

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA  
UNIVERSIDADE ABERTA DO BRASIL - UAB  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA  
MUNICIPAL**

**ORÇAMENTO PÚBLICO COMO GERENCIADOR NO  
PLANEJAMENTO OPERACIONAL E NAS FINANÇAS NO MUNICÍPIO  
DE SAPUCAIA DO SUL**

**ARTIGO CIENTÍFICO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**Josiane Dias dos Santos**

**Santa Maria, RS, Brasil  
2012**

# **ORÇAMENTO PÚBLICO COMO GERENCIADOR NO PLANEJAMENTO OPERACIONAL E NAS FINANÇAS NO MUNICÍPIO DE SAPUCAIA DO SUL**

**Josiane Dias dos Santos**

Artigo científico apresentado ao Curso de Especialização em Gestão Pública Municipal do Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública Municipal, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS) como requisito parcial para obtenção do grau de **Especialista em Gestão Pública Municipal**.

**Orientador: Prof. Dr. Adayr da Silva Ilha**

**Santa Maria  
2012**

**Universidade Federal de Santa Maria  
Universidade Aberta do Brasil - UAB  
Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública Municipal**

**A Comissão Examinadora, abaixo assinada, aprova o Artigo Científico de  
Conclusão de Curso**

**ORÇAMENTO PÚBLICO COMO GERENCIADOR NO  
PLANEJAMENTO OPERACIONAL E NAS FINANÇAS NO  
MUNICÍPIO DE SAPUCAIA DO SUL**

elaborado por  
**Josiane Dias dos Santos**

Como requisito parcial para a obtenção do grau de  
**Especialista em Gestão Pública Municipal**

**COMISSÃO EXAMINADORA:**

**Prof. Dr. Adayr da Silva Ilha**  
(Orientador)

**Prof. Dr. Pascoal José Marion Filho (UFSM)**

**Prof. Dr. Daniel Arruda Coronel (UFSM)**

**Prof. Dra. Vânia Medianeira Costa (Suplente)**

Santa Maria, dezembro de 2012.

# **ORÇAMENTO PÚBLICO COMO GERENCIADOR NO PLANEJAMENTO OPERACIONAL E NAS FINANÇAS NO MUNICÍPIO DE SAPUCAIA DO SUL**

## **PUBLIC BUDGET HOW MANAGER IN PLANNING OPERATIONAL AND FINANCE IN THE MUNICIPALITY OF SAPUCAIA DO SUL**

### **RESUMO**

O presente trabalho teve como objetivo geral verificar se o orçamento público está servindo para gerenciar o planejamento operacional e as finanças do município de Sapucaia do Sul, Estado do Rio Grande do Sul. Para efetivar a investigação proposta, foram apresentadas primeiramente as questões gerais relacionadas à fundamentação teórica necessária para a explicitação dos conteúdos da análise. Na seqüência, fez-se uma exposição detalhada dos dados obtidos sobre a execução orçamentária a partir de pesquisa documental realizada no município. Com base na análise documental, conclui-se que o orçamento público municipal não serve como instrumento para gerenciar o planejamento operacional e as finanças. Assim, as conclusões direcionam o trabalho no sentido de oferecer subsídios para a organização de uma estrutura orçamentária que assegure a necessária conexão entre o planejamento operacional e as finanças dos municípios.

**PALAVRAS-CHAVE:** Orçamento. Planejamento Operacional. Finanças.

### **ABSTRACT**

This study aimed to verify that the public budget is serving to manage the operational planning and finances of the municipality of Sapucaia do Sul, Rio Grande do Sul. To conduct the research proposal was first presented to the general issues theoretical foundation necessary for clarification of content analysis. Subsequently, it was made a detailed exposition of the data on budget execution from documentary research conducted in the city. Based on documentary analysis, it is concluded that the municipal budget does not serve as a tool for managing operational planning and finance. Thus, the conclusions guides work towards offering subsidies for the organization of a budget framework that ensures the necessary connection between operational planning and finances of municipalities.

**KEY-WORDS:** Budget. Operational Planning. Finances.

## 1 INTRODUÇÃO

Na administração pública um dos fatores que contribui para dificultar a implementação de um sistema de planejamento é a transitoriedade dos governos, que se alternam a cada período eleitoral, fazendo com o que a continuidade dos projetos e atividades desenvolvidas sejam ameaçadas.

Baleeiro (1974, p. 86) cita que:

Em todos os tempos e lugares, a escolha do objetivo da despesa envolve um ato político, que também se funda em critérios políticos, isto é, nas idéias, concepções, aspirações e interesses revelados no entre choque dos grupos detentores do poder. Tanto mais lúcidos, cultos e moralizados, sejam os governantes quanto mais probabilidades existem de que se realize aquele cálculo da máxima vantagem social.

No entanto a União, os Estados e Municípios vêm sistematicamente apresentando problemas na geração de recursos necessários a satisfação das necessidades públicas, incorrendo em sucessivos déficits fiscais.

Várias têm sido as causas apontadas para tais dificuldades – má gestão, desvio de recursos, incompetências administrativas, além da queda de receitas decorrentes da diminuição da população, vez que o Fundo de Participação dos Municípios é distribuído de acordo com o coeficiente populacional.

Analisando o crescimento das despesas públicas, Silva (1981, p. 29) apresenta quanto às hipóteses teóricas que explicam o processo evolutivo do setor público. Enfatiza que tais autores definem o problema da identificação de determinantes da expansão dos gastos do governo a partir da análise empírica de dados disponíveis. O orçamento tem como função ordenar e coordenar sistematicamente os meios necessários à satisfação das necessidades públicas e regulação econômica e social

Pelo que podemos observar só as variáveis apresentadas não são necessárias para avaliar a questão orçamentária, gerencial e administrativa do município de Sapucaia do Sul. Desta forma, elaborou-se o seguinte problema de pesquisa: *O orçamento público do município de Sapucaia do Sul serve como um instrumento gerencial entre o planejamento operacional e nas finanças?*

O objetivo do presente artigo é verificar se o orçamento público municipal está servindo como um gerenciador no planejamento operacional e nas finanças da Prefeitura de Sapucaia do Sul.

E seus objetivos específicos são:

- Caracterizar o orçamento público como importante instrumento para a administração pública.

- Investigar a relação ocorrida entre a receita e a despesa realizada do município nos anos de 2010 e 2011.

- Comparar a receita e despesa orçada com a realizada, relacionando com o planejamento operacional e as finanças do município.

- Verificar se o orçamento se configura como um gerenciador do planejamento operacional, no sentido de seu desenvolvimento e estabilidade das finanças públicas.

O orçamento é o instrumento legal que deve integrar todo o processo administrativo e financeiro, direcionando a alocação dos recursos humanos, materiais e tecnológicos, para as grandes ações do Governo, de forma planejada e integrada, quer seja na manutenção das atividades, quer seja na execução dos projetos, para atender as necessidades públicas.

Ao propor o estudo e a verificação da questão do orçamento, do planejamento operacional e das finanças, o presente artigo justifica-se diante das inúmeras mudanças que vêm ocorrendo na administração pública. Com isso, também pretende despertar o questionamento sobre a legislação atual, conforme a Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal. Deve-se questionar se a mesma é suficiente para determinar que a administração pública efetivamente utilize o orçamento como um gerenciador para o planejamento operacional e financeiro, ou averiguar se existem deficiências que devem ser corrigidas.

O artigo está estruturado em quatro seções, além desta introdução. Na seção dois faz-se uma descrição dos elementos conceituais na gestão orçamentária. Na seção três faz-se a metodologia utilizada para realização do artigo, na seção quatro faz-se a análise e discussão dos resultados e, na seção quinta, apresenta-se a conclusão.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

A revisão da literatura contempla as conceituações inerentes à gestão orçamentária e à estrutura do orçamento público, no Brasil. Abordam, ainda, as funções do orçamento público como instrumento de planejamento operacional e de gestão financeira.

## **2.1 Elementos Conceituais da Gestão Orçamentária**

A importância do processo orçamentário brasileiro, conforme Pereira (1999, p. 124), pode ser dimensionada pelo tratamento que o assunto recebe na Constituição Federal, que determina o encadeamento lógico e sistemático ao planejamento da ação governamental, o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais.

### **2.1.1 Sistema Orçamentário**

O sistema orçamentário é definido como o conjunto de normas jurídicas, princípios e regras de que se utiliza a Administração Pública para a consecução do ciclo orçamentário.

Neste sentido, é importante analisar os elementos que o constituem para que se possa explicitar a fundamentação teórica necessária para realização do artigo.

A ação planejada do Estado quer na manutenção de suas atividades, quer na execução de seus projetos, de acordo com Piscitelli, Timbó & Rosa (1997, p. 47), materializam-se através do orçamento público, que é o instrumento de que dispões o poder público para expressar, em determinado período de tempo, seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem com a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados.

Desta forma, a representatividade do orçamento se afigura em uma dimensão muito maior que de um simples ordenamento de receitas e despesas. Trata-se, sobretudo, de um instrumento que expressa, quantitativamente, a situação financeira do município e serve de parâmetro para a tomada de decisões na gestão dos recursos públicos.

Segundo Reis (1985, p. 25), o orçamento público é tido como um instrumento do que serve a administração pública, no sentido de orientar as ações a serem desenvolvidas para alcançar determinados objetivos e metas, que é denominado de desenvolvimento econômico social.

A elaboração do orçamento público no Brasil, para a União, Estados, Municípios e Distrito Federal, obedece a instrumentos legais previstos na Constituição Federal e na Lei Federal nº. 4.320/64, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para sua elaboração e controle. Além disso, fundamenta-se na Lei Complementar nº.

101/2000 de 05 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

Neste sentido, Reis (1985, p. 25) menciona que o orçamento reveste-se de características próprias, destacando-se as seguintes:

- a) a materialização dos objetivos e metas determinadas, quantificados física e monetariamente, estabelecidos previamente;
- b) indicam recursos destinados à execução dos programas de trabalho, definidos e formulados no sentido de solucionar problemas;
- c) discrimina as fontes dos recursos financeiros a serem obtidos;
- d) ligação entre o planejamento, programação e finanças, recebendo destas os recursos necessários à consecução dos objetivos definidos;
- e) reflete a responsabilidade da organização administrativa, na execução e utilização dos recursos alocados aos vários programas de trabalho.

Pode-se observar que as características inerentes ao orçamento indicam todos os elementos que o constituem, tais como os objetivos e metas, além da identificação dos recursos disponíveis e das fontes necessárias, isto é, de quem eles deverão advir. Além disso, pressupõem a responsabilidade do orçamento como elo de ligação entre o planejamento, programação e finanças.

Com isso, a elaboração do orçamento caracteriza-se por obedecer a princípios ou regras que lhe são pertinentes, cujas aplicações são feitas em função de mandamentos legais ou de determinações da própria entidade mediante a formulação de políticas, conforme os interesses da entidade e da população. Para isso, é fundamental que administração pública possua um sistema orçamentário devidamente estruturado, para a consecução do ciclo orçamentário. Apesar de o processo orçamentário público em suas diversas fases exigir a utilização de todo um instrumental técnico definido pela legislação, sua característica mais importante é política, como se observa ao longo da história do orçamento.

### **2.1.2 Princípios Orçamentários**

Os trabalhos orçamentários são realizados em conformidade com alguns princípios, sendo que, no Brasil, alguns assumiram natureza constitucional e legal. O artigo 165 e seus parágrafos da Constituição Federal de 1988 dispõem:

§ 5: A lei orçamentária anual compreenderá:

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

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

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

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

Este parágrafo é fundamental, a fim de não descaracterizar o orçamento como um instrumento de programação. Veda as chamadas caudas orçamentárias que quando necessárias, deverão ser objeto de legislação ou tratamento específico.

Como já observado, alguns princípios orçamentários são objetos de tratamento específico na legislação. É o caso do artigo 2 da Lei Complementar 4.320 de 17 de março de 1964, que dispõe:

A Lei de Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.

Como visto, os princípios orçamentários servem auxilia na elaboração do orçamento, definindo regras que devem ser observadas pela administração pública. No entanto, tão importante quanto observar os princípios no processo de elaboração do orçamento, é o cumprimento das normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal.

### **2.1.3 Princípios e Responsabilidade na Gestão Fiscal**

A crise econômica, evidenciada pelo esgotamento da estratégia de desenvolvimento que vinha sendo praticada no país, a crise fiscal, manifesta na perda da capacidade financeira do Estado para atender aos anseios, necessidades e demandas da população e a crise da administração pública, cujo modo de funcionamento foi considerado incompatível com as exigências dos tempos modernos, motivou o surgimento em 05 de maio de 2000 da Lei Complementar 101, denominada de Lei de Responsabilidade Fiscal, com o objetivo de provocar uma profunda mudança no comportamento dos administradores públicos.

Com esta Lei entrou em vigência novas normas, limites e condições relacionadas à gestão financeira em todas as três esferas de governo e nos três Poderes da Federação. Em seu artigo 1º, § 1, estabeleceu os seguintes princípios de responsabilidade fiscal:

- a) ação planejada;
- b) ação transparente;
- c) equilíbrio das contas públicas;
- d) cumprimento de metas de resultado;
- e) obediência a limites e condições para realização de operações de crédito, inclusive operações por antecipação de receita orçamentária;
- f) obediência a limites para a dívida consolidada;
- g) obediência a limites para despesas com pessoa;
- h) cumprimento de condições para geração de despesas de pessoal;
- i) cumprimento de condições para geração de despesas da seguridade social (saúde, previdência e assistência social);
- j) cumprimento de condições para geração de despesas de caráter continuado;
- k) cumprimento de condições para renúncia de receita.

Todos os princípios contemplados por quaisquer dispositivos legais devem ser analisados à luz do ordenamento jurídico que a eles deram legitimidade. Especialmente no que concerne aos princípios de planejamento, transparência e equilíbrio das contas públicas, é essencial que sejam considerados na interpretação dos dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

O equilíbrio das contas públicas não se refere apenas à relação entre as receitas e despesas constantes do orçamento. Integra também a busca de equilíbrio na execução orçamentária, entre os valores orçados e a disponibilidade financeira. Além disso, é primordial que se estabeleça a relação entre o montante da dívida, a assunção de obrigações e a capacidade de pagamento.

Transparência significa divulgar amplamente, de forma inteligível e sucinta, as informações que a comunidade precisa ter para conhecer a situação fiscal do Município, do Estado ou da União: arrecadação, despesas, resultados pretendidos e alcançados, limites a serem observadas, medidas adotadas para incrementar as receitas e controlar as despesas, montante da dívida e sua variação, entre outras informações.

## **2.2 Estrutura Legal do Orçamento Público**

Nesta seção, vamos analisar os conceitos de despesas e receitas públicas. Além disso, faz-se uma incursão teórica nos créditos adicionais e na lei orçamentária.

### **2.2.1 Receitas Públicas**

Neste tópico é mencionado o conceito e a classificação das receitas públicas, com vista à ampliação do entendimento de suas adequações na composição do orçamento público.

Conforme Silva (1996, p. 85) observa que, para fazer face as suas necessidades, cumprindo suas precípuas funções, o Estado dispõe de recursos ou rendas que lhe são entregues através da contribuição das coletividades, afirma que o conjunto desses recursos constitui a denominada receita pública e com ela o Estado vai enfrentar todos os encargos com a manutenção da sua organização, com o custeio de seus serviços, com a segurança de sua soberania, com as iniciativas de fomento e desenvolvimento econômico e social e com o seu próprio patrimônio.

Assim, percebe-se pelo conceito apresentado, que a receita pública configura-se como a base da gestão financeira da administração pública que deve ser estruturada no sentido de obter o máximo de recursos financeiros para que o governo possa atingir seus objetivos, qual seja a satisfação das necessidades públicas..

Segundo Andrade (1981, p. 73) define a receita pública como o conjunto de recursos que o Estado auferir de todas as suas fontes produtivas para com elas fazer face às despesas públicas.

Verifica-se, então, a importância da receita pública na determinação do sucesso de uma administração, à vista dos conceitos apresentados. Desta forma, evidencia-se a classificação das receitas com a finalidade de ampliar a compreensão a respeito do assunto.

De acordo com a classificação econômica, amparada pela Lei 4.320/64, as receitas dividem-se em orçamentárias e extra-orçamentárias.

As receitas orçamentárias são aquelas que devem ser devidamente discriminadas nos Anexos da Lei 4.320/64, que integra o orçamento público. São classificadas segundo as categorias econômicas em Receitas Correntes e Receitas de Capital.

Está incluída na classificação de receitas corrente a Receita Tributária, que contempla os impostos, taxas e contribuições de melhoria; Receita de Contribuições; a Receita Patrimonial; a Receita Agropecuária; a Receita Industrial; a Receita de Serviços; e as Transferências Correntes, além de outras receitas correntes.

Como receita de capital, compreende-se: as operações de crédito; a alienação de bens; a amortização de empréstimos; as transferências de capital; e outras receitas de capital.

A receita extra-orçamentária corresponde àqueles ingressos de recursos que constituem exceção, e não integram o orçamento público. Segundo Kohama (1996, p. 91), “as receitas extra-orçamentárias compreendem os recolhimentos feitos que constituam compromissos exigíveis, cujo pagamento independe de autorização orçamentária e, portanto, independe de autorização legislativa”. Logo, o Estado, muitas vezes, arrecada valores que, em princípio, não lhe pertencem. Figura apenas como depositário dos valores que ingressam a esse título, cuja saída obedece ao mesmo critério, ou seja, despesas extra-orçamentária.

### **2.2.2 Despesas Públicas**

A conceituação de despesas públicas também apresenta função de relevância na determinação do orçamento como instrumento essencial da política administrativa compatível com as exigências legais e institucionais deste novo milênio.

Segundo Meirelles (1981, p. 247-248), “despesas públicas são todos os dispêndios que a administração faz para o custeio de seus serviços, remuneração dos servidores, aquisição de bens, execução indireta de obras e serviços e outros empreendimentos necessários à consecução de seus fins”.

De acordo com Peres (1997, p. 45), a despesa pública é o conjunto dos gastos que o Estado é obrigado a fazer para desempenhar as funções básicas, a ele atribuídas, que venham atender os interesses da comunidade, tanto na manutenção de serviços que beneficiem diretamente a população, quanto na implantação de infra-estrutura do desenvolvimento socioeconômico e, também, aqueles para saldar os compromissos da dívida pública.

Podemos perceber que os conceitos apresentados, que existe uma estreita ligação entre as despesas e as receitas, e esta deve ser preservada e, acima de tudo, perseguida pelo administrador com referências para manter o equilíbrio de sua gestão.

Conforme a Lei 4.320/64 as despesas podem ser divididas em orçamentárias e não orçamentárias. A classificação orçamentária da despesa, também denominada de classificação econômica, obedece aos ditames da Lei Federal nº 4.320/64 de 17 de março de 1964. São assim chamadas de “classificação econômica” por observarem as conceituações econômicas na elaboração do sistema de contas nacionais.

As despesas orçamentárias, de acordo com Kohama (1996, p. 110), “é aquela cuja realização depende de autorização do legislativo”. Não se pode realizar sem crédito orçamentário correspondente, em outras palavras, é a que integra o orçamento, discriminada e fixada no orçamento público.

Os artigos 3, da Portaria Ministerial nº 163, de 04 de maio de 2001, dispõem:

Art. 3º – A classificação da despesa, segundo a sua natureza, compõe-se de:

I – categorias econômicas;

II- grupo de natureza da despesa;

III- elemento de despesa;

§ 1. A natureza da despesa será complementada pela informação denominada “modalidade de aplicação”, a qual tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades, e objetiva, precipuamente, possibilitar a eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados.

§ 2. Entende-se por grupos de natureza de despesa a agregação de elementos de despesa que apresentam as mesmas características quanto ao objeto de gasto.

§ 3. O elemento de despesa tem por finalidade identificar os objetos de gastos, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, subvenções sociais, obras e instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortização e outros de que a administração pública se serve para a consecução de seus fins.

§ 4 – As classificações da despesa por categoria econômica, por grupo de natureza, por modalidade de aplicação e por elemento de despesa, e respectivos conceitos e/ou especificações, constam do Anexo II desta Portaria.

O legislador quis estabelecer uma padronização para as classificações das despesas, que são aplicáveis a todas as esferas de governo, uniformizando os procedimentos de execução orçamentária no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

No que diz respeito ao Anexo II da referida Portaria, atualizada pela Portaria Ministerial nº 325, de 27 de agosto de 2001, estabelece o seguinte:

A – CATEGORIAS ECONÔMICAS

3 – Despesas Correntes

4 --Despesas de Capital

B – GRUPOS DE NATUREZA DE DESPESA

1- Pessoal e Encargos Sociais

2 - Juros e Encargos da Dívida

3 - Outras Despesas Correntes

4 - Investimentos

5 – Inversões Financeiras

- 6 - Amortização da Dívida
- C – MODALIDADES DE APLICAÇÃO
- 20 – Transferências à União
- 30 – Transferências a Estados e ao Distrito Federal
- 40 – Transferências a Municípios
- 50 – Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos
- 60 – Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos
- 70 – Transferências a Instituições Multigovernamentais
- 80 – Transferências ao Exterior
- 90 – Aplicações Diretas
- 99 – A Definir

As despesas correntes são recursos destinados à manutenção e funcionamento dos órgãos da administração pública. Classificam-se nesta categoria as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital. Por sua vez, as despesas de capital são dotações que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

Os grupos de natureza de despesas vieram substituir as antigas subcategorias econômicas, denominadas de despesas de custeio e transferências correntes, por Pessoal e Encargos Sociais, Juros e Encargos da Dívida, Outras Receitas Correntes, Investimentos, Inversões Financeiras e Amortização da Dívida, que apresentam certas semelhanças quanto ao objeto de gastos.

A classificação em nível de Modalidades de Aplicação representa, além das aplicações diretas pela unidade orçamentária no âmbito da mesma esfera de governo, as transferências intergovernamentais, que consistem no repasse de recursos financeiros entre os diversos entes da Federação, inclusive suas entidades da administração indireta.

A presente classificação deve ser utilizada por todos os entes da Federação, quando da elaboração dos orçamentos e balanços. Entretanto, quando envolver movimentações financeiras, há que se observarem aquelas que não são incluídas no orçamento, chamadas de despesas extra-orçamentárias.

Da mesma forma que as receitas, as despesas também se classificam em extra-orçamentárias, representando a saída de recursos financeiros que não transitaram pelo orçamento.

Segundo Silva (1996, p. 104), despesas extra-orçamentária é:

a despesa que não consta da lei do orçamento, compreendendo as diversas saídas de numerários decorrentes do levantamento de depósitos, cauções, pagamento de restos a pagar, resgate de operações de crédito por antecipação da receita, bem como de quaisquer valores que se revistam de características de simples transitoriedade, recebidos anteriormente e que na oportunidade, constituíram receitas extra-orçamentárias.

Infere-se do exposto que as despesas extra-orçamentárias não passam pelo orçamento. Existe a necessidade de prestação de contas, inerente a todo ato administrativo público, mas o caráter complementar deste tipo de despesas não as inclui no orçamento.

Vale ressaltar a questão da não obrigatoriedade da autorização legislativa, em virtude de as mesmas não representarem efetivamente despesas da entidade.

### 2.2.3 A Lei Orçamentária

Dada à importância que o orçamento assume na administração pública, deve se analisar os múltiplos aspectos que constituem a base legal de sua regulamentação. Encontra-se disposta no artigo 2º da Lei 4.320/64: “A Lei de Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.”

Como se observa, a Lei 4.320/64, ao exigir que se evidencie na lei de orçamento o programa de trabalho do governo, automaticamente introduziu a obrigatoriedade das administrações públicas adotarem o orçamento-programa, que se caracteriza, entre outras coisas, por traçar as metas e objetivos que se pretende realizar no período financeiro.

Para que se possa elaborar um orçamento de acordo com as necessidades do órgão da administração pública e dos municípios, deve se levar em consideração os interesses destes, mas também é necessário adequar-se aos ordenamentos legais que fundamentam a elaboração orçamentária. Nesse sentido, é importante destacar os quadros que integram e acompanham a Lei orçamentária. Os parágrafos 1º e 2º do artigo 2º Lei 4.320/64 estabelecem que:

§1º - Integrarão a Lei de Orçamento:

- I - Sumário geral da receita por fontes e da despesa por funções do Governo;
- II- Quadro demonstrativo da Receita e Despesa segundo as Categorias Econômicas;
- III- Quadro discriminativo da receita por fontes e respectiva legislação;
- IV- Quadro das dotações da receita por órgãos do Governo e da Administração.

§ 2º - Acompanharão a Lei de Orçamento:

- I - Quadros demonstrativos da receita e planos de aplicação dos fundos especiais;
- II- Quadros demonstrativos da despesa, e
- III- Quadro demonstrativo do programa anual de trabalho do Governo, em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Percebe-se, pelos elementos integrantes e acessórios da Lei Orçamentária, que a discriminação das receitas e despesas é elemento prioritário para que se possam evidenciar os dados que compõem a lei orçamentária do município.

## **2.3 O Orçamento Como Gerenciador no Planejamento Operacional e nas Finanças**

O presente capítulo aborda a importância que o planejamento assume nos órgãos de administração, perpassando o conceito e a classificação do mesmo. Dentro deste conceito é inserido o orçamento como um plano de governo, imprescindível para o bom desempenho do administrador público e o orçamento como um gerenciador de planejamento econômico-financeiro e administrativo.

### **2.3.1 Planejamento**

Conforme Maximiano (1986, p. 81) afirma que, “seja o futuro previsível ou incerto, é preciso preparação para enfrentá-lo, visando assumir os riscos certos e aproveitar as oportunidades que ele oferece, tornando-o mais favorável”. O modo de alcançar essa preparação chama-se planejamento.

Planejar é decidir, antecipadamente, o que se quer alcançar, de que maneira fazer, quando e para quem fazer. Silva (1996, p. 25) observa que o planejamento é entendido como um processo racional para definir objetivos e determinar os meios para alcançá-los.

Os autores que apresentam esse tema apontam duas classificações para o planejamento: estratégico e operacional. Segundo Maximiano (1986, p. 101), a definição de objetivos para a organização, no que diz respeito às suas relações com o ambiente e ao emprego de seus recursos, chama-se planejamento estratégico.

No que diz respeito ao planejamento operacional, Silva (1996, p. 29) afirma que:

“...diretrizes e intenções presentes que, com base na situação atual e tendo em vista os recursos disponíveis, procura maximizar os resultados no período. O propósito do plano operacional é medir a eficiência de cada unidade administrativa e globalmente do Governo”.

Assim, a atividade desenvolvida no plano operacional preocupa-se em dimensionar os problemas e os recursos, e formular, a partir de uma solução técnica e uma opção política, os objetivos e metas a serem alcançados a curto prazo.

Quanto à finalidade do orçamento, Maximiano (1986, p. 30) menciona que:

“o processo de planejamento operacional tem por finalidade definir tarefas a serem executadas por uma unidade organizacional. Enquanto o planejamento estratégico lida com a definição de pessoas e mercados, o planejamento operacional procura definir exatamente o que as pessoas irão fazer”.

Torna-se fundamental, portanto, o conhecimento da realidade setorial que pode ser assim detalhada através da identificação das necessidades e dos recursos.

No primeiro aspecto, o plano operacional deve identificar as necessidades com que defronta a comunidade e a forma de satisfazê-las. Para isso é necessário conhecer o estágio atual em que se encontra o setor, concluindo pela determinação do nível atual de satisfação de necessidades, pelo dimensionamento dos déficits e pela definição dos padrões de atendimento requeridos, bem como a prestação de serviços públicos.

No segundo aspecto, o plano operacional deve conhecer os recursos reais disponíveis, sejam humanos, materiais, de equipamentos ou de tecnologia, para atender o desenvolvimento dos programas em determinado tempo.

O variável tempo pode limitar o atendimento dos objetivos no lapso anual. Nesse caso as alternativas serão: diminuir o ritmo da ação atual que leva à postergação na realização dos objetivos; proceder a uma combinação eficiente dos fatores, de modo a elevar a eficácia da ação; e aumentar os recursos reais alocados ao setor, caso possa ocorrer fácil modalidade dos mesmos.

Enquanto o planejamento estratégico consiste na formulação de objetivos da organização em relação a seu ambiente, o operacional objetiva definir as metas a serem executadas. Nesse contexto, em seguida faz-se uma discussão teórica da utilização do orçamento como um plano de governo.

### 2.3.2 O Orçamento como um Plano de Governo

Modernamente, o orçamento deve ser entendido como um plano que expressa em termos físicos e financeiros, para um período de tempo definido, o programa de operações do governo, os recursos a serem utilizados no seu desenvolvimento e os meios de seu financiamento.

Para Silva (1996, p. 32), “a existência de um plano de desenvolvimento concebido em função de uma estratégia geral voltada para tornar realidade uma imagem para o país é da responsabilidade dos órgãos políticos e deve constituir uma síntese das aspirações gerais da nacionalidade”. Afirma que é fora de dúvida que o binômio Plano-Orçamento tem a sua origem no conteúdo do Plano de Desenvolvimento e suas diretrizes, que pretendem revelar toda ação pública necessária para atingir os objetivos de curto, médio e longo prazo.

O orçamento-programa, reforçado pelo que determina o art. 116 da Constituição Federal de 1988, está intrinsecamente ligado ao sistema de planejamento e aos objetivos que o governo, nas esferas Federal, Estadual e Municipal, pretende alcançar durante um período determinado de tempo.

Assim, o orçamento-programa pode ser definido, de acordo com Angélico (1994, p. 25), como sendo um plano de trabalho expresso por um conjunto de ações a realizar e pela identificação dos recursos necessários a sua execução. Como se observa, o orçamento-programa é apenas um documento financeiro, mas, principalmente, um instrumento de operacionalização das ações do governo para viabilizar seus projetos e atividades em consonância com os planos e diretrizes estabelecidos.

O surgimento da Lei Complementar nº 101, em maio de 2001, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe novo enfoque à gestão de recursos públicos, exigindo um aperfeiçoamento técnico da elaboração e execução do orçamento público, com ênfase para o planejamento. Ela integra os três instrumentos de planejamento, já previstos na Constituição Federal de 1988, que são o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei de Orçamento Anual (LOA).

Por ser o documento de planejamento de médio e longo prazo, dele derivam as leis de diretrizes orçamentárias e as leis anuais. Assim tem-se: o Plano Plurianual (PPA) define os objetivos e metas do período; a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) dimensiona as ações e metas físicas e financeiras de cada exercício; a Lei Orçamentária Anual (LOA) prevê os recursos necessários para cada ação constante da LDO.

A integração dos instrumentos de planejamento - PPA, LDO e LOA - garantirá que as ações planejadas para médio e longo prazo efetivamente orientem o administrador ao cabo de cada exercício fiscal.

Uma vez caracterizado o orçamento como um plano de governo, faz-se em seguida uma discussão do orçamento como instrumento de planejamento econômico, financeiro e administrativo.

### **2.3.3 O Orçamento como Instrumento de Planejamento Econômico, Financeiro e Administrativo**

De acordo com Machado Jr. & Reis (1997, p. 11), o orçamento evoluiu para aliar-se ao planejamento, surgindo o orçamento-programa como especialização. Há mesmo uma corrente de pensamento que considera o orçamento ligado intrinsecamente ao planejamento. O orçamento não pode aparecer como subproduto do planejamento nem da contabilidade. Deve operar como ferramenta de ligação entre os sistemas de planejamento e de finanças. Com isto torna possível a operacionalização dos planos, porque os monetariza, isto é, coloca os planos em função dos recursos financeiros disponíveis. Desta forma, o orçamento permite que o planejador tenha os pés no chão, em face das disponibilidades dos recursos financeiros.

Portanto, o orçamento é uma técnica cujo maior significado moderno consiste precisamente em ligar os sistemas de planejamento e finanças pela expressão quantitativa financeira e física dos programas de trabalho do Governo, valendo este conceito também para o orçamento empresarial.

Segundo Machado Jr. & Reis (1997, p. 13):

“o orçamento é mais que uma consolidação de planos físicos e de recursos das mais variadas naturezas; é um instrumento de trabalho. Neste sentido, é possível utilizar o orçamento como meio de descentralização administrativa, de delegação de competência e de apuração de responsabilidades, não só da organização, mas também dos gestores, de modo que a sua aprovação signifique a autorização para a ação e, concomitantemente, o início do processo de controle”.

Assim, o orçamento-programa é essencialmente um instrumento de planejamento a curto prazo, na perspectiva econômico-financeira e administrativa. De planejamento econômico, porque o governo poderá influir através da despesa ou da receita, e ainda de

crédito, na atividade econômica. Trata-se aqui, particularmente, de um instrumento utilizado pelos governos nacionais, que têm responsabilidades amplas.

De planejamento financeiro, porque o orçamento-programa é talvez o mais valioso instrumento de que uma entidade pública, especialmente um município, dispõe para programar as atividades de sua administração, em conformidade com os ingressos de numerário.

De planejamento administrativo, porque no orçamento-programa a administração pública poderá espelhar as obras e demais atividades administrativas que pretende realizar dentro do exercício financeiro. A administração poderá ter um plano de trabalho a longo prazo abrangendo todo o período de um governo, parcelando esse plano ano a ano, de acordo com a realidade da receita, dos recursos humanos e materiais disponíveis.

Verifica-se assim, que o orçamento público serve de importante instrumento de planejamento econômico, financeiro e administrativo, contribuindo dessa forma para que a administração pública possa cumprir com sua finalidade objetivando a satisfação das necessidades públicas, inter-relacionando-se com o processo orçamentário e o controle das finanças.

### **3 METODOLOGIA**

O presente artigo, considerando-se os objetivos estabelecidos, caracteriza-se como descritivo. Neste tipo de pesquisa, conforme Andrade (1993, p. 98), os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles. Isto significa que os fenômenos do mundo físico e humanos são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador.

O método de análise utilizado é de predominância quantitativa, que traduz em números as opiniões e informações para classificar e analisar seus dados. Este método justifica-se, sobretudo, por ser uma forma adequada para entender a natureza do fenômeno investigado. Assim, apesar do artigo ter consistido no levantamento dos números contidos nas demonstrações contábeis da prefeitura pesquisada, o que lhe dá uma conotação quantitativa, a análise buscou verificar a ligação entre o planejamento operacional e as finanças.

O campo de observação foi realizado através dos demonstrativos contábeis do município analisado. Foram colhidos os dados necessários à realização do trabalho junto à

prefeitura de Sapucaia do Sul, referente aos balanços e orçamentos dos exercícios de 2010 e 2011.

Para a coleta de dados, utilizou-se da pesquisa bibliográfica e documental. A pesquisa bibliográfica utiliza fontes secundárias, ou seja, livros e outros documentos bibliográficos. A pesquisa documental baseia-se em documentos primários originais, como dados estatísticos, documentos históricos, etc.

Os documentos primários, no presente estudo, constituíram-se os dados extraídos dos orçamentos e balanços do município. As metas traçadas foram obtidas dos orçamentos, pelos seus valores originalmente orçados, isto é, sem levar em consideração créditos adicionais que altera durante o exercício financeiro.

O procedimento para coleta de dados foi efetuado através de visita pessoal na prefeitura, no período de outubro e novembro de 2012, com a finalidade de obter os documentos necessários à efetivação da pesquisa. Foram obtidas cópias dos orçamentos e balanços dos exercícios de 2010 e 2011, junto ao departamento contábil e tesouraria da prefeitura de Sapucaia do Sul, através do contador e assistentes contábeis.

A partir da base teórica e da coleta de dados, procedeu-se uma pré-análise para verificar a adequação destes dados aos objetivos proposto neste artigo. A análise de dados fez-se através da verificação dos números consignados nos orçamentos e balanços com vistas a atender aos objetivos geral e específicos proposto no trabalho.

Desta forma, sob o aspecto teórico e a coleta de dados, acredita-se contribuir com a presente pesquisa, no sentido de evidenciar a importância de se dotar a administração pública municipal de instrumentos legais que lhes permitam implementar um sistema de planejamento integrado ao controle de suas finanças.

#### **4 ANÁLISE DO ORÇAMENTO PÚBLICO COMO GERENCIADOR NO PLANEJAMENTO OPERACIONAL E NAS FINANÇAS DO MUNICÍPIO DE SAPUCAIA DO SUL**

A Prefeitura Municipal de Sapucaia do Sul, pessoa jurídica de direito público interno, com sede na Avenida Leônidas de Souza, 1289, bairro Santa Catarina, tendo por finalidade a administração geral do Município de Sapucaia do Sul.

Atualmente tem como Prefeito Municipal Vilmar Ballin, sendo esse seu primeiro mandato. O número de funcionários da Prefeitura são 5.198 e conta com 130.957 habitantes.

A receita da Prefeitura é mediante a arrecadação de tributos, bem como impostos; taxas em razão do exercício do poder de polícia, ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição; contribuição de melhorias decorrente de obras públicas; contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública; contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.

Cabe ao município instituir imposto sobre: propriedade predial e territorial urbana; transmissão inter-vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou a cessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; serviços de qualquer natureza, a serem definidos em lei complementar federal, exceto os de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações.

O Município recebe também receitas tributárias repartidas que provém do produto de arrecadação do imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza incidentes na fonte, sobre rendimentos pagos a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem a mantiverem; cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis nele situados; cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios; vinte e cinco por cento do produto de arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; o produto oriundo da compensação financeira pelo resultado da exploração de petróleo, ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de recursos minerais no território do Município; também receberá da União a parte que lhe couber do produto de arrecadação de tributos, e Imposto Sobre Produtos Industrializados, conforme a Constituição Federal.

#### **4.1 O Orçamento Público Municipal e o Planejamento Operacional e as Finanças**

Para analisar o orçamento público foi preciso contemplar a execução orçamentária e o comparativo entre as metas orçadas e as realizadas, dos exercícios de 2010 e 2011.

A execução orçamentária, que compreende a receita realizada em comparação à despesa realiza, teve o comportamento apresentado no quadro 01.

<b>Especificação</b>	<b>Exercício de 2010</b>	<b>Exercício de 2011</b>
<b>Receita Orçada</b>	R\$ 200.000.000,00	R\$ 220.000.000,00
<b>Receita Realizada</b>	R\$ 186.731.147,31	R\$ 212.660.771,96
<b>Diferença</b>	<b>R\$ (13.268.852,69)</b>	<b>R\$ (7.339.228,04)</b>
<b>Despesa Fixada</b>	R\$ 200.000.000,00	R\$ 220.000.000,00
<b>Despesa Realizada</b>	R\$ 164.993.774,36	R\$ 172.164.381,86
<b>Diferença</b>	<b>R\$ (35.006.225,64)</b>	<b>R\$ (47.835.618,14)</b>
<b>Déficit/Superávit</b>	<b>R\$ 21.737.372,95</b>	<b>R\$ 40.496.390,10</b>

**Quadro 01:** Demonstrativo da Execução Orçamentária da Prefeitura de Sapucaia do Sul

Fonte: Elaborado pela autora com base no balanço do município.

Verifica-se nos dois exercícios que a receita realizada foi maior que as despesas realizadas, gerando um superávit na execução orçamentária de R\$ 21.737.372,95 de 2010 e R\$ 40.496.390,10 de 2011, o que pode contribuir para o crescimento e desenvolvimento da cidade.

Observa-se ainda que no exercício de 2010 foi orçada uma receita de R\$ 200.000.000,00. No entanto, arrecadou-se R\$ 186.731.147,31, ocorrendo em um déficit de previsão de 6,63%. Já as despesas, orçadas em R\$ 200.000.000,00 e realizou-se R\$ 164.993.774,36, importando em um déficit de previsão de 17,50%. Para o exercício de 2011, também ocorreu déficit de previsão de receita de 3,34% e das despesas de 21,74% em relação à realização.

Estes números indicam que nos dois períodos, em partes o orçamento se configurou como um instrumento de planejamento, haja vista os superávits ocorridos nos períodos analisados. Porém, como se pode observar não se configurou como um instrumento de planejamento, nas previsões orçadas de receita e despesas.

As metas do município, constituídas de projetos e atividades devidamente quantificadas, foram traçadas quando da elaboração dos orçamentos. Os valores constantes na coluna realizados foram obtidos junto aos respectivos balanços. A coluna diferença registrar a diferença entre os valores obtidos junto ao orçamento e sua execução. A coluna variação percentual registra o desvio percentual entre os valores orçados e realizados. Seguem os quadros 02 e 03 as metas definidas e as realizadas no período de 2010 e 2011.

<b>METAS</b>	<b>ORÇADOS</b>	<b>REALIZADOS</b>	<b>DIFERENÇA</b>	<b>VAR. %</b>
Judiciais	R\$ 500.000,00	R\$ 640.840,02	R\$ 140.840,02	28,17%
Administrativas	R\$ 68.000.000,00	R\$ 66.904.200,48	R\$ (1.095.799,52)	-1,61%
Segurança Pública	R\$ 500.000,00	R\$ 213.299,59	R\$ (286.700,41)	-57,34%
Assistência Social	R\$ 2.500.000,00	R\$ 1.939.345,03	R\$ (560.654,97)	-22,43%
Previdência Social	R\$ 5.000.000,00	R\$ 4.585.423,53	R\$ (414.576,47)	-8,29%
Saúde	R\$ 40.000.000,00	R\$ 22.273.415,42	R\$ (17.726.584,58)	-44,32%
Trabalho/Empr.	R\$ 1.000.000,00	R\$ 552.682,52	R\$ (447.317,48)	-44,73%
Educação	R\$ 60.000.000,00	R\$ 48.498.297,80	R\$ (11.501.702,20)	-19,17%
Cultura	R\$ 1.000.000,00	R\$ 644.414,98	R\$ (355.585,02)	-35,56%
Dir. da Cidadania	R\$ 400.000,00	R\$ 290.688,21	R\$ (109.311,79)	-27,33%
Urbanismo	R\$ 8.500.000,00	R\$ 6.893.398,33	R\$ (1.606.601,67)	-18,90%
Habitação	R\$ 200.000,00	R\$ 110.716,43	R\$ (89.283,57)	-44,64%
Saneamento	R\$ 2.500.000,00	R\$ 1.789.440,58	R\$ (710.559,42)	-28,42%
Gestão Ambiental	R\$ 300.000,00	R\$ 251.844,85	R\$ (48.155,15)	-16,05%
Agricultura	R\$ 150.000,00	R\$ 103.042,00	R\$ (46.958,00)	-31,31%
Indústria	R\$ 400.000,00	R\$ -	R\$ -	-100,00%
Comércio e Serviços	R\$ 100.000,00	R\$ 79.000,00	R\$ (21.000,00)	-21,00%
Transporte	R\$ 150.000,00	R\$ 109.798,43	R\$ (40.201,57)	-26,80%
Desporto e Lazer	R\$ 800.000,00	R\$ 584.026,56	R\$ (215.973,44)	-27,00%
Encargos	R\$ 8.000.000,00	R\$ 8.469.899,60	R\$ 469.899,60	5,87%
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 200.000.000,00</b>	<b>R\$ 164.933.774,36</b>	<b>R\$ (34.666.225,64)</b>	

**Quadro 02:** Comparativo das Metas Orçadas e Realizadas do Exercício de 2010

Fonte: Elaborado pela autora.

<b>METAS</b>	<b>ORÇADOS</b>	<b>REALIZADOS</b>	<b>DIFERENÇA</b>	<b>VAR. %</b>
Judiciais	R\$ 550.000,00	R\$ 635.079,12	R\$ 85.079,12	15,47%
Administrativas	R\$ 74.800.000,00	R\$ 66.527.681,52	R\$ (8.272.318,48)	-11,06%
Segurança Pública	R\$ 550.000,00	R\$ 53.698,30	R\$ (496.301,70)	-90,24%
Assistência Social	R\$ 2.750.000,00	R\$ 2.211.792,44	R\$ (538.207,56)	-19,57%
Previdência Social	R\$ 5.500.000,00	R\$ 7.637.580,61	R\$ 2.137.580,61	38,87%
Saúde	R\$ 44.000.000,00	R\$ 14.927.605,90	R\$ (29.072.394,10)	-66,07%
Trabalho/Empr.	R\$ 1.100.000,00	R\$ 75.711,75	R\$ (1.024.288,25)	-93,12%
Educação	R\$ 66.000.000,00	R\$ 55.450.993,57	R\$ (10.549.006,43)	-15,98%
Cultura	R\$ 1.100.000,00	R\$ 890.947,21	R\$ (209.052,79)	-19,00%
Dir. da Cidadania	R\$ 440.000,00	R\$ 200.830,79	R\$ (239.169,21)	-54,36%
Urbanismo	R\$ 9.395.000,00	R\$ 10.270.066,42	R\$ 875.066,42	9,31%
Habitação	R\$ 220.000,00	R\$ 330.136,03	R\$ 110.136,03	50,06%
Saneamento	R\$ 2.750.000,00	R\$ 2.844.942,61	R\$ 94.942,61	3,45%
Gestão Ambiental	R\$ 300.000,00	R\$ 908.854,95	R\$ 608.854,95	202,95%
Agricultura	R\$ 150.000,00	R\$ -	R\$ (150.000,00)	-100,00%
Indústria	R\$ 440.000,00	R\$ 200.000,00	R\$ (240.000,00)	-54,55%
Comércio e Serviços	R\$ 110.000,00	R\$ 93.900,00	R\$ (16.100,00)	-14,64%
Transporte	R\$ 165.000,00	R\$ 226.049,17	R\$ 61.049,17	37,00%
Desporto e Lazer	R\$ 880.000,00	R\$ 506.780,90	R\$ (373.219,10)	-42,41%
Encargos	R\$ 8.800.000,00	R\$ 8.171.730,57	R\$ (628.269,43)	-7,14%
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 220.000.000,00</b>	<b>R\$ 172.164.381,86</b>	<b>R\$ (47.835.618,14)</b>	

**Quadro 03:** Comparativo das Metas Orçadas e Realizadas do Exercício de 2011

Fonte: Elaborado pela autora.

Os dados expostos nos quadros 02 e 03 permite elaborar o resumo dos desvios das metas orçadas em relação às realizadas, durante os anos de 2010 e 2011.

Intervalo de Desvio % em Relação ao Orçado	2010		2011	
	Quantidades de metas	% sobre o total	Quantidades de metas	% sobre o total
00,00 a 25,00	8	40,00	9	45,00
25,01 a 50,00	10	50,00	3	15,00
50,01 a 100,00	2	10,00	7	35,00
Acima de 100,00	0	0,00	1	5,00
<b>Total</b>	<b>20</b>	<b>100,00</b>	<b>20</b>	<b>100,00</b>

**Quadro 04:** Resumo dos Desvios das Metas Orçadas em Relação às Realizadas

Fonte: Elaborado pela autora.

Nota-se que no exercício de 2010, 18 metas, correspondentes a 90,00% do total, tiveram uma variação de menos de 50% dos valores inicialmente orçados, comprovando assim, uma adequação entre as metas orçadas e realizadas. No exercício de 2011, 12 metas, correspondentes a 60%, tiveram desvios inferiores a 50% do orçamento originalmente fixada. Houve, então, um menor desempenho em relação ao cumprimento das metas, diminuindo de 18 para 12 a quantidade de metas que se situou no intervalo entre 0 e 50% de desvio na realização das metas de 2010 e 2011.

Para encerrar a comparação entre as metas orçadas e realizadas da administração pública municipal de Sapucaia do Sul, foi preciso estabelecer a média dos resumos de desvios das metas durante os exercícios de 2010 e 2011. Essa comparação se encontra no quadro 05.

Intervalo de Desvio % em Relação ao Orçado	Quantidade de Metas	% Sobre o Total
00,00 a 25,00	8,5	42,50
25,01 a 50,00	6,5	32,50
50,01 a 100,00	4,5	22,50
Acima de 100,00	0,5	2,50
<b>Total</b>	<b>20</b>	<b>100,00</b>

**Quadro 05:** Média dos Resumos dos Desvios das Metas

Fonte: Elaborado pela autora.

Verifica-se que, em média 75% das metas orçadas tiveram uma variação de menos de 50% em relação aos valores originalmente previstos.

Entende-se que a expectativa de realização das metas orçadas correspondeu à realidade da administração pública do município de Sapucaia do Sul, uma vez que 75% por cento das metas situaram-se no intervalo entre 0 a 50% de variação em relação ao orçado. Com isso o orçamento se configurou como um instrumento de ligação entre o planejamento operacional e as finanças.

O quadro 06 evidencia os indicadores das previsões das receitas e fixações das despesas e respectivas execuções orçamentárias do município.

<b>Especificação</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>
Déficit na previsão da receita	6,63	3,34
Déficit na fixação da despesa	17,50	21,74
Déficit/superávit na execução Orçamentária	11,64	19,04

**Quadro 06:** Indicadores % da Execução Orçamentária de 2010 e 2011

Fonte: Elaborado pela autora.

Os superávits na execução orçamentária indicam que a arrecadação das receitas foi maior que a realização das despesas, desta forma, apresenta que o município não está endividado, e não está agravando as finanças públicas. Porém, podemos observar que para a gestão de um órgão público os indicadores devem se aproximar de zero, informando que a gestão está sendo eficiente realizando o máximo de projetos apresentados para melhoria da cidade.

Em relação aos déficits na previsão da receita e fixação das despesas, apresenta um déficit menor na previsão da receita nos anos de 2010 e 2011, desta forma, o município quase alcançou o planejamento proposto. Nas fixações das despesas, o índice apresentado dos anos de 2010 e 2011 indica que o planejamento proposto não foi realizado.

#### **4.2 Estrutura Organizacional e Orçamentária**

No município pesquisado possuem em sua estrutura organizacional, unidades administrativas voltadas para o planejamento, orçamento e controle de uma parte dos projetos

que tem por nome Orçamento Participativo. Os demais projetos e receitas orçadas são centralizados no setor de contabilidade, com responsabilidade do secretário da fazenda, contador e prefeito, sem a participação e envolvimento dos demais assessores ou responsáveis pelas unidades administrativas. Logo, o orçamento implica apenas em um documento para cumprir dispositivo legal.

Reis (1985, p. 13) esclarece que, “a função controle exige da administração atenção voltada à execução de planos e programas, para que os objetivos previamente delineados sejam atingidos”. A Lei 4320/64, no inciso III do artigo 75, determina que o controle deve ir além do cumprimento do programa de trabalho, em termos de dinheiro e de realização de obras e de prestação de serviços, isto é, deve verificar o cumprimento do programa de trabalho estabelecido em termos físicos e financeiros.

No entanto, o que se constata no município pesquisado, é que o controle da execução orçamentária, da mesma forma como ocorre à elaboração do orçamento, em grande parte se restringe apenas aos relatórios expedidos pela contabilidade, sem nenhum compromisso com o cumprimento dos programas de trabalho estabelecidos em termos físicos e financeiros.

## **5 CONCLUSÃO**

Como se pode observar, a legislação vigente no país é extremamente rica na instituição de mecanismos de planejamento operacional que possibilitem sua adoção pelas administrações públicas, bastando para isso vontade política e capacidade técnica-operacional do pessoal responsável.

No município pesquisado, ocorre o orçamento participativo e outras atividades relacionadas ao planejamento, orçamento e controle desempenhadas pela contabilidade. A contabilidade é um sistema receptor de dados referentes a operações governamentais, cujo, produto final é a informação de natureza econômico-financeira.

Não se pode negar que, pela legislação, as entidades públicas possuem diversos mecanismos de controle, tanto o interno, que é exercido pela própria organização sobre suas atividades, quanto o externo, que é realizado por um órgão que não integra a estrutura da entidade que está sendo controlada. No caso, pelo Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas.

Entretanto, observou-se que a contabilidade do município pesquisado está estruturada apenas para fornecer os demonstrativos e relatórios exigidos pela legislação, sem nenhuma preocupação aparente com os objetivos, metas e resultados.

O orçamento é sistematicamente elaborado pelo contador e prefeito, que tomam a si a responsabilidade de traçar e quantificar as metas. Os demais membros da administração desconhecem o orçamento, e são considerados por esses sem importância. Valoriza-se mais as decisões políticas, sendo que a estrutura organizacional e orçamentária é apenas uma questão de formalidade.

Analisando a ligação do orçamento público como instrumento de planejamento operacional, pode-se observar que no município pesquisado, há variação excessivamente elevada entre algumas metas originalmente traçadas e as efetivamente realizadas. Assim, diante do exposto e retornando ao objetivo geral do trabalho, verificou-se que o orçamento em partes não se configura como instrumento de planejamento operacional, com vistas a seu desenvolvimento e estabilidade das finanças públicas, uma vez que, da sua elaboração até a execução é desfigurado, simplesmente pela não realização de várias metas traçadas ou pela alteração de outras metas através da abertura de créditos adicionais.

A ampla e ilimitada possibilidade de se alterar o orçamento durante a sua execução, através de créditos adicionais, são argumentos mais que suficientes para relegarem a sua elaboração a um papel secundário. O orçamento é visto apenas com um documento para cumprir dispositivos legais.

O orçamento-programa, de acordo com a legislação, deve expressar, financeira e fisicamente, os programas de trabalho de governo, possibilitando a interação do planejamento com o orçamento, a quantificação de objetivos e a fixação de metas. No entanto, não é isso que se constatou. Há, portanto, que se criar um mecanismo através do qual o Poder Legislativo possa se manifestar, apresentando as prioridades de atendimento à comunidade, visto que neste poder estão os representantes da comunidade.

Os documentos de um sistema de planejamento hoje existentes - o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) – indicam ser ineficientes para exprimir e realizar as ações do governo. Nesta perspectiva, o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF - tende a minimizar estas distorções, mas não o suficiente. Ela veio reforçar o papel do orçamento como instrumento de controle das finanças públicas e gestão fiscal. Mas, quanto a se prestar como instrumento de planejamento, como as demais legislações hoje vigentes - CF/88 e Lei 4320/64 – ela pode não passar de um conjunto de boas intenções.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Benedicto de. **Contabilidade Pública**. 7 ed. São Paulo, Atlas, 1981.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação**. São Paulo, Atlas, 1993.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 1994.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 10 ed. Rio de Janeiro, Forense. 1974.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Brasília, Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 1998.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 24. ed. São Paulo, Saraiva, 1995.

BRASIL. **Portal da Transparência**. Disponível em:  
<<http://www.portaldatransparencia.gov.br/>>. Acesso em: nov. 2012.

KOHAMA, Helio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 5.ed., São Paulo, Atlas, 1996.

MACHADO JR, J. Teixeira e REIS, Heraldo Costa. **A lei 4.320 Comentada**. Rio de Janeiro, IBAM, 1997.

MAXIMIANO, Antônio Cesar A. **Introdução à Administração**. São Paulo, Atlas, 1986.

MEIRELLES, Helly Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 4 ed. São Paulo, Malheiros, 1981.

PERES, Lázaro Borges. **Contabilidade Pública: ensaios de contabilidade orçamentária**. Florianópolis, CRC/SC, 1997.

PEREIRA, José Matias. **Finanças Públicas: a política orçamentária no Brasil**. São Paulo, Atlas, 1999.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; e ROSA, Maira Berenice. **Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 5 ed. São Paulo, Atlas, 1997.

REIS, Heraldo da Costa. **Contabilidade Municipal: teoria e prática**. 2 ed. Rio de Janeiro, IBAM, 1985.

SILVA, Fernando Antônio Resende de. **Finanças Públicas**. São Paulo, Atlas, 1981.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. 3 ed. São Paulo, Atlas, 1996.