA e da sua execução, compatibilizando-as com os recursos públicos arrecadados, proporcionando assim condições para que as demandas específicas da sociedade sejam priorizadas e realizadas.

A Lei de Diretrizes Orçamentária transcende a estimativa da receita e a fixação da despesa, que são objetivos precípuos da LOA, tendo como principal finalidade o planejamento e o acompanhamento das finanças públicas, de modo a garantir o equilíbrio das contas públicas (ANDRADE et. al., 2008).

2.1.3 Lei Orçamentária Anual (LOA)

A proposta orçamentária “é um documento que apresenta em termos monetários as receitas e as despesas públicas que o governo pretende realizar no período de um exercício financeiro, devendo ser elaborada pelo poder executivo e aprovada pelo poder legislativo” (ANDRADE et. al., 2008, p. 144).

A LOA é revestida por atos formais, prevendo as receitas e fixando as despesas que serão realizadas no próximo ano. É uma lei autorizativa e não impositiva, pois o gestor de cada orçamento tem a faculdade de realizar ou não as despesas nela contidas (ROSA, 2011).

O orçamento deve ter o conteúdo e a forma de programação. Isto ocorre da própria natureza do orçamento, que é a expressão dos programas de cada um dos órgãos do setor público. Programar é selecionar objetivos que se procuram alcançar, assim como determinar as ações que permitam atingir tais fins e calcular e consignar os recursos humanos, materiais e financeiros, para a efetivação dessas ações (KOHAMA, 2012).

Para que o orçamento seja a expressão fiel do programa de governo, como também um elemento para a solução dos problemas da 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, é indispensável que obedeça a determinados princípios, entre os quais, Kohama (2012) destaca: programação, unidade, universalidade, anualidade, exclusividade, clareza e equilíbrio:

a) programação: o orçamento deve ter o conteúdo e a forma de programação. Isto ocorre da própria natureza do orçamento, que é expressão dos programas de cada um dos órgãos do setor público. Programar é selecionar objetivos que se procuram alcançar, assim como determinar as ações que permitam atingir tais fins e calcular e consignar os recursos humanos, materiais e financeiros, para a efetivação dessas ações;

b) unidade: o orçamento de todos os órgãos autônomos que constituem o setor público deve-se fundamentar em uma única política orçamentária estruturada uniformemente e que se ajuste a um método único. O orçamento deve ser único, ou seja, cada esfera de governo deve possuir apenas um orçamento, tendo como fundamentação uma única política orçamentária e uma estrutura uniforme;

c) universalidade: o orçamento deve conter todas as receitas e todas as despesas. Deverão ser incluídos no orçamento todos os aspectos do programa de cada órgão, principalmente aqueles que envolvam qualquer transação financeira e econômica. O documento orçamentário integrado deve conter todos os aspectos dos elementos programáveis que o constituem;

d) anualidade: utiliza-se o critério de um ano para o período orçamentário, por apresentar a vantagem de ser o adotado pela maioria das empresas particulares. O período de um ano para o orçamento é o que melhor atende a concretização dos objetivos sociais e econômicos;

e) exclusividade: a lei orçamentária não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e a fixação da despesa, cujo objetivo é evitar que os projetos de natureza orçamentária sirvam de meios para a tramitação de matérias diversas, a serem aprovadas de forma mais rápida. No entanto, não se inclui na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e a contratação de operação de crédito por antecipação de receita;

f) clareza: o orçamento deve ser expresso de forma clara, ordenada e completa. A clareza tem grande importância para tornar o orçamento um instrumento eficiente de governo e administração. O poder de comunicação do documento terá influência em sua melhor e mais ampla utilização e sua difusão será tanto mais abrangente quanto maior for a clareza que refletir;

g) equilíbrio: o montante da despesa autorizada em cada exercício financeiro não poderá ser superior ao total das receitas estimadas para o mesmo período. Procura-se consolidar uma política econômico-financeira que produza a igualdade entre valores da receita e despesa, evitando déficits que causam endividamento.

Dessa forma, para a elaboração da lei orçamentária deverão ser observados os princípios anteriormente comentados, que constituem linhas norteadoras de ação a serem observadas, além das etapas do processo orçamentário que devem ser seguidas.

2.2 Etapas do processo orçamentário

O Estado produz essencialmente bens e serviços para a satisfação direta das necessidades da comunidade, não atendidas pela atividade privada, orientando suas ações no sentido de buscar determinadas consequências que modifique positivamente as condições de vida da população, através de um processo acelerado e permanente, com o menor custo econômico possível (KOHAMA, 2012).

Isto requer métodos científicos de investigação e técnicas adequadas que possibilitem, racionalmente, a utilização de uma ação concreta. O orçamento anual, não pode ser concebido ou executado isoladamente do período imediatamente anterior e do posterior, pois sofre influências daquele que o precede, assim como constitui base informativa para os próximos exercícios (KOHAMA, 2012).

O processo orçamentário compreende um conjunto de tarefas complexas, por esse motivo, há a necessidade da compreensão das etapas desse processo, que são: a elaboração, o estudo e aprovação, a execução e a avaliação.

a) elaboração: a elaboração do orçamento, de conformidade com o disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias, compreende a fixação de objetivos concretos para o período considerado, bem como o cálculo dos recursos humanos, materiais e financeiros, necessários a sua materialização e concretização.

Nessa etapa deve-se providenciar a formalização de um documento onde fique demonstrada a fixação dos níveis das atividades governamentais, através da formulação dos programas de trabalho das unidades administrativas que constituirá a proposta orçamentária.

As propostas das unidades administrativas serão acompanhadas das tabelas explicativas da despesa realizada no exercício anterior, da despesa fixada para o exercício em que se elabora a proposta e a despesa prevista para o exercício a que se refere a proposta, e da justificativa pormenorizada de cada dotação solicitada, com a indicação dos atos de aprovação

de projetos e orçamentos de obras públicas, para cujo início ou prosseguimento ela se destina (KOHAMA, 2012). Os estudos técnicos e as estimativas das receitas são elementos essenciais para a consecução dos objetivos orçamentários e financeiros. Assim, para a adequada previsão da receita orçamentária, é fundamental a aplicação da metodologia de projeção das receitas, que constitui base para a fixação das despesas, assim como para a execução do orçamento e para a determinação das necessidades de financiamento (ROSA, 2011).

Nesse sentido, as previsões da receita deverão observar as normas técnicas e legais, considerar os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e:

caberá aos órgãos de contabilidade ou de arrecadação organizar demonstrações mensais da receita arrecadada, segundo as rubricas, para servirem de base à estimativa da receita, na proposta orçamentária. Quando houver órgão central de orçamento, estas demonstrações lhe serão remetidas mensalmente. A estimativa da receita terá por base as demonstrações mencionadas, da arrecadação dos três últimos exercícios pelo menos, bem como as circunstâncias de ordem conjuntural e outras que possam afetar a produtividade de cada fonte da receita (KOHAMA, 2012, p. 50).

A metodologia a ser utilizada deverá estar de acordo com a espécie de receita que se quer projetar, devendo ser aplicado o modelo matemático mais adequado de acordo com a base histórica de arrecadação. A aplicação do modelo correto é fundamental, uma vez que as dotações orçamentárias alocadas para as despesas são fixadas no projeto de lei orçamentária em função da previsão das receitas orçamentárias. Se as receitas forem superestimadas, estimadas adequadamente ou subestimadas, as despesas também serão (ROSA, 2011).

No caso da receita ter sido superestimada e durante a execução do orçamento a realização da receita for inferior a previsão, as despesas não poderão ser executadas na sua totalidade, sendo necessário o contingenciamento de dotações com a consequente limitação de empenhos. Se a receita for estimada adequadamente e se durante a execução do orçamento a realização da receita for igual a sua previsão, as despesas poderão ser executadas na sua totalidade (ROSA, 2011).

Já, se a receita tiver sido subestimada e se durante a execução do orçamento a realização da receita for superior a previsão, as despesas poderão ser executadas em sua totalidade e o excesso de arrecadação enseja o atendimento de eventual solicitação de crédito adicional no mesmo exercício. No caso dos recursos arrecadados em excesso não tenham sido utilizados no exercício anterior, poderá ser objeto de solicitação de crédito adicional, por superávit financeiro no exercício seguinte (ROSA, 2011).

As propostas orçamentárias serão revistas e coordenadas na proposta geral, considerando a receita estimada e as novas circunstâncias. O poder executivo deverá encaminhar o projeto de lei orçamentária ao poder legislativo dentro do prazo estabelecido na Lei Orgânica, que será composta: pela mensagem, projeto de lei, tabelas explicativas e especificação dos programas, assim como, a descrição sucinta das principais finalidades de cada unidade administrativa (KOHAMA, 2012).

b) estudo e aprovação: Esta fase é de competência do poder legislativo, e o seu significado está configurado na necessidade de que o povo, através de seus representantes, intervenha na decisão de suas próprias aspirações, bem como na maneira de alcançá-las. O poder executivo deverá enviar o projeto de lei orçamentária ao poder legislativo dentro do prazo estabelecido, mas até o encerramento da sessão legislativa o poder legislativo terá que devolver para sanção.

As emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem somente poderão ser aprovados caso: sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias; indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa, excluídas as que incidam sobre dotação para pessoal e seus encargos, serviço da dívida; que sejam relacionadas com a correção de erros e omissões; ou com os dispositivos do texto do projeto de lei (KOHAMA, 2012).

c) execução: A execução do orçamento constitui a concretização anual dos objetivos e metas determinadas para o setor público e implica a mobilização de recursos humanos, materiais e financeiros. A etapa da execução deve fundamentar-se na programação para alcançar a máxima racionalidade possível na solução de problemas que decorrem da impossibilidade de se fazer uma previsão exata sobre detalhes ligados a execução das modificações produzidas nas condições vigentes a época da elaboração do orçamento (KOHAMA, 2012).

Após a promulgação da lei do orçamento e com base nos limites nela fixados, o poder executivo aprovará um quadro de cotas da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar com o objetivo de assegurar as unidades orçamentárias, em tempo útil, a soma de recursos necessários e suficientes a melhor execução do seu programa anual de trabalho e manter durante o exercício o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, para reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria.

As cotas de despesa têm o propósito de fixar as autorizações máximas em um subperíodo orçamentário para que as unidades executoras possam empenhar ou realizar

pagamentos. Constituem um instrumento de regulação para condicionar os recursos financeiros as reais necessidades dos programas de trabalho (KOHAMA, 2012).

d) avaliação: A avaliação refere-se à organização, aos critérios e trabalhos destinados a julgar o nível dos objetivos fixados no orçamento e as modificações nele ocorridas durante a execução, a eficiência com que se realizam as ações empregadas para tais fins e o grau de racionalidade na utilização dos recursos correspondentes.

A avaliação deve ser ativa, deve desempenhar um papel importante como orientadora da execução e fixar em bases consistentes as futuras programações, por isso esta fase é simultânea a execução, e a informação que fornece deve estar disponível, quando dela se necessitar. De posse dos dados coletados, o grupo de avaliação orçamentária deve elaborar tabelas, calcular indicadores e apresentar informes periódicos para uso e tomada de decisões dos dirigentes das unidades executoras.

O poder executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, o relatório resumido da execução orçamentária. Se verificado ao final do 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 subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados na lei de diretrizes orçamentárias (KOHAMA, 2012).

Durante o exercício, o poder executivo pode intervir na programação inicialmente fixada em decorrência de fatos supervenientes, mediante alterações orçamentárias. A lei orçamentária anual já autoriza a abertura de créditos suplementares, até certo montante, nos limites por ela estabelecidos, mas caso não seja o suficiente, pode ser solicitado ao poder legislativo a abertura de mais créditos adicionais.

2.3 Créditos Adicionais

Na hipótese de ocorrerem situações imprevistas quando da elaboração ou, entretanto, surgidos durante a execução do orçamento ou ainda, para permitir a realização de novas despesas, inclusive as decorrentes de fatos imprevisíveis ou urgentes, o Poder Executivo pode apresentar créditos adicionais para alterar a programação constante da lei orçamentária anual vigente, a ela incorporando-se (ROSA, 2011).

São valores que se adicionam ou acrescem ao orçamento, quer como reforço de dotações existentes, quer como dotações destinadas a cobertura de encargos provenientes da

criação de novos serviços ou para atender a despesas imprevisíveis e urgentes. Podem ainda ser definidos também como autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na lei do orçamento (KOHAMA, 2012).

Os créditos adicionais podem ocorrer de duas formas: crédito orçamentário que foi previsto no orçamento, mas a dotação que lhe foi consignada é insuficiente para atender as despesas; ou o crédito orçamentário que não foi previsto para atendimento de certas despesas. Os créditos adicionais classificam-se em: créditos suplementares, créditos especiais e créditos extraordinários (ROSA, 2011).

a) Créditos suplementares: destinam-se ao reforço de dotações orçamentárias que, por algum motivo, tornaram-se insuficientes, acrescem-se aos valores das dotações constantes na lei do orçamento. Os créditos suplementares necessitam de autorização legislativa que os fixe, determine o limite de valor de que devem ser acrescidos, aumentados, enfim, suplementados aos valores já constantes do orçamento.

Essa autorização pode ser dada através de lei especialmente concedida para tal, mas também pode estar inserida na própria lei do orçamento até determinada importância. As autorizações de créditos suplementares têm vigência restrita ao exercício financeiro em que foram concedidos. Uma vez autorizados, os créditos suplementares são abertos por decreto do poder executivo (KOHAMA, 2012).

b) Créditos especiais: São os destinados a despesas para quais não haja dotação orçamentária específica. São autorizados para cobertura de despesas eventuais ou essenciais e por isso não são consideradas na lei do orçamento. Essas autorizações, que são concedidas pelo poder legislativo, podem ser utilizadas para a cobertura de despesas eventuais ou especiais, que o poder executivo para bem executar suas funções às vezes cria novo serviço.

Para a criação desse novo serviço, haverá a necessidade de uma programação de gastos, através de programas, projetos e atividades, e a eles serem consignadas dotações adequadas. Para isso, o poder executivo deve enviar um projeto de lei solicitando autorização para abertura de crédito especial ao poder legislativo que analisa, e concede ou não, a autorização solicitada.

No exercício seguinte, devem ser tomadas as providências para que, caso o serviço se prolongue, sejam alocadas as dotações necessárias na lei orçamentária, ressalvados os casos em que os saldos ainda possam ser utilizados, pois a medida que melhora o processo de planejamento e que seus resultados são expressos em programas no orçamento, os créditos adicionais seguramente terão caráter de exceção.

Os créditos especiais, da mesma forma que os suplementares, também necessitam de autorização legislativa que os fixe e determinem os limites de valor da despesa. Desse modo, a autorização dá-se normalmente através de lei especial específica para cada caso. Uma vez autorizados, os créditos especiais são abertos por decreto do poder executivo.

Os créditos especiais autorizados até o dia 31 de agosto terão vigência no exercício financeiro em que forem autorizados. Já, os créditos que forem autorizados nos últimos quatro meses do exercício financeiro, poderão ser reabertos nos limites de seus saldos existentes e serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente (KOHAMA, 2012).

A abertura de créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer a despesa, consideram-se recursos, desde que não comprometidos: o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior; os provenientes de excesso de arrecadação; os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em Lei; o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao poder executivo realizá-las (KOHAMA, 2012).

c) Créditos extraordinários: são os destinados a atender despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, caracterizando-se pela imprevisibilidade e urgência da despesa, ou seja, são despesas que decorrem de fatos que não permitem um planejamento prévio e necessitam de um atendimento rápido e urgente.

Os créditos extraordinários não necessitam de autorização legislativa antes de sua abertura, o que será feito posterior. Primeiramente são abertos por decreto do poder executivo que deles dará imediato conhecimento ao poder legislativo. Sua vigência obedece aos mesmos requisitos dos créditos especiais (KOHAMA, 2012).

3 METODOLOGIA

A pesquisa é um procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas ao problema proposto. Para o desenvolvimento da pesquisa é necessário o uso de métodos, processos e técnicas. Desse modo, a metodologia é definida como o estudo e a avaliação de diversos métodos, com o propósito de identificar possibilidades e limitações de sua aplicação no processo de pesquisa científica (DIEHL; TATIM, 2004).

Portanto, a metodologia permite a escolha da melhor maneira de abordar determinado problema, é o caminho que o pesquisador percorre em busca da compreensão da realidade, do fato, do fenômeno, ou seja, é o conjunto de abordagem do problema que envolve o objetivo da pesquisa, o propósito da pesquisa e o procedimento técnico.

Segundo o método e a forma de abordar o problema, a pesquisa é definida como qualitativa, pois os dados dos balancetes e dos relatórios contábeis foram extraídos diretamente da contabilidade do município e a análise dos mesmos foi desenvolvida no decorrer do processo de levantamento dos dados (DIEHL; TATIM, 2004).

Desse modo, a pesquisa qualitativa pode ser definida como a que se fundamenta principalmente em análises qualitativas, caracterizando-se em princípio, pela não utilização de instrumentos estatísticos na análise dos dados, pois a mesma tem por base conhecimentos teóricos empíricos que permitem atribuir-lhe cientificidade (ZANELLA, 2009).

Quanto aos objetivos propostos, a escolha do tipo de pesquisa adotada foi a exploratória, pois tem como finalidade explorar os fatores que levam o município ao não cumprimento da previsão orçamentária, com vistas a torná-los mais explícitos, ampliando o conhecimento a respeito do problema (GIL, 2010).

De acordo com o propósito a presente pesquisa será aplicada, pois se além a problemas específicos do município de Lagoa Bonita do Sul, por isso dificilmente a pesquisa será utilizada em outros municípios (DIEHL; TATIM, 2004).

Nesse sentido, a pesquisa aplicada tem como motivação básica a solução de problemas concretos, práticos e operacionais, ela pode contribuir teoricamente com novos fatos para o planejamento de novas pesquisas ou mesmo para a compreensão teórica de certos setores do conhecimento (ZANELLA, 2009).

O procedimento técnico utilizado foi a pesquisa documental, pois o estudo foi desenvolvido a partir de dados já existentes e análise de balancetes e relatórios extraídos da contabilidade (DIEHL; TATIM, 2004).

A característica da pesquisa documental é que a fonte da coleta de dados está restrita a documentos, constituindo o que se denomina de fontes primárias. Estas podem ser feitas no momento, ou depois, em que o fato ou fenômeno ocorre (MARCONI; LAKATOS, 2010).

Apesar de o procedimento técnico utilizado ter sido a pesquisa documental, o presente estudo também é um estudo de caso, pois envolve uma situação específica, onde se estuda um único caso, ou seja, o orçamento público do município de Lagoa Bonita do Sul. O estudo de caso caracteriza-se pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento (DIEHL; TATIM, 2004).

4 ANÁLISE DOS DADOS

Para a realização da análise dos dados primeiramente foi buscado o histórico do município, após foi efetuado o cálculo do percentual de créditos adicionais, seguido da comparação da receita prevista com a receita arrecadada, comparação do percentual de créditos adicionais suplementares autorizados inicialmente na LOA com o total dos créditos autorizados e realizados ao longo do exercício e, por fim, a verificação dos procedimentos que antecedem a elaboração do orçamento, que serviram para a análise dos dados.

Lagoa Bonita do Sul emancipou-se do município de Sobradinho em 16/04/1996, mas sua primeira administração instalou-se em 01/01/2001. O município localiza-se na Região do Vale do Rio Pardo, a 242 km de Porto Alegre e a 596 metros acima do nível do mar. Sua população, estimada em 2011, é de 2.678 habitantes e seu PIB é de R\$ 40.240.000,00.

O município é essencialmente agrícola, sua economia origina-se principalmente da produção do tabaco, além de produzir também, porém em menor escala, milho, feijão, etc. O município não possui acesso asfáltico, o que dificulta muito o seu desenvolvimento, além de prejudicar a vinda de novos empreendimentos.

a) Cálculo do percentual de créditos adicionais nos últimos cinco anos

Para desenvolver o cálculo do percentual de créditos adicionais nos últimos cinco anos, foi necessário realizar o levantamento dos balanços orçamentários dos anos de 2007 a 2011.

Quando da aprovação da LOA, pela Câmara Municipal de Vereadores, além da dotação orçamentária inicial baseada na previsão das receitas para o exercício, também é aprovado um limite de percentual de créditos adicionais suplementares que o executivo pode utilizar durante o exercício financeiro, caso necessite.

Desse modo, o Quadro 01 demonstra a dotação orçamentária inicial e o valor dos créditos adicionais que foram acrescidos ao orçamento municipal ao longo do exercício.

Exercício	Dotação orçamentária inicial	Valores dos créditos adicionais	Percentuais de créditos adicionais
2007	4.554.000,00	1.169.910,71	25,69%
2008	4.970.000,00	2.487.780,67	50,05%
2009	6.860.000,00	784.653,98	11,44%
2010	6.120.000,00	1.602.656,91	26,19%
2011	7.900.000,00	1.298.293,15	16,43%

Quadro 01 – Percentual de créditos adicionais

Fonte: Departamento de contabilidade do município

Pode-se verificar no Quadro 01 o percentual de suplementação efetuada através de créditos adicionais, que podem ser: especiais, ou seja, aprovados em leis separadas durante o exercício, ou suplementares, que são aprovados juntamente com a LOA, até certo limite.

O exercício de 2008 foi o que mais teve créditos adicionais, que comparado com a dotação orçamentária inicial chega ao percentual de 50,05%. Já no ano seguinte, 2009, os créditos adicionais foram bem menores, que comparados com a dotação inicial chegam ao percentual de 11,44%.

b) Comparação da receita prevista com a arrecadada e comparação do percentual de créditos adicionais suplementares autorizados inicialmente na LOA com o total dos créditos adicionais autorizados e realizados ao longo do exercício, nos últimos cinco anos

Para comparar a receita prevista inicialmente na LOA com a receita arrecadada, foi necessário levantar os dados contidos no balancete da receita entre os anos de 2007 a 2011. Comparando a previsão inicial da receita com a receita efetivamente arrecadada, chegou-se a uma diferença em valores e em percentuais.

Após, foi buscado os percentuais de créditos adicionais suplementares autorizados até determinado limite quando da aprovação da LOA e foi levantado o total dos créditos adicionais efetivamente realizados ao longo do exercício, incluindo além dos suplementares, os especiais aprovados em leis separadas, conforme é demonstrado no Quadro 02.

Exercício	Previsão da receita	Receita arrecadada	Diferença em R\$	Diferença em %	PCA LOA	PCA realizados
2007	5.159.679,00	5.952.860,95	793.181,95	15,37%	25%	25,69%
2008	5.834.733,00	6.955.675,49	1.120.942,49	19,21%	25%	50,05%
2009	6.860.000,00	5.717.174,51	(1.142.825,49)	(16,66%)	25%	11,44%
2010	6.120.000,00	6.791.625,72	671.625,72	10,97%	3%	26,19%
2011	7.900.000,00	7.504.535,50	(395.464,50)	(5,00%)	3%	16,43%

Quadro 02 – Comparação da receita e dos percentuais de créditos adicionais

Fonte: Departamento de contabilidade do município

Ao observar o Quadro 02, nota-se que 16,66% da receita prevista inicialmente no exercício de 2009 não se concretizou, devido à crise econômica de 2008 que refletiu na queda das transferências do FPM, oriundas da união, e do ICMS, originárias do estado.

No mesmo ano, foi aprovado pela Câmara de Vereadores juntamente com a LOA o percentual de 25% de créditos suplementares que o executivo poderia utilizar durante o exercício, caso fosse necessário, mas foi utilizado o percentual de 11,44%, o que ficou abaixo do percentual previsto inicialmente.

No exercício de 2008, o percentual de créditos suplementares aprovados inicialmente, quando da aprovação da LOA, foi de 25%, mas não foi o suficiente e foi necessário o poder

executivo recorrer ao poder legislativo durante o exercício pedindo autorização para a abertura de mais créditos adicionais suplementares e especiais, totalizando o percentual de 50,05%, ou seja, os 25% autorizados inicialmente, mais os 25,05% autorizados ao longo do exercício. Isso se deve, ao aumento na receita prevista inicialmente no percentual de 19,21%, além do aumento das despesas por tratar-se de ano eleitoral.

O comparativo do percentual de créditos adicionais autorizados inicialmente na LOA com o percentual de créditos adicionais aprovados e efetivamente realizados ao longo do exercício, pode ser melhor visualizados no Gráfico 01.

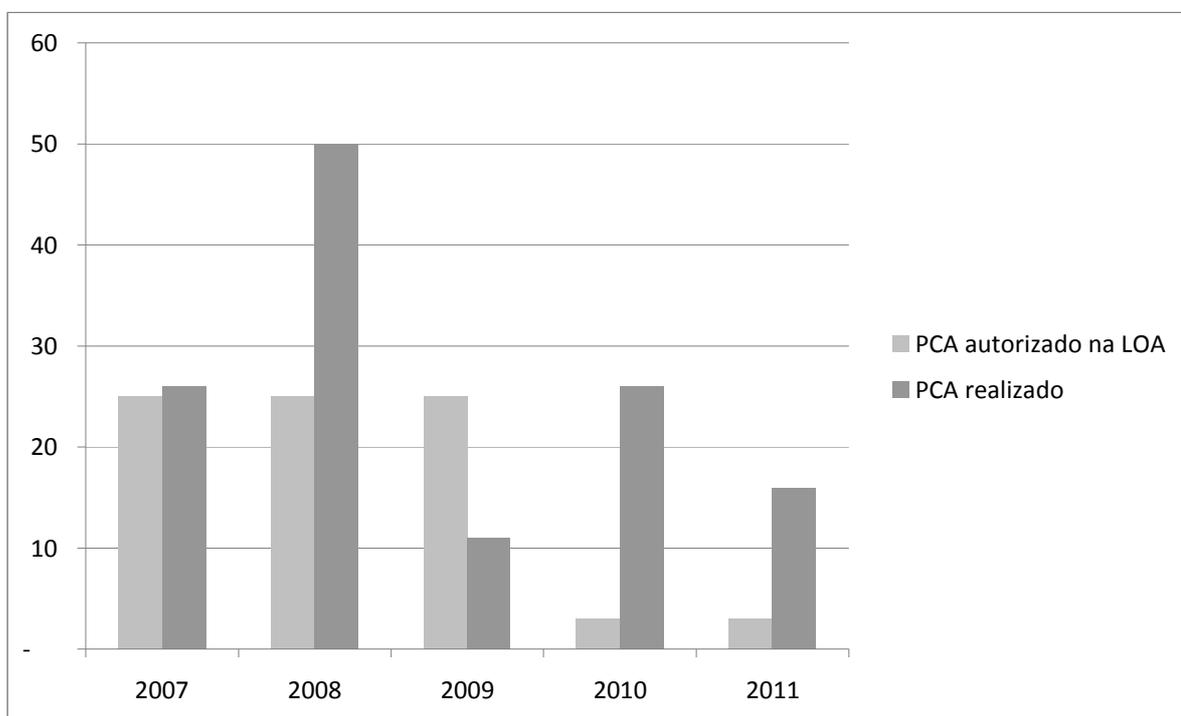


Gráfico 01 – Comparação dos PCA

Fonte: Departamento de contabilidade do município

Nota-se no Gráfico 01 a diferença entre os créditos adicionais autorizados inicialmente, quando da aprovação da LOA, e os créditos adicionais realizados ao longo do exercício, ou seja, o somatório do percentual aprovado inicialmente e os créditos adicionais aprovados ao longo do exercício. A diferença fica mais evidente nos anos de 2008 e 2010.

c) Verificação dos procedimentos que antecederam a elaboração da Lei Orçamentária Anual

Nos anos de 2007 e 2008 a Lei Orçamentária Anual foi elaborada por Técnica Contábil contratada através de contrato emergencial. Já nos anos de 2009, 2010 e 2011 a LOA

foi elaborada por Técnico Contábil terceirizado através de escritório de contabilidade com sede no município de Sobradinho.

Em nenhum dos orçamentos estudados, foi possível aprofundar a análise da estimativa da receita, pois não foi encontrado o cálculo detalhado apresentando as premissas utilizadas quando da elaboração da LOA. Também não houve, em nenhum dos anos analisados, a aprovação de projetos e orçamentos de obras públicas, mas mesmo assim, as obras constaram por valores estimados no orçamento.

No entanto, no ano de 2008, por se tratar de ano eleitoral, foram realizados vários convênios com a união e com o estado a fim de obter recursos, assim como a obtenção de emendas parlamentares de deputados estaduais e federais visando o aumento dos recursos para o município. Também nesse ano, houve grande aumento nas despesas com a manutenção dos serviços públicos.

Já no exercício de 2009 houve o reflexo da crise econômica de 2008, o que diminuiu as transferências do FPM, oriundas da união, e do ICMS, originárias do estado, e por conseqüência houve uma queda na arrecadação do município.

Nos anos de 2007, 2008 e 2009 a Câmara Municipal de Vereadores era composta, na maioria, por vereadores da situação, o que não aconteceu nos anos de 2010 e 2011, onde a maioria eram vereadores da oposição.

5 CONCLUSÃO

O planejamento governamental é de grande importância para permitir a aplicação correta e responsável dos recursos públicos, garantindo que as ações sejam realizadas dentro da capacidade financeira do município. O planejamento é explicitado por três instrumentos: Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual.

É na LOA que são apresentados em termos monetários as receitas e as despesas que o governo pretende realizar no período de um exercício financeiro. No entanto, no caso de ocorrerem situações imprevistas quando da elaboração ou entraves surgidos durante a execução do orçamento, o poder executivo pode apresentar créditos adicionais para alterar a sua programação.

Os créditos adicionais podem ser autorizados na própria lei do orçamento até certo limite, mas caso não seja o suficiente, o poder executivo pode recorrer ao poder legislativo,

durante o exercício financeiro solicitando autorização para a abertura de mais créditos adicionais, acrescendo-se ao orçamento existente.

Dessa forma, o presente estudo possibilitou analisar quais fatores levaram o município ao não cumprimento da previsão orçamentária inicial entre os anos de 2007 a 2011. Baseado nessa problemática foi necessário analisar o percentual de créditos adicionais abertos durante a execução orçamentária do município, onde foi calculado o percentual de créditos adicionais, foi comparada a receita prevista com a arrecadada, bem como, a comparação do percentual de créditos adicionais suplementares autorizados inicialmente na LOA com o total dos créditos adicionais autorizados e realizados ao longo do exercício, e também, foi verificado os procedimentos que antecederam a elaboração dos orçamentos.

Os resultados analisados mostram que a receita prevista no exercício de 2009 não se concretizou na sua totalidade, devido o reflexo da crise econômica de 2008, o que diminuiu as transferências do FPM e do ICMS ocasionando a queda da arrecadação e por esse motivo houve poucos créditos adicionais na LOA.

No ano de 2008, a receita realizada superou a receita prevista inicialmente, o que ocasionou um superávit no percentual de 19,21%, pois foram obtidos muitos recursos do estado e da união, por tratar-se de ano eleitoral e também por esse motivo, as despesas com manutenção dos serviços aumentaram muito. Desse modo, o percentual de créditos suplementares aprovados inicialmente, quando da aprovação da LOA, foi de 25%, mas não foi o suficiente e foi necessário o poder executivo recorrer ao poder legislativo durante o exercício pedindo autorização para a abertura de mais créditos adicionais suplementares e especiais, totalizando o percentual de 50,05%, ou seja, os 25% autorizados inicialmente, mais os 25,05% autorizados ao longo do exercício.

Nos anos de 2010 e 2011 a Câmara de Vereadores era composta, na maioria, por vereadores da oposição, por esse motivo o percentual de 25% de créditos adicionais previstos na LOA não foi aprovado pelos vereadores, mas sim, o percentual de 3%, o que não foi o suficiente, e o poder executivo precisou recorrer ao poder legislativo durante o exercício pedindo autorização para a abertura de mais créditos adicionais suplementares e especiais, totalizando um percentual de 26,18% no ano de 2010 e 16,43% no ano de 2011.

Tendo em vista o que foi apresentado, pode-se concluir que o orçamento do município apresenta fragilidade na sua elaboração e execução, pois são vários os fatores que interferem na elaboração e execução orçamentária desde questões políticas, crise econômica, falhas na estimativa da receita e da fixação da despesa o que acaba ocasionando a abertura de muitos créditos adicionais durante o exercício e que muitas vezes não tem como ser evitado.

6 REFERÊNCIAS

AGUIAR, Afonso G. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

ANDRADE, Nilton A. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ANDRADE, N. A. et. al. **Planejamento Governamental para Municípios**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BOTELHO, Milton M. **Manual Prático de Controle Interno na Administração Pública Municipal**. 2 ed. Curitiba: Juruá, 2008.

DIEHL, A. A.; TATIM, D. C. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

GIL, Antônio C. **Como elaborar Projetos de Pesquisa**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. F. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ROSA, Maria B. **Contabilidade do Setor Público**. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, M. M.; AMORIM, F. A.; SILVA, V. L. **Lei de Responsabilidade Fiscal para os Municípios**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ZANELLA, Liane C. H. **Metodologia de estudo e de pesquisa em administração**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC; CAPES/UAB: 2009.