

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
POLO DE TIO HUGO
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA
MODALIDADE EAD**

**ANÁLISE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DO
MUNICÍPIO DE VICTOR GRAEFF DE 2005 A 2008**

MONOGRAFIA DE ESPECIALIZAÇÃO

Fabiana Schwalbert

Santa Maria, RS, Brasil

2011

**ANÁLISE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DO MUNICÍPIO
DE VICTOR GRAEFF DE 2005 A 2008**

Fabiana Schwalbert

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Gestão Pública
– modalidade EAD da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM,
RS), como requisito parcial para obtenção do grau de
Especialista em Gestão Pública

Orientador: Fernando do Nascimento Lock

Santa Maria, RS, Brasil

2011

© 2011

Todos os direitos autorais reservados a Fabiana Schwalbert. A reprodução de partes ou do todo deste trabalho só poderá ser com autorização por escrito do autor.

Endereço: Av. João Amann, n. 591, Bairro Centro, Victor Graeff, RS, 99.350-000
Fone (054) 33381269; Fax (054) 33381244; End. Eletr: fabischwalbert@msn.com

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Polo de Tio Hugo
Curso de Especialização em Gestão Pública
modalidade EAD**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova a monografia de especialização

**ANÁLISE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DO MUNICÍPIO DE
VICTOR GRAEFF DE 2005 A 2008**

elaborada por
Fabiana Schwalbert

como requisito parcial para obtenção do grau de
Especialista em Gestão Pública

COMISSÃO EXAMINADORA:

Fernando do Nascimento Lock, MSc.
(Orientador)

Carlos Antonio de Rocchi, Dr.

Sidenei Caldeira, MSc.

Tio Hugo, 8 de julho de 2011

Ninguém vive na União ou nos Estados; as pessoas moram no Município.

(André Franco Montoro)

RESUMO

Monografia de Especialização
Curso de Especialização em Gestão Pública
Universidade Federal de Santa Maria

ANÁLISE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DO MUNICÍPIO DE VICTOR GRAEFF DE 2005 A 2008

AUTORA: Fabiana Schwalbert

ORIENTADOR: Fernando do Nascimento Lock

Data e Local da Defesa: Tio Hugo, 08 de julho de 2011.

Através de uma análise orçamentária do Município de Victor Graeff, esta pesquisa objetivou a avaliação do grau de eficiência de planejamento de seu orçamento de 2005 a 2008, calculado através de índices, onde se fez uma comparação entre receitas e despesas previstas e realizadas e os créditos adicionais. Constatou-se que a eficiência no planejamento do Município vem melhorando progressivamente, porém, ainda necessitando de uma grande melhora para contribuir ao alcance da eficiência máxima de planejamento.

PALAVRAS CHAVE: eficiência, orçamento público, créditos adicionais e gestão pública.

ABSTRACT

Monografia de Especialização
Curso de Especialização em Gestão Pública
Universidade Federal de Santa Maria

BUDGET EXECUTION ANALYSIS OF VICTOR GRAEFF'S TOWN BETWEEN 2005 TO 2008

Author: Fabiana Schwalbert
Supervisor: Fernando do Nascimento Lock
Place and defense's place: Tio Hugo, 08 de julho de 2011.

Through a budget analysis of Victor Graeff's town, this research aimed on the evaluation of the efficiency degree of the budget execution between 2005 and 2008, estimated through the indexes, on which was done a comparison between the income predicted and achieved expenses and the additional credits. It was found that the planning efficiency in the town is gradually improving, however, it is still necessary a great improvement to contribute to reach the maximum efficiency of the planning.

KEY WORDS: efficiency, public budget, additional credits and public management

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Índice de acerto na estimação da receita – IAER 2005.....	55
Tabela 2 - Índice de acerto na estimação da receita – IAER 2006.....	57
Tabela 3 - Índice de acerto na estimação da receita – IAER 2007.....	58
Tabela 4 - Índice de acerto na estimação da receita – IAER 2008.....	59
Tabela 5 – Índice acerto na fixação da despesa – IAFD 2005	61
Tabela 6 – Índice acerto na fixação da despesa – IAFD 2006	62
Tabela 7 – Índice acerto na fixação da despesa – IAFD 2007	63
Tabela 8 – Índice acerto na fixação da despesa – IAFD 2008	64
Tabela 9 – Índice utilização de créditos adicionais.....	65
Tabela 10 – Índice utilização de créditos adicionais 1.....	65
Tabela 11 – Fonte de recursos dos créditos adicionais	65

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

FUNDEB - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação

IAER - Índice de Acerto na Estimação da Receita

IAFD - Índice de Acerto na Fixação da Despesa

IUCA - Índice de Utilização de Créditos Adicionais

IUCA1 - Índice de Utilização de Créditos Adicionais 1

LDO - Lei Orçamentária Anual

LOA - Lei Orçamentária Anual

PPA - Plano Plurianual

SMAF - Secretaria Municipal de Administração e Fazenda

SMAPD - Secretaria Municipal de Agricultura, Pecuária e Desenvolvimento

SMOT - Secretaria Municipal de Obras e Trânsito

SMSAS - Secretaria Municipal de Saúde e Assistência Social

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 Problema de pesquisa	11
1.2 Objetivos	12
1.2.1 Objetivo geral	12
1.2.2 Objetivos específicos	12
1.3 Justificativa	13
1.4 Estrutura do trabalho	14
2. ORÇAMENTO PÚBLICO: CONCEITOS E TEORIAS	15
2.1 Breve histórico do orçamento público	15
2.2 Conceito de orçamento público	18
2.3 Princípios orçamentários	19
2.3.1 Princípio orçamentário da unidade	19
2.3.2 Princípio orçamentário da universalidade	20
2.3.3 Princípio orçamentário da anualidade ou periodicidade	21
2.3.4 Princípio orçamentário da exclusividade	21
2.3.5 Princípio orçamentário do equilíbrio	22
2.3.6 Princípio orçamentário da legalidade	22
2.3.7 Princípio orçamentário da publicidade	22
2.3.8 Princípio orçamentário da especificação ou especialização	23
2.3.9 Princípio orçamentário da não-afetação da receita	24
2.4 Instrumentos de planejamento-orçamento	24
2.4.1 Plano plurianual	24
2.4.2 Lei de diretrizes orçamentárias	25
2.4.3 Lei orçamentária anual	26
2.5 Processo orçamentário	27
2.5.1 Elaboração	28
2.5.2 Execução	30
2.5.3 Controle e avaliação	31
2.6 Receita pública	32
2.6.1 Classificação das receitas	32
2.6.2 Etapas da receita orçamentária	36
2.6.2.1 Planejamento	36
2.6.2.2 Execução	37
2.6.2.3 Controle e avaliação	38
2.6.3 Destinação dos recursos	38
2.7 Despesa Pública	39
2.7.1 Classificação da despesa pública	40
2.7.2 Etapas da despesa orçamentária	43
2.7.2.1 Planejamento	44
2.7.2.2 Execução	45
2.8 Créditos orçamentários e adicionais	47
3 METODOLOGIA	49
3.1 Delineamento e definição de termos	49
3.2 Coleta e análise de dados	50
3.2.1 Índice de acerto na estimação da receita – IAER	51
3.2.2 Índice de acerto na estimação da despesa – IAED	51

3.2.3 Índice de utilização de créditos adicionais – IUCA	52
3.2.4 Índice de utilização de créditos adicionais 1 – IUCA 1	52
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	54
4.1 Análise do índice de acerto na estimação da receita.....	54
4.1.1 Exercício econômico-financeiro de 2005.....	55
4.1.2 Exercício econômico-financeiro de 2006.....	56
4.1.3 Exercício econômico-financeiro de 2007.....	57
4.1.4 Exercício econômico-financeiro de 2008.....	59
4.2 Análise do índice de acerto na fixação da despesa	60
4.2.1 Exercício econômico-financeiro de 2005.....	60
4.2.2 Exercício econômico-financeiro de 2006.....	61
4.2.3 Exercício econômico-financeiro de 2007.....	62
4.2.4 Exercício econômico-financeiro de 2008.....	63
4.3 Análise dos índices de utilização dos créditos adicionais.....	64
4.3.1 Exercício econômico-financeiro de 2005.....	66
4.3.2 Exercício econômico-financeiro de 2006.....	66
4.3.3 Exercício econômico-financeiro de 2007.....	67
4.3.4 Exercício econômico-financeiro de 2008.....	67
5 CONCLUSÃO	68
REFERENCIAS.....	70

1 INTRODUÇÃO

Este estudo compara os orçamentos previstos e realizados no Município de Victor Graeff, no período de 2005 a 2008, limitando-se a identificar as estimativas das receitas e as fixação das despesas de cada órgão durante o período de execução.

Trata-se de uma pesquisa de natureza descritiva, realizada por meio de um Estudo de Caso, que tem como propósito central evidenciar a dinâmica que ocorre no dia-a-dia da gestão orçamentária em um pequeno município.

Desenvolvido em Victor Graeff, município com 3.036 habitantes e de tradição agrícola, traz como principal contribuição a apresentação das dificuldades de previsão e as alterações de cenário que obrigam os gestores públicos a introduzirem constantes alterações na proposta orçamentária, fato este que acaba desvirtuando a própria idéia de planejamento. Afinal, ao propor um determinado Orçamento, o gestor está tornando públicas suas expectativas e suas propostas; ao alterá-las, pelas mais diferentes razões, acaba frustrando expectativas e, por vezes, também frustrando-se.

1.1 Problema de pesquisa

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o gestor público passou a ter que estudar formas que permitam o controle efetivo da gestão do governo e, ainda, pesquisar alternativas que auxiliem no processo decisório, buscando sempre a transparência dos demonstrativos contábeis e financeiros.

Segundo Kohama (1998), a Lei Orçamentária Anual (LOA), estabelece o programa de atividades para o ano seguinte, definindo a respectiva alocação de recursos, estima receitas e fixa despesas, compreende o orçamento fiscal da administração direta e indireta, o orçamento de investimentos das empresas públicas e o orçamento da seguridade social.

A proposta orçamentária deverá apresentar, de forma detalhada, todas as

receitas programadas a receber, com detalhamento de suas projeções e o método que foi seguido para encontrar tal resultado. Além disso, deve demonstrar todas as despesas a serem executadas, pois nenhuma delas pode ser realizada, caso não conste na Lei Orçamentária, evidenciando assim a necessidade de um bom planejamento na elaboração da mesma.

Assim, o Orçamento Público, é uma estimativa de receitas e despesas, que podem ou não se concretizar durante a sua execução, apresentando-se como a principal ferramenta da Contabilidade Pública, e é desenvolvido nos três níveis de governo (Federal, Estadual e Municipal).

A abertura de créditos adicionais demonstra as falhas na elaboração do orçamento, portanto o questionamento que esta pesquisa pretende responder é: Quais as estimativas e fixações iniciais, do orçamento municipal de Victor Graeff, foram executadas e quais as principais alterações orçamentárias ocorridas durante o período de 2005 a 2008 no município de Victor Graeff?

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo geral

Analisar o grau de eficiência do planejamento municipal nos orçamentos de 2005 a 2008, no município de Victor Graeff, e apurar as principais alterações orçamentárias, com a finalidade de esclarecer as falhas ocorridas na elaboração do orçamento.

1.2.2 Objetivos específicos

Levantar as Legislações Federais, Estaduais e Municipais que regulamentam a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA) e suas possíveis alterações;

Avaliar a eficiência no planejamento das receitas e despesas;

Levantar as alterações orçamentárias provocadas pela abertura de créditos adicionais;

Analisar as diferenças entre a fixação orçamentária e a execução orçamentária da despesa e entre a previsão orçamentária e a execução orçamentária da receita.

1.3 Justificativa

O presente trabalho busca contribuir para o melhoramento e aperfeiçoamento na elaboração do Orçamento Público da Prefeitura Municipal de Victor Graeff, pois é através da Elaboração da Proposta Orçamentária que o poder executivo apresenta ao poder Legislativo suas metas e prioridades para o próximo exercício, porém nem sempre é possível em sua elaboração prever imprevistos e excepcionalidades que por ventura possam ocorrer, sendo necessário a abertura créditos adicionais para dar seguimento ao plano de trabalho do governo.

A inclusão de novas atividades no orçamento depende da aprovação pela Câmara de Vereadores, tornando muitas vezes o processo moroso, pois depende da aprovação dos vereadores, e por questões político-partidárias o mesmo pode não ocorrer, ocasionando atrasos na prestação de serviços públicos e possíveis danos ao erário.

Através deste estudo será possível distinguir os tipos de alterações orçamentárias, diferenciando os casos imprevistos, as excepcionalidades, das ações que foram mal planejadas na elaboração do orçamento. A partir deste levantamento, será possível propor sugestões para os próximos orçamentos a fim de diminuir estas alterações.

Em relação ao período escolhido, justifica-se por demonstrar se o maior índice de abertura de créditos adicionais ocorreu no primeiro ano de mandato (por ser o orçamento realizado pelo Prefeito anterior), ou se esta prática continuou a ser evidenciada.

Este estudo se justifica para a sociedade por contribuir para que os futuros orçamentos municipais não sofram alterações que possam ser percebidas em sua

elaboração, não desvirtuando do plano de trabalho do governo inicialmente proposto e aprovado por seus representantes.

A Prefeitura Municipal de Victor Graeff tem interesse e vantagens em ver realizado este estudo porque através dele detectarão as principais alterações ocorridas durante a execução dos Orçamentos passados, podendo assim planejar melhor as próximas Propostas Orçamentárias.

1.4 Estrutura do trabalho

O presente trabalho, em seu capítulo 2, busca conceituar os principais termos, procedimentos e técnicas relacionados ao Orçamento Público. Em seguida apresentam-se os métodos e procedimentos utilizados na confecção do mesmo, de acordo com as normas específicas.

O capítulo 3 apresenta o método utilizado para o alcance dos objetivos propostos na introdução.

A descrição e a análise dos dados deste estudo de caso evidenciam-se no capítulo 4, onde desenvolve-se por meio do estudo dos balanços orçamentários e outras demonstrações da Prefeitura Municipal de Victor Graeff, comparando-se o que foi previsto nas leis orçamentárias com o que foi realizado nos anos de 2005 a 2008.

No capítulo 5 são apresentadas as conclusões e ao final constam as referências.

2 ORÇAMENTO PÚBLICO: CONCEITOS E TEORIAS

Este capítulo apresenta o referencial teórico do trabalho, sobre os temas considerados relevantes para a análise do orçamento do Município de Victor Graeff/RS.

A partir das leituras realizadas dos autores selecionados foi possível a construção de uma sustentação teórica para o desenvolvimento do trabalho, a seguir apresentado.

2.1 Breve histórico do orçamento público

De acordo com Giacomoni (1997), o surgimento do Orçamento Público se desenvolveu ligado às instituições representativas de governo, no âmbito das relações contratuais do pacto feudal. O surgimento formal aconteceu em 1215 na Inglaterra em decorrência da Magna Carta outorgada pelo Rei João Sem Terra, que foi pressionado pelos barões, a fim de que o conselho comum fosse previamente consultado sobre o lançamento dos tributos.

Nenhum tributo ou auxílio será instituído no Reino, senão pelo seu conselho comum, exceto com o fim de resgatar a pessoa do Rei, fazer seu primogênito cavalheiro e casar sua filha mais velha uma vez, e os auxílios para esse fim serão razoáveis em seu montante. (BURKHEAD, 1971, p. 349)

Na França, em 26 de agosto de 1789, aconteceu a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, em cujos artigos 13, 14 e 15 pode-se ler o seguinte:

Art.13. Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades. Art.14. Todos os cidadãos têm direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, da necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração. Art.15. A sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público pela sua administração.

Deste modo, pode-se dizer, que a sociedade francesa adquiriu o direito de se manifestar sobre o Orçamento Público, dos impostos que iriam pagar, bem como sobre a sua aplicação.

O sistema orçamentário francês em sua fase inicial ajudou a consolidar algumas regras, hoje aceitas como básicas na concepção doutrinária do orçamento público: a) a anualidade orçamentária; b) a votação do orçamento antes do início do exercício; c) o orçamento deve conter todas as previsões financeiras para o exercício (princípio da universalidade); e d) a não-vinculação de itens da receita e despesas específicas (princípio da não-afetação das receitas). (GIACOMONI, 1997, p.43)

Segundo Giacomoni (1997), nos Estados Unidos, mesmo não existindo uma técnica orçamentária aplicada pela Constituição, estava estabelecido que: “nenhuma soma será retirada do Tesouro, senão em consequência de apropriações estabelecidas em lei; e que um balanço das entradas e saídas de dinheiros públicos deve ser divulgado, periodicamente”.(BURKHEAD, 1971, p.12)

Esta determinação constitucional foi regulamentada por volta de 1802, quando ficou determinado que ao Secretário do Tesouro Nacional caberia “elaborar e apresentar ao Congresso [...] um relatório financeiro sistemático que contenha a estimativa da receita pública, bem como da despesa.” (BURKHEAD, 1971, p.12)

Por sua vez, no Brasil, a primeira Carta Magna Brasileira de 1824, em seu artigo 172 estabelecia que:

O ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros ministros os orçamentos relativos às despesas das suas repartições, apresentará na Câmara dos Deputados anualmente, logo que esta estiver reunida, um balanço geral da receita e despesa do Tesouro Nacional do ano antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas públicas do ano futuro e da importância de todas as contribuições e rendas públicas. (GIACOMONI, 1997, p.48)

No Brasil, de acordo com a primeira Constituição Brasileira outorgada em 25/03/1824 por Dom Pedro I, atribuiu à Câmara dos Deputados a iniciativa das leis para instituir impostos: “ao Executivo competia a elaboração da proposta orçamentária; à Assembleia Geral (Câmara dos Deputados e Senado) a aprovação da lei orçamentária e à Câmara dos Deputados a iniciativa das leis sobre impostos.” (GIACOMONI, 1997, p. 49)

Com a Constituição de 1891, que se seguiu à Proclamação da República, houve importante alteração na distribuição de competências em relação ao orçamento. A elaboração passou a ser privativa do Congresso Nacional, assim como a tomada de contas do Executivo. Visando auxiliar o Congresso

no controle de gastos, a Constituição Federal instituiu um Tribunal de Contas. A iniciativa da lei orçamentária ficou a cargo da Câmara, mas na realidade "sempre partiu do gabinete do ministro da Fazenda que, mediante entendimentos reservados e extra-oficiais, orientava a comissão parlamentar de finanças na elaboração da lei orçamentária". (GIACOMONI, 1997, p. 49)

Com a República, as antigas províncias transformaram-se em Estados regidos por constituições próprias, o que lhes assegurou grande autonomia, igualmente estendida aos municípios e "O país entrou no século XX e ultrapassou suas primeiras décadas sem maiores novidades na questão da organização das finanças públicas." (GIACOMONI, 1997, p. 49).

Em conformidade com Giacomoni (1997), em 1922, por ato do Congresso Nacional, foi aprovado o Código de Contabilidade da União (Decreto 4536/1922), possibilitando o ordenamento dos procedimentos orçamentários, financeiros, contábeis e patrimoniais da gestão federal. O Código formalizou a prática de o Executivo fornecer ao Legislativo todos os elementos para que este exercitasse sua atribuição de iniciar a elaboração da lei orçamentária.

Diz o artigo. 13 do referido Código: "O governo enviará à Câmara dos Deputados, até 31 de maio de cada ano, a proposta de fixação da despesa, como cálculo da receita geral da República, para servir de base à iniciativa da Lei de Orçamento." (GIACOMONI, 1997, p. 50) Esse artigo deixava claro que a proposta do governo deveria ter a forma de um projeto de lei acabado, não se assemelhando ao caso americano no qual o Congresso recebia e analisava as solicitações de dotações por parte dos órgãos.

Conforme Silva Júnior (2004), no conceito clássico o orçamento era caracterizado como uma mera peça contábil, de conteúdo financeiro, já que continha apenas a previsão de receitas e a autorização das despesas, sem preocupação com os planos governamentais e com o interesse efetivo da população. Porém, objetivando apresentar o orçamento público com maior transparência, a Constituição de 1988 mudou a sistemática de elaboração, fixando a obrigatoriedade da elaboração do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei do Orçamento Anual (LOA), devolvendo aos Legisladores o privilégio de participar, de forma concreta, da elaboração dos planos e dos orçamentos públicos, nos três níveis de governo.

2.2 Conceito de orçamento público

Silva Júnior (2004), destaca que embora tradicionalmente o orçamento seja compreendido como uma peça que contém apenas a previsão das receitas e a fixação das despesas para determinado período, sem preocupar-se com planos governamentais de desenvolvimento, visto assim como mera peça contábil – financeira:

Classicamente, o orçamento é uma peça que contém a previsão das receitas e a autorização das despesas, sem preocupação com planos governamentais e com interesses efetivos da população. Era mera peça contábil, de conteúdo financeiro (HORVATH, 1999, p. 69).

No entanto, de acordo com Silva Júnior (2004), este conceito não pode mais ser admitido, pois, a intervenção estatal na vida da sociedade aumentou de forma acentuada e com isso o planejamento das ações do Estado é imprescindível.

Hoje, na visão de Silva Júnior (2004), o orçamento é utilizado como instrumento de planejamento da ação governamental, possuindo um aspecto dinâmico, ao contrário do orçamento tradicional já superado, que possuía caráter eminentemente estático. O orçamento público é:

O ato pelo qual o Poder Executivo prevê e o Poder Legislativo autoriza, por certo período de tempo, a execução das despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei". (BALEEIRO, 1996, p. 387)

Também, o Orçamento Público pode ser definido como: "Previsão dos fatos patrimoniais de uma entidade pública. Previsão de despesas e receitas de uma entidade pública. Previsão do exercício de uma entidade de fins públicos". (SÁ & SÁ, 1995, p. 337)

Ainda:

Orçamento é um plano de trabalho governamental expresso em termos monetários, que evidencia a política econômico-financeira do Governo e em cuja elaboração foram observados os princípios da unidade, universalidade, anualidade, especificação e outros que estudaremos adiante. (SILVA, 1996, p. 37).

Segundo Silva (1996), o orçamento é estudado sob os aspectos político, Jurídico, Econômico e Financeiro. O *Político* refere-se à sua característica de Plano de Governo ou Programa de Ação do grupo ou facção partidária que detém o Poder.

O Jurídico serve para definir a Lei Orçamentária no conjunto de leis do país. O Econômico resulta da evolução das características políticas do orçamento, e o *Financeiro* caracteriza-se pelo fluxo monetário das entradas da receita e das saídas das despesas, meio efetivo e normal da execução orçamentária.

De acordo com Silva (1996), se o orçamento público é peça fundamental ao cumprimento das finalidades do Estado, não há dúvida de que deverá observar que o melhor plano é aquele que resulta numa produção com um menor gasto.

2.3 Princípios orçamentários

Sobre a importância da obediência aos princípios na elaboração do orçamento Kohama (1998, p.64) explana:

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

De acordo com Pscitelli et al. (1999, p.49), os princípios orçamentários “são premissas, linhas norteadoras de ação a serem observadas na concepção da proposta, o que não é estático, pressupondo-se a evolução desses princípios ao longo do tempo”.

A seguir são destacados os principais princípios norteadores do orçamento público.

2.3.1 Princípio orçamentário da unidade

Previsto no artigo 2º da Lei nº 4.320/64, cada ente da federação deve possuir apenas um orçamento, estruturado de maneira uniforme.

Como coloca Kohama (1998, p. 65): “Os orçamentos dos órgãos autônomos

do governo devem fundamentar-se em uma única política orçamentária, estruturada uniformemente e que se ajuste a um método único”.

Para Giacomoni (1997, p. 66), o princípio orçamentário da unidade está previsto no artigo 2 da Lei nº. 4.320 de 1964 que diz: “o orçamento deve ser uno, isto é, cada unidade governamental deve possuir apenas um orçamento”.

2.3.2 Princípio orçamentário da universalidade

De acordo com esse princípio, Angélico (1995, p. 42), afirma que o orçamento deve conter todas as receitas e todas as despesas do Estado, possibilitando assim:

Conhecer *a priori* todas as receitas e despesas do governo e dar prévia autorização para a respectiva arrecadação e realização. Impedir o Executivo de realizar qualquer operação de receita e despesa sem a prévia autorização do Legislativo. Conhecer o exato volume global das despesas projetadas pelo governo, a fim de autorizar a cobrança dos tributos estritamente necessários para atendê-las.

Conforme os artigos 3º e 4º da Lei nº. 4.320/64, a Lei Orçamentária deverá conter todas as receitas e despesas, que para o Tesouro Nacional isso possibilita um controle parlamentar efetivo sobre as finanças públicas.

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

Parágrafo único. Não se consideram para os fins deste artigo as operações de crédito por antecipação da receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias, no ativo e passivo financeiros.

Art. 4º A Lei de Orçamento compreenderá todas as despesas próprias dos órgãos do Governo e da administração centralizada, ou que, por intermédio deles se devam realizar, observado o disposto no artigo 2º.

Kohama (1998, p. 65), complementa: “Deverão ser incluídos no orçamento todos os aspectos do programa de cada órgão, principalmente aqueles que envolvam qualquer transação financeira ou econômica”.

2.3.3 Princípio orçamentário da anualidade ou periodicidade

Para Angélico (1995, p. 39), “este princípio é também chamado de periodicidade, as previsões da receita e despesas devem referir-se, sempre, a um período limitado de tempo, que denominamos exercício financeiro, sendo que no Brasil este coincide com o ano civil (1º de janeiro a 31 de dezembro)”.

Silva (1996) explica que há uma diferenciação quanto a este princípio com relação às receitas e às despesas. O autor explana que o orçamento deve ter vigência limitada a um exercício financeiro. Conforme a legislação brasileira, o exercício financeiro precisa coincidir com o ano civil. A Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF vem reforçar este princípio ao estabelecer que as obrigações assumidas no exercício sejam compatíveis com os recursos financeiros obtidos no mesmo exercício.

2.3.4 Princípio orçamentário da exclusividade

O princípio da exclusividade na vigente Constituição Federal aparece no parágrafo 8º, do artigo 165:

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

De acordo com Kohama (1998, p.66), “o orçamento deverá conter, exclusivamente assuntos que lhe sejam pertinentes, evitando a inclusão de normas relativas a outros campos jurídicos e estranhos à previsão da receita e fixação de despesa”.

2.3.5 Princípio orçamentário do equilíbrio

Pscitelli et al (1999, p.43), retratam o fundamento deste princípio fazendo menção à Constituição Federal:

São vedados: a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais (CF, art. 167, inc. II); a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes (CF, art. 167, inc. VI); aprovação de emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem sem a indicação dos recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesas (CF, art. 166, § 3º, inc. II).

2.3.6 Princípio orçamentário da legalidade

De acordo com Jund (2006), este princípio é regido pelo artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal de 1988, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.” Além disso, o princípio demonstra que em matéria orçamentária, a Administração Pública está subordinada às prescrições legais:

O campo de aplicação do princípio da legalidade orçamentária, além de incluir às leis do Plano Plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais, todas de iniciativa do chefe do Poder Executivo, abrange, também, os planos, programas, transposição, remanejamento ou transferência de recursos de uma dotação para outra, bem como a instituição de fundos e operações de créditos, conforme previsto em nossa Carta Magna (art. 165, art. 48, II, IV; art. 166; art. 167, I,III, V, VI e IX), demonstrando dessa forma que, em matéria orçamentária, a Administração Pública subordina-se às prescrições legais. (JUND, 2006, p. 70)

2.3.7 Princípio orçamentário da publicidade

Como colocam Pscitelli et. al (1999), este princípio aplica-se aos atos da administração em geral. Os autores explicam que há uma forte exigência de transparência e pleno acesso, a qualquer interessado das informações mínimas

necessárias ao exercício da fiscalização das ações dos dirigentes e responsáveis pelo uso dos recursos dos contribuintes.

Silva (1996), afirma que uma das inovações da Constituição Federal é a obrigatoriedade de o Poder Executivo publicar, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária.

2.3.8 Princípio orçamentário da especificação ou especialização

O princípio orçamentário da especificação ou especialização está contido no artigo 5º da Constituição Federal, e no artigo 15 da Lei nº 4.320/64. Assim, Giacomoni (1997, p. 77) descreve que “[...] as receitas e despesas devem aparecer no orçamento de maneira discriminada, de tal forma que se possa saber, pormenorizadamente, a origem dos recursos e sua aplicação”.

Segundo Giacomoni (1997), o enfoque clássico deste princípio é político, pois o orçamento está altamente especificado, e fornece as condições ideais para a fiscalização parlamentar, inibindo a expansão das atividades governamentais. Assim:

Tendo por finalidade não só a vedação de dotações globais não especificadas no orçamento [...] este princípio prevê que na Lei Orçamentária a discriminação da despesa far-se-á, no mínimo, por elementos, ou seja, a especialização ou “carimbo” dos recursos públicos deverá identificar uma classificação da dotação orçamentária com grau de discriminação tal, que identifique a sua destinação, visando à consecução dos seus fins. (JUND, 2006, p.75)

No que diz respeito às receitas, de acordo com Jund (2006), elas estão amparadas pelo princípio da especificação, pois a lei exige que sejam demonstradas as receitas e as despesas de acordo com a categoria econômica, as fontes, as funções e os programas, o que contribui com o trabalho da fiscalização parlamentar na gestão de aplicação dos recursos.

2.3.9 Princípio orçamentário da não-afetação da receita

Pscitelli et al. (1999), explicam que esse princípio aplica-se às receitas de impostos, não sendo o caso dos demais tributos e de outros tipos de receitas.

Na Constituição Federal, o artigo 167, inciso IV, veda a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa.

2.4 Instrumentos de planejamento-orçamento

No entendimento de Kohama (1998), nos países subdesenvolvidos os recursos financeiros gerados pelo governo, em geral, são escassos em relação às necessidades da coletividade, e o Sistema de Planejamento Integrado busca, através da escolha de alternativas prioritárias, o melhor emprego dos meios disponíveis para minimizar os problemas econômicos e sociais existentes.

A Constituição Federal de 1988 atribui ao Poder Executivo a responsabilidade pelo sistema de Planejamento e Orçamento, tendo a iniciativa nos seguintes projetos de lei: Plano Plurianual (PPA), de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e de Orçamento Anual (LOA).

2.4.1 Plano plurianual

Previsto no art. 165 da Constituição Federal e regulamentado pelo Decreto 2.829 de 29 de Outubro de 1998,

O Plano Plurianual (PPA) é um plano de médio prazo, através do qual procura-se ordenar as ações do governo que levem ao atingimento dos objetivos e metas fixados para um período de quatro anos, ao nível do governo federal, e também de quatro anos ao nível dos governos estaduais e municipais (KOHAMA, 1998, p. 62).

Conforme explicam Silva et al (2001, p.16) no Guia Contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal, publicado pelo Conselho Federal de Contabilidade,

o PPA é instituído por lei, estabelecendo, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e metas da Administração Pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para aquelas referentes a programas de duração continuada. Os investimentos cuja execução seja levada a efeito por períodos superiores a um exercício financeiro, só poderão ser iniciados se previamente incluídos no PPA ou se nele incluídos por autorização legal. A não-observância deste preceito caracteriza crime de responsabilidade.

Os autores explicam que o poder Executivo é quem ordena as ações com a finalidade de atingir objetivos e metas por meio do PPA, e que este se constitui um plano de médio prazo elaborado no primeiro ano de mandato, para execução nos quatro anos seguintes, contendo um anexo com metas plurianuais da política fiscal, considerando despesas, receitas, resultado primário e estoque da dívida.

2.4.2 Lei de diretrizes orçamentárias

Sobre a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), Kohama (1998), explica que tem a finalidade de nortear a elaboração dos orçamentos anuais, compreendidos aqui o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas e o orçamento da seguridade social, de forma a adequá-los às diretrizes, objetivos e metas da administração pública, estabelecidos no plano plurianual.

De acordo com Silva et. al (2001), a Constituição Federal, no artigo 165, parágrafo segundo, preconiza que a LDO compreenderá as metas e prioridades da administração, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual e disporá sobre as alterações na legislação tributária.

De acordo com a Lei Complementar nº 101 de 2000, a LDO dos municípios deve também dispor sobre:

Art. 4º A Lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

- a) equilíbrio entre receitas e despesas;
- b) critérios e forma de limitação de empenho a ser efetivada;
- c) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos programas financiados com recursos do orçamento;
- d) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas;

e) metas fiscais, que constarão de anexo próprio, denominado Anexo de Metas Fiscais, acompanhado de demonstrativo; riscos fiscais, que constarão de anexo próprio, denominado Anexo de Riscos Fiscais

Sobre o Anexo de Metas Fiscais e o Anexo de Riscos Fiscais transcreve-se o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal (2000):

§ 1º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

§ 2º O Anexo conterá, ainda:

I - avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior;

II - demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional;

III - evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;

IV - avaliação da situação financeira e atuarial:

a) dos regimes gerais de previdência social e próprios dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador;

b) dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial;

V - demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

§ 3º A lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

§ 4º A mensagem que encaminhar o projeto da União apresentará, em anexo específico, os objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial, bem como os parâmetros e as projeções para seus principais agregados e variáveis, e ainda as metas de inflação, para o exercício subsequente

2.4.3 Lei orçamentária anual

O orçamento anual visa concretizar os objetivos e metas propostas no PPA, segundo as diretrizes estabelecidas pela LDO.

Sobre a Lei Orçamentária Anual (LOA), Kohama (1998, p. 40) explica que: “Para viabilizar a concretização das situações planejadas no plano plurianual e, obviamente, transformá-las em realidade, obedecida a lei de diretrizes orçamentárias, elabora-se o Orçamento Anual, onde são programadas as ações a serem executadas, visando alcançar os objetivos determinados”.

Segundo o autor, a lei orçamentária anual compreenderá:

- I – o orçamento fiscal referente aos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, 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 o Estado, 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 (KOHAMA, 1998, p. 41).

2.5 Processo orçamentário

O processo orçamentário constitui um dos pontos fundamentais para a consolidação das instituições políticas nacionais e para o surgimento de um processo decisório que defina responsabilidades e permita o controle e avaliação política do governo. O processo orçamentário iniciou-se em 1988 com a Constituição, mas não conseguiu disciplinar as finanças públicas totalmente. Isto decorre devido a divergência entre o presidencialismo e o parlamentarismo.

No entendimento de Kohama (1998, p. 40):

O processo orçamentário é dinâmico, na medida em que a avaliação, revisão e redefinição dos valores orçados ocorrem continuamente. É também um processo de duplo sentido: de baixo para cima fluem as programações baseadas nas necessidades, enquanto de cima para baixo são estabelecidos os objetivos, prioridades e políticas gerais da instituição, além dos limites de recursos disponíveis. A proposta orçamentária final é o resultado do encontro e harmonização dos dois movimentos. O orçamento geral da instituição é geralmente detalhado em relação às unidades administrativas, com cada unidade recebendo sua dotação orçamentária. Um processo orçamentário eficiente e apropriado requer um sistema de planejamento adequado e um sistema de informações capaz de disponibilizar as informações técnicas e financeiras necessárias. Assim, para a consecução do orçamento nas instituições de saúde, há necessidade de alguns pré-requisitos, dentre os quais se destacam: uma estrutura organizacional bem definida, um sistema contábil adequado, dados estatísticos básicos e um plano ou manual de orçamento formal.

2.5.1 Elaboração

A proposta orçamentária deverá conter (Kohama, 1998):

- 1º- Mensagem;
- 2º- Projeto de Lei de Orçamento;
- 3º- Tabelas explicativas;
- 4º- Especificação dos Programas Especiais de Trabalho.

O Artigo 5º da Lei Complementar nº 101, de 04/05/2000, regulamenta o projeto da Lei Orçamentária Anual, sendo que o mesmo deverá ser elaborado de forma compatível com o Plano Plurianual, com a Lei de Diretrizes Orçamentárias e com as normas da Lei Complementar nº101. O referido artigo em seus incisos I, II e III, assim menciona sobre a Lei de Orçamento Anual:

I - conterá, em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do documento de que trata o § 1º do art. 4º;

II - será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;

III - conterá reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, destinada ao:

b) atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

§ 1º Todas as despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual, e as receitas que as atenderão, constarão da lei orçamentária anual.

§ 2º O refinanciamento da dívida pública constará separadamente na lei orçamentária e nas de crédito adicional.

§ 3º A atualização monetária do principal da dívida mobiliária refinanciada não poderá superar a variação do índice de preços previsto na lei de diretrizes orçamentárias, ou em legislação específica.

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

§ 5º A lei orçamentária não consignará dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no plano plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão, conforme disposto no § 1º do art. 167 da Constituição.

Com relação ao conteúdo e forma da proposta orçamentária, a Lei Federal nº 4.320/64 diz o seguinte:

Art. 2º A Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade.

§ 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, na forma do Anexo nº. 1;

III - Quadro discriminativo da receita por fontes e respectiva legislação;

IV - Quadro das dotações 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, na forma dos Anexos ns. 6 a 9;

III - Quadro demonstrativo do programa anual de trabalho do Governo, em termos de realização de obras e de prestação de serviços.

Art. 22. A proposta orçamentária que o Poder Executivo encaminhará ao Poder Legislativo nos prazos estabelecidos nas Constituições e nas Leis Orgânicas dos Municípios, compor-se-á:

I - Mensagem, que conterá: exposição circunstanciada da situação econômico-financeira, documentada com demonstração da dívida fundada e fluante, saldos de créditos especiais, restos a pagar e outros compromissos financeiros exigíveis; exposição e justificação da política econômica-financeira do Governo; justificação da receita e despesa, particularmente no tocante ao orçamento de capital;

II - Projeto de Lei de Orçamento;

III - Tabelas explicativas, das quais, além das estimativas de receita e despesa, constarão, em colunas distintas e para fins de comparação:

a) A receita arrecadada nos três últimos exercícios anteriores àquele em que se elaborou a proposta;

b) A receita prevista para o exercício em que se elabora a proposta;

c) A receita prevista para o exercício a que se refere a proposta;

d) A despesa realizada no exercício imediatamente anterior;

e) A despesa fixada para o exercício em que se elabora a proposta; e

f) A despesa prevista para o exercício a que se refere a proposta.

IV - Especificação dos programas especiais de trabalho custeados por dotações globais, em termos de metas visadas, decompostas em estimativa do custo das obras a realizar e dos serviços a prestar, acompanhadas de justificação econômica, financeira, social e administrativa.

Parágrafo único. Constará da proposta orçamentária, para cada unidade administrativa, descrição sucinta de suas principais finalidades, com indicação da respectiva legislação.

Conforme os artigos 29 e 30 da Lei nº 4.320/64,

as propostas das unidades administrativas serão acompanhadas de tabelas explicativas da despesa realizada no exercício anterior, da despesa fixada para o exercício em que se elabora a proposta e da despesa prevista para o exercício a que se refere a proposta, e da justificativa 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. Servirão de base à estimativa da receita, na proposta orçamentária, as demonstrações mensais da receita arrecadada, segundo as rubricas. A estimativa da receita se baseará nas demonstrações dos três últimos exercícios, bem como as circunstâncias de ordem conjuntural e outras que possam afetar as fontes de receita.

“Após o encaminhamento da proposta orçamentária ao Legislativo dentro dos prazos estipulados em Lei, cabe a este, analisar e votar a proposta, devolvendo-a para Sanção, até o encerramento da sessão legislativa” (KOHAMA, 1998, p. 69).

Segundo o artigo 166, § 3º da Constituição Federal, as emendas à proposta orçamentária somente podem ser aprovadas caso:

a) Sejam compatíveis com o Plano Plurianual e com a Lei de Diretrizes Orçamentárias;

b) Indiquem os recursos necessários, admitindo-se apenas os provenientes de anulação de despesa, excluídas:

- dotação para pessoal e seus encargos;
- serviços da dívida;
- transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e Distrito

Federal;

c) Sejam relacionadas com:

- a correção de erros e omissões;
- os dispositivos do texto do projeto de lei.

2.5.2 Execução

A execução, de acordo com Kohama:

Constitui a concretização anual dos objetivos e metas determinadas para o setor público, fundamenta-se na programação, não só para ajustar-se às orientações estabelecidas no orçamento, mas também para alcançar a máxima racionalidade possível na solução de problemas decorrentes da impossibilidade de se prever exatamente os detalhes ligados à execução das modificações produzidas nas condições vigentes à época da elaboração do orçamento (1998, p. 70).

A execução do orçamento-programa deve levar em conta:

- o comportamento efetivo da receita;
- a reavaliação periódica das metas propostas nos projetos e atividades;
- a liberação dos recursos financeiros, segundo programação que equacione receita disponível às metas a realizar.

A Lei Complementar nº. 101 de 2000 no que tange à execução orçamentária e o cumprimento das metas, estabelece:

Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

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

§ 1º No caso de restabelecimento da receita prevista, ainda que parcial, a recomposição das dotações cujos empenhos foram limitados dar-se-á de forma proporcional às reduções efetivadas.

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

§ 3º No caso de os Poderes Legislativo e Judiciário e o Ministério Público não promoverem a limitação no prazo estabelecido no *caput*, é o Poder Executivo autorizado a limitar os valores financeiros segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

§ 4º Até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, em audiência pública na comissão referida no § 1º do art. 166 da Constituição ou equivalente nas Casas Legislativas estaduais e municipais.

2.5.3 Controle e avaliação

Refere-se à organização, aos critérios e trabalhos, que julgam o nível dos objetivos fixados no orçamento e às modificações nele ocorridas durante a execução; a eficiência com que se realizam as ações empregadas para tais fins e o grau de racionalidade no emprego dos recursos correspondentes (KOHAMA, 1998, p. 72).

O autor (id.,1998) explica, ainda, que a avaliação deve orientar a execução e fixar as futuras programações, sendo simultânea à execução. O controle e a avaliação são essenciais ao orçamento-programa. De fato, por meio dele a administração poderá tomar conhecimento do que cada unidade administrativa vem realizando e avaliar o resultado deste trabalho, assim como planejar as ações futuras com base em fatos reais.

Conforme o art. 75, da Lei 4.320/64, o controle da execução orçamentária compreenderá:

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

2.6 Receita pública

Trata-se de contribuições da coletividade, denominadas de receitas que o poder público necessita para atender às necessidades da população e subsidiar a manutenção de seus órgãos.

Na visão de Pscitelli et al. (1999, p.116): “Receita Pública, em sentido amplo, caracteriza-se como um ingresso de recursos ao patrimônio público, mais especificamente como uma entrada de recursos financeiros que se reflete no aumento das disponibilidades”.

Kohama (1998, p. 85), acrescenta que a receita é efetivada “através de numerários ou outros bens representativos de valores, que o governo tem o direito de arrecadar em virtude de leis, contratos ou quaisquer outros títulos de que derivem direitos em favor do Estado”.

2.6.1 Classificação das receitas

De acordo com Silva (2000), as receitas podem ser classificadas quanto à natureza, ao poder de tributar, à coercitividade, à afetação patrimonial e à regularidade.

Quanto a natureza, Silva (2000, p.100) divide em dois grandes grupos: orçamentária e extra-orçamentária, onde:

- Receitas Orçamentárias: são as que integram o orçamento e estão à disposição do estado como propriedade sua.
- Receitas Extra-Orçamentárias: é aquela que não consta no orçamento e compreende as entradas em dinheiro ou créditos de terceiros, de que o

Estado é devedor como simples depositário ou como agente passivo da obrigação.

A Lei nº 4.320/64, em seu artigo 11 classifica a receita orçamentária em duas categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

§ 1º - São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

§ 2º - São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o *superávit* do Orçamento Corrente.

Com a publicação da Portaria Interministerial STN/SOF nº 338, de 26 de abril de 2006, foram incluídas mais duas classificações destinadas ao registro das receitas decorrentes de operações intra-orçamentárias: Receitas Correntes Intra-Orçamentárias e Receitas de Capital Intra-Orçamentárias.

A respeito das operações intra-orçamentárias, a Portaria STN/SOF nº 338/2006 dispõe:

Art. 1º Definir como intra-orçamentárias as operações que resultem de despesas de órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social decorrentes da aquisição de materiais, bens e serviços, pagamento de impostos, taxas e contribuições, quando o recebedor dos recursos também for órgão, fundo, autarquia, fundação, empresa estatal dependente ou outra entidade constante desses orçamentos, no âmbito da mesma esfera de governo.

O Quadro 1 apresenta a classificação da receita por fontes, que são conceituadas a seguir.

Quadro 1 - Classificação de fontes das receitas

I – Receitas Correntes	II – Receitas de Capital
Receita tributária Receitas de contribuições Receitas patrimoniais Receitas agropecuárias Receita Industrial Receita de serviços Transferências correntes Outras receitas correntes	Operações de crédito Alienação de bens Amortização de empréstimos Transferências de capital Outras receitas de capital

Fonte: Silva (2000, p. 100).

Como explana Silva (2000, p.105), a

Receita Tributária é a resultante da cobrança de tributos, que podem ser definidos como sendo a receita derivada que o Estado arrecada mediante o emprego de sua soberania, nos termos fixados em lei, sem contraprestação diretamente equivalente, e cujo produto se destina ao custeio das atividades gerais ou específicas que lhe são próprias.

O Código Tributário Nacional – CTN, no art. 3º, define tributo como “toda a prestação pecuniária, compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, e define as seguintes espécies: Imposto, Taxa e Contribuição de Melhoria.

Silva (2000, p.105), explica que a Receita de contribuições é a fonte de receitas destinadas a arrecadar receitas relativas a contribuições sociais e econômicas destinadas à manutenção dos programas e serviços sociais e de interesse coletivo.

A Portaria Conjunta STN/SOF nº 2, de 6 de agosto de 2009, assinala as seguintes espécies de receitas de contribuições: Contribuições Sociais, Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico e Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas.

Em relação a Receita Patrimonial, o autor afirma que: “É a fonte arrecadada de rendas provenientes da utilização de bens pertencentes ao estado, como: aluguéis, arrendamentos, juros, laudêmios, participações e dividendos” (SILVA, 2000, p. 105).

Explica ainda que Receita agropecuária é proveniente da produção vegetal, animal e de derivados feitos pelo órgão público. Já sobre a Receita industrial ele explana que é a derivada da indústria extrativa mineral, de transformação e de construção explorada pelo órgão público.

Sobre as Transferências Correntes, o autor escreve que são oriundas de recursos financeiros recebidos de outras entidades de direito público ou privado destinadas a despesas correntes. O autor coloca, também, sobre a Receita de serviços, destacando que estas se originam da prestação de serviços comerciais, financeiros, de transporte, de comunicação e outros serviços, bem como da tarifa de utilização de faróis, aeroportuárias, pedágios. E, finalmente, destaca sobre outras receitas correntes, afirmando serem as originárias da cobrança de multas e juros de mora, indenizações e restituições, receita da dívida ativa e outras receitas diversas.

Segundo a Lei nº 4.320/1964, são receitas de capital as provenientes de realização de recursos financeiros oriundos da constituição de dívidas, conversão em espécie de bens e direitos, os recursos recebidos de outras pessoas destinados a atender despesas de capital.

Silva (2000) esclarece os principais tipos de receitas de capital:

- Operações de crédito: oriundas da constituição de dívidas através de empréstimos ou financiamentos;
- Alienação de bens: Receita da venda de bens patrimoniais móveis e imóveis e a conversão de bens e valores em moeda corrente;
- Amortização de empréstimos: é o recebimento de valores dados por empréstimos a outras entidades de direito público;
- Transferências de capital: destinam-se a atender despesas de capital e são recebidas de outras entidades de direito público ou privado;

- Outras receitas de capital: destinadas a arrecadar receitas de capital que não se enquadram nas fontes anteriores.

Como exemplos, Silva (2000), destaca: depósitos, operações de crédito por antecipação de receita, restos a pagar do exercício, para compensar sua inclusão na despesa orçamentária, valores arrecadados que se revestem de características de simples transitoriedade de classificação no passivo.

2.6.2 Etapas da receita orçamentária

A gestão da receita orçamentária pode-se dividir em três etapas: Planejamento; Execução; e Controle e avaliação.

A seguir analisaremos cada uma destas etapas, com o objetivo de melhorar a compreensão do processo orçamentário.

2.6.2.1 Planejamento

Pela definição do MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o planejamento compreende a previsão de arrecadação da receita orçamentária constante na Lei Orçamentária Anual – LOA, resultante de metodologias de projeção usualmente adotadas.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, nos artigos 11 e 12, estabeleceu o seguinte sobre a previsão e arrecadação da receita:

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizada.

Para Silva (2000, p. 107), “a previsão indica a expectativa da receita por parte da Fazenda Pública e configura o que se pretende arrecadar no exercício financeiro com o objetivo de custear os serviços públicos programados para o mesmo período”.

O autor escreve que a previsão compreende a fase de organização das estimativas e a fase da conversão da proposta em orçamento público (ato legislativo). Destaca, também, entre os vários métodos de estimativas, o método das médias trienais, o automático, o direto, o das majorações e o método da extrapolação.

A projeção das receitas é fundamental na determinação das despesas, pois servem de base para a fixação destas na Lei Orçamentária Anual, além de ser primordial a análise das mesmas para a concessão de créditos adicionais por excesso de arrecadação. (Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 2008).

2.6.2.2 Execução

A Lei nº 4.320/1964 estabelece como estágios da execução da receita orçamentária o lançamento, a arrecadação e o recolhimento.

Conforme explicam Pscitelli et al. (1999, p. 122), esses estágios “são etapas periódicas, operações, classificados para efeitos didáticos, que guardam relação com definições legais específicas e com a sistemática adotada pela administração financeira pública”.

a) Lançamento

Kohama (1998, p. 99) define o lançamento como: “É o ato administrativo que o poder executivo utiliza para identificar e individualizar o contribuinte ou o devedor e os respectivos valores, espécies e vencimentos”.

Na Lei 4.320/64, de 17 de março de 1964, “são objeto de lançamento os impostos diretos e quaisquer outras rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato”. No artigo 53, da mesma Lei, evidencia-se que “o lançamento é o ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta”.

b) Arrecadação

Na visão de Silva (2000), a arrecadação é o ato pelo qual o Estado recebe os tributos, multas e demais créditos a ele devidos. O autor elucida que existem dois tipos de arrecadação: a direta, realizada pelo próprio Estado ou seus agente, e a arrecadação indireta, em que o Estado transfere a terceiros a responsabilidade pelo recolhimento de suas receitas.

c) Recolhimento

Quanto ao recolhimento, Silva (2000), explana que é constituído da entrega do numerário arrecadado pelos agentes públicos ou privados às repartições responsáveis. É a entrada do produto arrecadado.

Algo importante que a Lei Federal nº 4.320/64, em seu artigo 56 decreta, é o fato de que deverá ser observado, por ocasião do recolhimento das receitas, o princípio da unidade de tesouraria, segundo o qual toda receita arrecadada deve ser recolhida a uma conta bancária geral, vedada qualquer fragmentação para a criação de caixas especiais.

2.6.2.3 Controle e avaliação

Conforme a Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 2008, o controle do desempenho da arrecadação deve ser realizado em consonância com a previsão da receita.

Esta fase compreende a fiscalização realizada pela própria administração, pelos órgãos de controle e pela sociedade.

2.6.3 Destinação de recursos

Destinação de recursos é o processo pelo qual os recursos públicos são correlacionados a uma aplicação, desde a previsão da receita até a efetiva utilização dos recursos, e pode ser classificada em:

Destinação Vinculada – Processo de vinculação entre a origem e a aplicação de recursos, em atendimento as finalidades específicas estabelecidas pela norma;

Destinação Ordinária – é o processo de alocação livre entre a origem e a aplicação de recursos, para atender a quaisquer finalidades. (Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 2008).

O parágrafo único do art. 8º e o art. 50 da Lei Complementar nº 101/2000, estabelece:

Art. 8 - Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

I - a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada.

Conforme estabelece a Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 2008, na execução orçamentária, a codificação da destinação da receita indica a vinculação, evidenciando, a partir do ingresso, as destinações dos valores. Quando da realização da despesa, deve estar demonstrada qual a fonte de recursos da mesma, estabelecendo-se a interligação entre a receita e a despesa.

2.7 Despesa pública

De acordo com Pscitelli et al., (1999, p. 144),

Despesa Pública caracteriza um dispêndio de recursos do patrimônio público, representado essencialmente por uma saída de recursos financeiros, imediata – com redução de disponibilidades – ou mediata – com reconhecimento dessa obrigação.

Sob o mesmo enfoque, Silva (2000, p. 113), escreve: “Constituem despesa todos os desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da Constituição, das leis, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos”.

O mesmo autor, explicando sobre a despesa pública, retrata que existem cinco princípios fundamentais que o Estado deve observar: utilidade, legitimidade, oportunidade, legalidade e economicidade. Cita-se os aspectos principais dos princípios da despesa pública:

a) Utilidade: A utilidade é o princípio em função do qual a despesa deve atender ao custeio dos gastos necessários ao funcionamento dos organismos do Estado, bem como dos serviços públicos, objetivando ao atendimento da coletividade.

b) Legitimidade: A utilidade da despesa deve ser encarada de modo que ela se enquadre nos limites da *legitimidade*. A despesa para ser legítima precisa fundamentar-se no consentimento coletivo (lei orçamentária) e na possibilidade contributiva (harmonia na arrecadação).

c) Oportunidade: O princípio da oportunidade decorre diretamente da legitimidade e estabelece que a despesa, para ajustar-se precipuamente à necessidade coletiva, deve ser oportuna.

d) Legalidade: A legalidade como princípio de administração significa que o administrador público está em toda a sua atividade funcional sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e dele não deve afastar-se sob pena de praticar ato inválido e expor-se à responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso.

e) Economicidade: A economicidade foi introduzida pela Constituição Federal e significa que as atividades da administração devem ser avaliadas pela relação custo-benefício na aplicação dos recursos públicos (SILVA, 2000, p. 115-116).

2.7.1 Classificação da despesa pública

Segundo o Ministério de Planejamento e Orçamento diz, em seu site na Internet, relativamente às classificações: “De grande importância para a compreensão do orçamento são os critérios de classificações das contas públicas. As classificações são utilizadas para facilitar e padronizar as informações que se deseja obter. Pela classificação é possível visualizar o orçamento por Poder, por Instituição, por Função de Governo, por Programa, por Subprograma, por Projeto e ou Atividade, ou ainda por Categoria Econômica”.

De acordo com Silva (2000), a classificação da despesa quanto à natureza é em orçamentária e extra-orçamentária.

a) Despesa Orçamentária

“É a despesa que integra o orçamento, ou seja, aquela que deriva da lei orçamentária ou dos créditos adicionais” (SILVA, 2000, p. 117).

A Lei nº 4.320/64, em seu artigo 12 classifica a despesa orçamentária nas seguintes categorias econômicas: Despesas Correntes: Despesas de Custeio e Transferências Correntes e Despesas de Capital: Investimentos, Inversões

Financeiras e Transferências de Capital.

§ 1º Classificam-se como Despesas de Custeio as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis.

§ 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado.

§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

§ 4º Classificam-se como investimentos as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro.

§ 5º Classificam-se como Inversões Financeiras as dotações destinadas a:

I - aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização;

II - aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital;

III - constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros.

§ 6º São Transferências de Capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública.

b) *Despesa Extra-orçamentária*

Segundo Silva,

é a despesa que não consta da lei do orçamento, compreende as diversas saídas de numerário decorrentes de levantamento de depósitos, cauções, pagamento de Restos a Pagar, resgate de operações de crédito por antecipação de receita, bem como de quaisquer valores que se revistam de características de simples transitoriedade, recebidos anteriormente e que, na oportunidade, constituíram receitas extra-orçamentárias (2000, p. 118).

Silva (2000) explica que quanto ao aspecto legal, a despesa orçamentária pode ser estudada sob o enfoque Jurídico, Econômico e Administrativo-legal.

Quanto ao enfoque administrativo-legal, conforme Silva (2000), a despesa combina as seguintes classificações:

a) Classificação Institucional: é subordinada a cada nível de governo, com autonomia financeira própria, de acordo com a Constituição. Representado pelo Poder Legislativo, Judiciário e Executivo.

b) Classificação Funcional-programática:

Sobre a classificação funcional-programática da despesa, há que se destacar que o Ministério de Orçamento e Gestão e a Secretaria de Orçamento Federal, por meio da Portaria nº 42 (Brasil, 2008c), de 14 de abril de 1999, introduziu mudanças substanciais, a fim de flexibilizar a classificação anterior, para possibilitar aos entes federados a prática de um orçamento-programa mais ajustado aos verdadeiros fundamentos da técnica.

A Portaria MOG nº 42/99 (Brasil, 2008c), substituiu a portaria nº 117/98, preservando seus fundamentos, fazendo por fim a atualização da discriminação da despesa por funções, de que tratam o inciso I, do § 1º do artigo 2º e § 2º do artigo 8º, da Lei 4.320/64, revogando, portanto, as Portarias anteriores.

Essas mudanças, conforme explica Silva (2000), foram introduzidas com o objetivo de implementar no setor público a *administração gerencial*, com efetiva orientação para resultados. O autor escreve, também, que neste sentido de buscar um gerenciamento mais eficaz e eficiente, as alterações fizeram com que a concepção de planejamento e orçamento passassem a contemplar: claro sentido de missão; definição da delegação de poderes e atribuições de responsabilidades; identificação dos problemas e das ações a serem implementadas na busca dos resultados; definição dos programas e identificação de produtos e atribuições de indicadores para os objetivos e metas para os produtos; avaliação do sucesso ou fracasso pelo grau de satisfação do usuário dos serviços públicos.

A Portaria MOG nº 42/99 (Brasil, 2008c), estabeleceu conceitos que são, atualmente, utilizados pelos órgãos de planejamento-orçamento, que substituíram as antigas conceituações:

a) Função

O artigo 1º, § 1º da Portaria MOG nº 42, de 14/04/1999 (Brasil, 2008c), deixa claro que “por função, deve entender-se o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público”.

Já o § 2º, da mesma portaria, define a função "Encargos Especiais", dizendo que esta “engloba as despesas em relação as quais não se possa associar um bem

ou serviço a ser gerado no processo produtivo corrente, tais como: dívidas, ressarcimentos, indenizações e outras afins, representando, portanto, uma agregação neutra”.

Sobre a subfunção, o § 3º, do artigo 1º, dita que “representa uma partição da função, visando agregar determinado subconjunto de despesa do setor público”. E no § 4º, do mesmo artigo, “as subfunções poderão ser combinadas com funções diferentes daquelas a que estejam vinculadas, na forma do Anexo a Portaria”. A partição subfunção não existia antes, sendo introduzida pela Portaria MOG nº 42/99.

b) Programa

O Artigo 2º, alínea “a” da Portaria MOG nº 42/99, apresenta que programa é “o instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual” (BRASIL, 2008c).

A alínea b, do mesmo artigo, apresenta o conceito de projeto: “um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo”. Para Atividade, explica que é “um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo”. E, por fim, sobre Operações Especiais, na mesma alínea “b” afirma que são “as despesas que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços”. A divisão subprograma, que existia anteriormente, deixa de existir a partir desta portaria.

2.7.2 Etapas da despesa orçamentária

Pode-se classificar a despesa orçamentária em três etapas, sendo planejamento, execução e controle e avaliação, conforme apresentadas a seguir:

2.7.2.1 Planejamento

a) Fixação da despesa

A fixação é o primeiro estágio da despesa pública. Acontece com a edição da discriminação da tabela explicativa baixada pela Lei de Orçamento. A Lei de Orçamento é, portanto, o documento que caracteriza a fixação da despesa orçamentária. Essa etapa está ligada por analogia à receita pública. (ANGÉLICO apud PSCITELLI et al., 1999, p. 151).

Segundo Silva (2000), a Constituição Federal veda, de forma expressa, que as despesas excedam os créditos orçamentários e adicionais. Escreve que o mesmo dispositivo da Constituição reforça o princípio de que a despesa é fixada, quando impõe restrições ao próprio poder Legislativo, vedando a concessão de créditos ilimitados, e fazendo proibição de concessão de crédito especial ou suplementar sem autorização legislativa, proibindo, também, a transposição de recursos de uma categoria de programação para outra. O autor descreve as etapas do estágio de fixação: organização das estimativas; conversão da proposta em orçamento público (autorização legislativa); e programação das despesas.

b) Descentralização de créditos orçamentários

De acordo com Giacomoni (1997), as descentralizações de créditos orçamentários acontecem no momento em que é efetuada a movimentação de parte do orçamento, mantendo-se as classificações institucional, funcional, programática e econômica, a fim de que outras unidades administrativas possam executar a despesa orçamentária.

Para Giacomoni (1997), a descentralização de crédito é um mecanismo adequado e perfeitamente aceitável para a distribuição de parcelas do crédito orçamentário entre unidades administrativas ou unidades gestoras que constituem determinada unidade orçamentária.

2.7.2.2 Execução

a) Empenho

Na Lei Federal 4.320/64, no artigo 58, o empenho “é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”.

Silva (2000), explica que o empenho é prévio, ou seja, deve sempre acontecer antes da realização da despesa e obedecer ao limite do crédito orçamentário. O autor escreve que o empenho é como se fosse uma garantia do fornecer ao recebimento da dívida, pois obriga o ente público a pagar, já que houve abatimento no crédito orçamentário respectivo. Segundo o mesmo autor, o empenho compreende três fases:

Licitação ou dispensa – precede ao empenho da despesa e tem por objetivo verificar, entre vários fornecedores, quem oferece condições mais vantajosas à administração. Autorização – constitui a decisão, manifestação ou despacho do Ordenador, isto é, a permissão dada pela autoridade competente para realização da despesa. Formalização – corresponde à dedução do valor da despesa feita no saldo disponível da dotação, e é comprovada pela emissão das Notas de Empenho (SILVA, 2000, p. 140-142).

O mesmo autor, tratando da *licitação ou dispensa*, explica que esta destina-se a garantia da observância do princípio constitucional da isonomia. Ele escreve que a legislação que rege a matéria estabelece cinco modalidades de licitação: concorrência, tomada de preços, convite, concurso e leilão.

De acordo com a Lei Federal 4.320/64, existem três modalidades de empenho:

- Ordinário ou normal: é utilizado para as despesas normais, sem nenhuma característica especial. Nesta modalidade efetua-se a quase totalidade dos gastos públicos.

- Por estimativa, (§ 2º do artigo 60, da Lei Federal nº 4.320/64): é utilizado nos casos em que não se pode determinar o montante exato da despesa. Deve-se empenhar por estimativa os gastos com água, energia elétrica, telefone, etc... Se o valor estimado for maior que o gasto efetivo deve-se fazer um subempenho deduzindo do valor estimado a maior.

- Empenho global: utilizado para despesas contratuais e outras sujeitas a parcelamento (§ 3º do artigo 60, da Lei Federal nº 4.320/64). Deve-se usar o empenho global, por exemplo, para os valores relativos ao aluguel de imóveis. É utilizado nos casos onde se conhece o montante da despesa.

b) Liquidação

Para Silva (2000, p. 143), “a liquidação da despesa é o ato do órgão competente que, após o exame da documentação, torna, em princípio, líquido e certo o direito do credor contra a Fazenda Pública”. O autor complementa: “Assim, a liquidação da despesa consiste na verificação desse direito do credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”(ibid.).

A Lei 4.320/64, no artigo 63, § 1º, explica que essa verificação tem por finalidade apurar a origem e objeto do que se deve pagar; a importância exata a pagar; e a quem se deve pagar, para extinguir a obrigação. No § 2º, da mesma Lei, evidencia-se que a liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base: o contrato, ajuste ou acordo respectivo; a nota de empenho; e os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço.

c) Pagamento

Para Silva (2000), o “pagamento é o ato pelo qual a Fazenda Pública satisfaz o credor e extingue a obrigação”.

Nos artigos 62 e 65, da Lei Federal nº 4.320/64, entende-se que é o ato onde o poder público faz a entrega do numerário correspondente, recebendo a devida quitação. O pagamento só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação, por tesouraria ou pagadoria regularmente constituídas, por estabelecimentos credenciados e, em casos excepcionais por meio de adiantamentos.

2.8 Créditos orçamentários e adicionais

Seria impraticável se o orçamento, durante sua execução, não pudesse ser retificado visando atender a situações não previstas. Há solução para isso e o mecanismo a ser invocado é o crédito adicional, os quais são autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na lei.

São valores que se adicionam ou crescem ao orçamento, quer como reforço de dotação existente, quer como dotações destinadas à cobertura de encargos provenientes da criação de novos serviços, ou ainda, para atender despesas imprevisíveis e urgentes. (KOHAMA, 1998, p. 233).

O artigo 40, da Lei nº 4.320/64, define como sendo “autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na lei do orçamento”.

Os créditos adicionais classificam-se em:

I- Créditos suplementares, são autorizações para reforço de dotação orçamentária já específica, que tornaram-se insuficientes. II- Créditos especiais, são destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica são autorizadas para cobertura de despesas não consideradas na lei do orçamento. III- Créditos extraordinários, são destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção ou calamidade pública. Caracteriza-se pela imprevisibilidade e urgência da despesa (BRASIL. Lei Federal nº 4.320/64, artigo 41).

Segundo Angélico (1995, p. 30), “Os créditos suplementares e especiais serão autorizados por lei e abertos por decreto executivo. Os créditos extraordinários serão abertos por decreto do poder executivo que deles dará ciência imediata ao poder Legislativo”.

Os recursos que poderão ser utilizados para abertura de créditos especiais e suplementares são:

I - O superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior; II - Os recursos provenientes de excesso de arrecadação; III - Os recursos resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais autorizados em lei; IV - O produto de operações de crédito autorizadas em forma que juridicamente possibilite ao poder executivo realizá-las (BRASIL, Lei Federal nº 4.320/64, artigo 43, §1º).

Os créditos suplementares terão vigência restrita ao exercício financeiro em que foram abertos. Os especiais e extraordinários abertos até 31 de agosto terão vigência restrita ao exercício em que foram abertos. Os créditos especiais e

extraordinários abertos de 01 de setembro até 31 de dezembro poderão ter sua vigência até o final do exercício seguinte.

3 METODOLOGIA

Dado que o objetivo principal deste estudo é analisar o grau de eficiência do planejamento municipal no município de Victor Graeff, apurando as principais alterações orçamentárias, com a finalidade de esclarecer as falhas ocorridas na elaboração do orçamento, o presente trabalho baseia-se em pesquisa bibliográfica e documental na área pública, com enfoque direcionado a matéria orçamentária.

A seguir é apresentado o processo metodológico que foi utilizado para a concretização dos objetivos.

3.1 Delineamento e definição de termos

Para Gil (1991, p.48), o delineamento da pesquisa refere-se ao “planejamento da pesquisa em sua dimensão mais ampla, envolvendo tanto a diagramação quanto a previsão de análise e interpretação de coleta de dados. Entre outros aspectos, o delineamento considera o ambiente em que são coletados os dados e as formas de controle das variáveis envolvidas”.

Relacionando com a abordagem do problema o presente trabalho, pode ser tratado de forma quantitativa, pois conforme Diehl e Paim (2002, p.73), “é caracterizada pelo uso da quantificação tanto na coleta quanto no tratamento das informações através de técnicas estatísticas, desde as mais simples as mais complexas, objetivando garantir resultados e evitar distorções de análise e interpretação, possibilita uma margem de segurança maior quanto às inferências”.

Como objetivo geral trata-se de uma pesquisa descritiva, que de acordo com Diehl e Paim (2002, p.77) “tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população, fenômeno ou então, o estabelecimento de relação entre variáveis”.

O propósito da pesquisa é a proposição de planos, que segundo Diehl e Tatim, 2004, p.56 é “apresentar propostas de planos ou sistemas para solucionar problemas organizacionais”.

Quanto a procedimento técnico caracteriza-se por estudo de caso, que para Diehl e Paim (2002, p.87) é adotado na investigação de fenômenos das mais diversas áreas do conhecimento e descrevem uma fase ou a totalidade do processo social de uma entidade.

3.2 Coleta e análise de dados

A coleta e tabulação de dados foram desenvolvidas com base nos Anexos Orçamentários e demais demonstrativos obtidos pelo setor de Contabilidade da Prefeitura Municipal de Victor Graeff.

Para a análise dos dados foi utilizada nessa pesquisa as fórmulas criadas por Dalla Vecchia (1999), em sua dissertação de mestrado, que foram desenvolvidas para avaliar especificamente a eficiência no planejamento municipal, através dos resultados de orçamentos planejados e executados.

Os dados que compõem as variáveis da pesquisa, após sua sistematização, foram submetidos a uma análise horizontal, a qual demonstra e avalia o comportamento entre a previsão da receita e a fixação da despesa e a efetiva arrecadação e despesa realizada em torno de cada exercício econômico-financeiro. Também as transposições de dotações orçamentárias que se consubstanciam pelo montante de créditos adicionais é objeto de análise. Em seqüência, no sentido de complementação, é feita uma análise vertical, que permite a comparação da evolução histórica no período de 2005 à 2008, apresentando-se como uma pesquisa exploratória.

Foram utilizados os seguintes critérios para fins de análise e avaliação:

- Grau de discrepância entre o montante da receita estimada e o montante da receita realizada;
- Grau de discrepância entre o montante da despesa fixada ou autorizada e o montante da despesa empenhada;
- Nível de utilização de créditos adicionais.

Operacionalizam-se esses critérios através da construção de vários índices que se denominaram como Índice de Eficiência do Planejamento Municipal, os quais são listados a seguir:

3.2.1 Índice de acerto na estimação da receita (IAER)

Conforme Dalla Vecchia (1999), este índice representa a eficiência no planejamento na área da receita pública, indicando o máximo de eficácia quando for igual a 1 (um), pois, traduzindo, representa que as estimações estavam corretas. Quanto maior for a discrepância em torno do parâmetro 1 (um), mais ineficaz se apresentará o planejamento nesta área, já que mostra um distanciamento entre as estimações e a realidade.

$$\text{IAER}(t) = \frac{\text{receita realizada (t)}}{\text{receita estimada (t)}}$$

Fonte: Dalla Vecchia, 1999, p.3

3.2.2 Índice de acerto na fixação da despesa (IAFD)

Dalla Vecchia (1999) traduz este como o índice de eficiência no planejamento na área de estabelecimento das ações governamentais, plano de governo e mensuração dos custos para a implantação ou execução deste plano, que corresponde ao planejamento.

Para o autor este índice indica o máximo de eficiência da função de planejar quando for igual a 1 (um). Quanto maior a discrepância em relação a este parâmetro (um), mais ineficaz apresenta-se o planejamento nesta área. Quanto mais for a discrepância entre o montante da despesa empenhada do montante fixado ou autorizado, maior será a distância entre a previsão e a realidade. Quanto mais próximo for o montante da despesa empenhada, do montante da despesa fixada, mais eficaz será o planejamento, no tocante ao estabelecimento das ações, como as estimativas de seus custos. (DALLA VECCHIA, 1999).

$$\text{IAFD}(t) = \frac{\text{despesa empenhada (t)}}{\text{despesa fixada (t)}}$$

Fonte: Dalla Vecchia, 1999, p.3

3.2.3 Índice de utilização de créditos adicionais (IUCA)

No entendimento de Dalla Vecchia (1999) este índice representa o quanto da despesa realizada foi autorizada durante a execução orçamentária.

$$\text{IUCA (t)} = \frac{\text{créditos adicionais (t)}}{\text{despesas empenhadas (t)}}$$

Fonte: Dalla Vecchia, 1999, p.4

3.2.4 Índice de utilização de créditos adicionais 1 (IUCA1)

Representa o quanto de incremento foi dado à despesa inicialmente autorizada na Lei de Meios, correspondendo ao ajustamento total necessário ao planejamento.

$$\text{IUCA1 (t)} = \frac{\text{créditos adicionais (t)}}{\text{despesas fixadas (t)}}$$

Fonte: Dalla Vecchia, 1999, p.4

De acordo com Dalla Vecchia (1999) esse é um índice que indica a eficiência no planejamento, pois o IUCA vai mostrar o quantum de créditos orçamentários foram transpostos nas diversas funções, subfunções, programas, projetos e atividades, bem como elementos de despesa (órgãos e unidades orçamentárias). Mostra o grau de mobilidade interna do orçamento-programa. Demonstra o grau de ajustes que se fizeram necessários durante o exercício, corrigindo o planejamento inicial, pelo menos em um nível do aspecto financeiro, envolvendo as previsões de custos das realizações. Porém, muitas vezes tais ajustes de créditos orçamentários representam o abandono de projetos e/ou atividades no todo ou em parte. Por outro lado, esses mesmos créditos vão se somar a dotações insuficientemente previstas para custear projetos e atividades ou, ainda, por acréscimos físicos nas unidades de serviços prestados, bens produzidos, etc., além dos níveis inicialmente planejados.

No entendimento de Dalla Vecchia (1999) esse índice indica a eficiência máxima, considerando esse conceito sob a ótica de atingir os objetivos e metas estabelecidos na lei orçamentária, quando for igual a zero. Quanto maior for esse índice, mais ineficaz será o planejamento. Quanto menor for a utilização de créditos adicionais durante a execução de um orçamento-programa, mais eficaz se apresentará o planejamento. Quanto maior for a utilização de créditos adicionais durante a execução de um orçamento-programa, teoricamente, menor será a eficiência do planejamento.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nos parágrafos apresentados a seguir, serão analisados e interpretados os dados considerados importantes para o que foi proposto no presente trabalho. São interpretações que objetivam avaliar se os orçamentos municipais inicialmente propostos condizem com o que foi executado, evidenciado o grau de eficiência atingido no planejamento municipal no período de 2005 a 2008.

4.1 Análise do índice de acerto na estimação da receita

O total das receitas de um orçamento anual, sempre corresponde ao montante da despesa para o mesmo período, com exceção trazida pela Lei Complementar 101/00, quando trata do contingenciamento destinado a atender riscos fiscais. Para isso o técnico responsável precisa conhecer a legislação, e a capacidade real da arrecadação aos cofres públicos e a capacidade de se endividar. Para esta análise foram utilizadas duas conceituações: receita estimada e receita realizada.

Receita estimada, “é o ato administrativo de se projetar a receita para um exercício econômico-financeiro futuro, estimando-se o montante de recursos a ser arrecadado, para dar suporte aos custos das ações governamentais, que correspondem a toda a atividade pública desenvolvida”. (DALLA VECCHIA, 1999, p. 11).

Receita Realizada: “é aquela que realmente ingressa nos cofres públicos, já que é o resultado do comparecimento dos contribuintes perante os agentes arrecadadores a fim de liquidarem suas obrigações para com o Estado” (DALLA VECCHIA, 1999, p. 11).

4.1.1 Exercício econômico-financeiro de 2005

No ano de 2005, o IAER apresenta um índice de 1,222, ou seja, 22,24% acima da linha de eficiência que é 1, representando em valores um total de R\$ 1.270.858,23 a mais de receitas realizadas para as estimadas.

Observando as receitas por fontes de recursos, conforme demonstrado pela Tabela 1, observa-se os principais motivos que ocasionaram esta diferença:

Tabela 1 – Índice de acerto na estimação da receita – IAER 2005

	Estimada -05	% Total	Realizada-05	% Total	IAER-05
RECEITAS CORRENTES	R\$ 6.354.405,00	111,2	R\$ 6.819.339,60	97,6	1,073
Receita Tributária	R\$ 372.705,00	6,5	R\$ 335.830,13	4,8	0,901
Receita de Contribuições	R\$ 333.215,00	5,8	R\$ 175.593,32	2,5	0,527
Receita Patrimonial	R\$ 339.000,00	5,9	R\$ 435.723,50	6,2	1,285
Receita de Serviços	R\$ 85.000,00	1,5	R\$ 61.356,28	0,9	0,722
Transferências Correntes	R\$ 5.115.429,17	89,5	R\$ 5.713.475,36	81,8	1,117
Transferências da União	R\$ 2.564.546,44	44,9	R\$ 2.755.532,10	39,4	1,074
Transferências do Estado	R\$ 2.312.002,48	40,5	R\$ 2.656.575,49	38,0	1,149
FUNDEB	R\$ 162.616,25	2,8	R\$ 186.940,80	2,7	1,150
Transf. Instituições Privadas	R\$ -	0,0	R\$ 10.000,00	0,1	0,000
Transf. Convênios	R\$ 76.264,00	1,3	R\$ 104.426,97	1,5	1,369
Outras Receitas correntes	R\$ 109.055,83	1,9	R\$ 97.361,01	1,4	0,893
RECEITAS DE CAPITAL	R\$ 4.500,00	0,1	R\$ 352.664,43	5,0	78,370
(-) Dedução da Receita	-R\$ 644.700,00	-11,3	-R\$ 186.940,80	-2,7	0,290
TOTAL DA RECEITA	R\$ 5.714.205,00	100,0	R\$ 6.985.063,23	100,0	1,222

Fonte: Balancete da Receita de 2005

A principal causa foi a superestimação da dedução da receita, onde se efetivou apenas 29% do total estimado, conforme seu IAER de 0,29, representando em valores uma diferença de não realização da dedução da receita de R\$ 457.759,20.

Pela tabela observa-se também uma diferença significativa nas receitas de capital, sendo que foi previsto no orçamento somente 0,1% do total das receitas estimadas e as mesmas se realizaram na proporção de 5% do total das receitas realizadas.

As receitas de contribuições, depois da dedução da receita, foi a que menos se realizou em relação a receita estimada, apresentando um IAER de 0,527 e as receitas correntes foram as que melhor apresentaram acerto em suas estimações.

4.1.2 Exercício econômico-financeiro de 2006

Conforme demonstrado na Tabela 2, o ano de 2006 apresenta um IAER de 1,255, ou seja, as realizações ultrapassaram as previsões iniciais em 25,5%. Financeiramente, este parâmetro representou R\$ 1.657.220,10 os quais deixaram de ser estimados e conseqüentemente não considerados no programa de governo.

Esse erro de estimação, assim como no exercício de 2005, deve-se principalmente ao valor da Dedução da Receita, onde o realizado foi de apenas 25,4% do total estimado, e as receitas de capital, que se realizou em valores a maior do que o estimado em R\$ 976.510,24, por essas alterações se pode perceber que os novos convênios firmados com o Governo Federal e Estadual, não eram esperados quando estimada a receita para 2006.

Neste exercício observa-se que a receita com o maior IAER foi a do FUNDEB, e em relação às receitas correntes, no geral também foram estimadas de acordo com as receitas executadas no período.

Ao analisar as receitas pelo percentual de representatividade de cada uma sobre o total das estimadas em comparação as realizadas verifica-se que a receita que melhor manteve a proporção foi a receita de serviços, sendo previsto 0,23% e realizado 0,22%.

Comparando o IAER de 2006 (1,255) com o do exercício de 2005 (1,222), observa-se um aumento de 0,033.

Tabela 2 – Índice de acerto na estimação da receita – IAER 2006

	Estimada -06	% Total	Realizada-06	% Total	IAER-06
RECEITAS CORRENTES	7.241.590,58	111,39	7.344.349,67	90,02	1,014
Receita Tributária	411.000,00	6,32	326.783,00	4,01	0,795
Receita de Contribuições	155.000,00	2,38	229.057,06	2,81	1,478
Receita Patrimonial	451.439,54	6,94	347.630,42	4,26	0,770
Receita de Serviços	15.100,00	0,23	18.032,60	0,22	1,194
Transferências Correntes	6.115.166,04	94,06	6.337.894,53	77,69	1,036
Transferências da União	2.897.975,52	44,58	3.219.490,91	39,46	1,111
Transferências do Estado	2.898.411,56	44,58	2.802.314,25	34,35	0,967
FUNDEB	196.106,40	3,02	196.799,24	2,41	1,004
Transf. Convênios	122.672,56	1,89	119.290,13	1,46	0,972
Outras Receitas correntes	93.885,00	1,44	84.952,06	1,04	0,905
RECEITAS DE CAPITAL	34.271,92	0,53	1.010.782,16	12,39	29,493
(-) Dedução da Receita	-774.750,00	-11,92	-196.799,23	-2,41	0,254
TOTAL DA RECEITA	6.501.112,50	100,00	8.158.332,60	100,00	1,255

Fonte: Balancete da Receita de 2006

4.1.3 Exercício econômico-financeiro de 2007

Em 2007 o IAER apresentou-se com um índice de 1,16; acima do grau de eficiência máxima em 16%. Neste ano subestimou-se a receita em 16,01%, mais uma vez, a Prefeitura Municipal arrecadou mais do que a estimativa, resultando em um excesso na arrecadação de R\$ 1.138.986,57, conforme verifica-se na Tabela 3.

Neste ano as transferências correntes realizaram-se de acordo com o que foram estimadas, quase alcançando o IAER de 1%, contribuindo para o alcance do IAER de 1,003 das Receitas Correntes, porém, analisando separadamente nota-se que este índice foi alcançado pelas diferenças encontradas entre as receitas que compõem a Receita Corrente, ou seja, a superestimação das receitas de contribuição, patrimonial, transferências dos Estados, transferências de Convênios em relação a subestimação das receitas tributárias, de serviços, transferências da União e FUNDEB.

Em relação a receita agropecuária e a receita intra-orçamentária, ambas não foram consideradas na estimativa da receita, não resultando em um IAER.

Tabela 3 – Índice de acerto na estimação da receita – IAER 2007

	Estimada -07	% Total	Realizada-07	% Total	IAER-07
RECEITAS CORRENTES	R\$ 7.449.320,65	104,72	R\$ 7.691.857,20	93,21	1,033
Receita Tributária	R\$ 403.023,72	5,67	R\$ 471.905,36	5,72	1,171
Receita de Contribuições	R\$ 216.331,05	3,04	R\$ 214.570,09	2,60	0,992
Receita Patrimonial	R\$ 369.389,20	5,19	R\$ 329.139,19	3,99	0,891
Receita Agropecuária		0,00	R\$ 3.879,71	0,05	0
Receita de Serviços	R\$ 14.070,29	0,20	R\$ 221.832,81	2,69	15,766
Transferências Correntes	R\$ 6.356.068,39	89,35	R\$ 6.354.252,77	77,00	0,999
Transferências da União	R\$ 3.379.827,29	47,51	R\$ 3.741.509,47	45,34	1,107
Transferências do Estado	R\$ 2.607.747,60	36,66	R\$ 2.290.523,28	27,76	0,878
FUNDEB	R\$ 236.892,50	3,33	R\$ 287.359,73	3,48	1,213
Transf. Convênios	R\$ 131.601,00	1,85	R\$ 34.860,29	0,42	0,265
Outras Receitas correntes	R\$ 90.438,00	1,27	R\$ 96.277,27	1,17	1,065
RECEITAS DE CAPITAL	R\$ 459.777,47	6,46	R\$ 843.470,45	10,22	1,835
RECEITA INTRA-ORÇAMENTÁRIA	R\$ -	0,00	R\$ 4.655,01	0,06	0
(-) Dedução da Receita	-R\$ 795.728,62	-11,19	-R\$ 287.626,59	-3,49	0,361
TOTAL DA RECEITA	R\$ 7.113.369,50	100,00	R\$ 8.252.356,07	100,00	1,160

Fonte: Balancete da Receita de 2007

Quanto as estimativas da Receitas de Capital e da Dedução da Receita, ocorre a repetição dos erros encontrados nos exercícios de 2005 e 2006, perfazendo um valor R\$ 891.795,01 a mais de entrada ao cofre público, sendo R\$ 383.692,98 decorrente das receitas de capital e R\$ 508.102,03 das deduções das receitas.

No total da receita o IAER de 2007 (1,16) melhorou em relação ao de 2006 (1,255), representando uma diminuição de 0,095.

4.1.4 Exercício econômico-financeiro de 2008

O exercício de 2008 foi o que mais se aproximou da eficiência máxima de planejamento, implicando num IAER de 1,141, conforme se observa na Tabela 4.

Tabela 4 – Índice de acerto na estimação da receita – IAER 2008

	Estimada -08	% Total	Realizada-08	% Total	IAER-08
RECEITAS CORRENTES	R\$ 7.803.822,90	103,2	R\$ 9.084.911,20	105,3	1,164
Receita Tributária	R\$ 521.781,00	6,9	R\$ 450.655,84	5,2	0,864
Receita de Contribuições	R\$ 183.000,00	2,4	R\$ 245.668,00	2,8	1,342
Receita Patrimonial	R\$ 373.500,00	4,9	R\$ 392.925,17	4,6	1,052
Receita de Serviços	R\$ 16.000,00	0,2	R\$ 31.411,80	0,4	1,963
Transferências Correntes	R\$ 6.587.341,90	87,1	R\$ 7.858.091,92	91,1	1,193
Transferências da União	R\$ 3.946.136,90	52,2	R\$ 4.659.417,02	54,0	1,181
Transferências do Estado	R\$ 2.304.705,00	30,5	R\$ 2.543.512,78	29,5	1,104
FUNDEB	R\$ 277.000,00	3,7	R\$ 549.391,04	6,4	1,983
Transf. Convênios	R\$ 59.500,00	0,8	R\$ 60.771,08	0,7	1,021
Outras Receitas correntes	R\$ 122.200,00	1,6	R\$ 106.158,47	1,2	0,869
RECEITAS DE CAPITAL	R\$ 469.669,90	6,2	R\$ 40.410,69	0,5	0,086
RECEITA INTRA-ORÇAMENTÁRIA	R\$ 323.500,00	4,3	R\$ 697.933,36	8,1	2,157
(-) Dedução da Receita	-R\$ 1.036.992,80	-13,7	-R\$ 1.196.928,18	-13,9	1,154
TOTAL DA RECEITA	R\$ 7.560.000,00	100,0	R\$ 8.626.327,07	100,0	1,141

Fonte: Balancete da Receita de 2008

Também nesse exercício, houve subestimação das receitas, porém em menor grau, se comparado aos exercícios analisados anteriormente, resultando em um montante de R\$ 1.066.327,07. As receitas que mais contribuíram para este cenário foram as Intra-orçamentárias, as Transferências da União, de Contribuições, FUNDEB e de Serviços.

Do contrário dos exercícios anteriores, as receitas de capital foram superestimadas, sendo realizadas apenas 8,6%, e a Dedução da Receita

praticamente manteve o percentual do total das receitas estimadas (13,7) para as realizadas (13,90).

4.2 Análise do índice de acerto na fixação da despesa

De acordo com o nível de realização da receita é que deveria ser o ritmo da realização da despesa, para que, não haja desequilíbrio financeiro nos cofres municipais. Para a análise da despesa deve-se levar em consideração duas conceituações: despesa fixada e despesa empenhada.

Despesa fixada: “Corresponde ao conjunto de créditos orçamentários autorizados pela lei orçamentária, destinados ao empenhamento da despesa pública” (DALLA VECCHIA, 1999, p. 12).

Despesa empenhada: “corresponde ao conjunto de créditos orçamentários comprometidos com despesas. Pode corresponder a uma parte dos créditos autorizados, ou despesa fixada, ou ao seu total” (DALLA VECCHIA, 1999, p. 12)

Quando analisada a despesa em nível de planejamento, o máximo de eficiência é atingido quando a despesa fixada alcance o mais próximo da despesa empenhada.

4.2.1 Exercício econômico-financeiro de 2005

O ano de 2005 apresenta um IAFD total de 1,121, ou seja, 12,1% acima do nível de eficiência máxima, que é 1, conforme demonstrado na Tabela 5:

Em sua totalidade, o índice de 1,121 mostra que houve um erro no planejamento, pois as despesas fixadas não foram suficientes para a execução das obras e serviços públicos prestados.

Porém, as reais discrepâncias percebem-se quando se analisa cada órgão separadamente. Os órgãos que mais ultrapassaram os gastos em relação a despesa fixadas foram os órgãos SMECDT e o Gabinete do Prefeito, sendo que a SMECDT gastou quase 100% a mais do valor inicialmente previsto.

A Secretaria Municipal de Administração e Fazenda gastou 36,4 % a mais do que foi inicialmente fixado.

Tabela 5 - Índice de acerto na fixação da despesa – IAFD 2005

ORGÃO	Fixada-05	Empenhada-05	# entre Fixada e Empenhada	IAFD-05
CAMARA MUNICIPAL	R\$ 321.000,00	R\$ 309.464,05	R\$ 11.535,95	0,964
GABINETE DO PREFEITO	R\$ 322.176,00	R\$ 583.504,08	-R\$ 261.328,08	1,811
SMAF	R\$ 728.795,00	R\$ 993.768,29	-R\$ 264.973,29	1,364
SMAPD	R\$ 167.740,00	R\$ 206.109,86	-R\$ 38.369,86	1,229
SMOT	R\$ 754.400,00	R\$ 876.289,61	-R\$ 121.889,61	1,162
SMECDT	R\$ 1.071.244,25	R\$ 2.043.794,38	-R\$ 972.550,13	1,908
SMSAS	R\$ 1.521.584,75	R\$ 1.389.965,56	R\$ 131.619,19	0,913
RESERVA CONTINGENCIA	R\$ 827.265,00	R\$ -	R\$ -	0
TOTAL	R\$ 5.714.205,00	R\$ 6.402.895,83	-R\$ 688.690,83	1,121

Fonte: Balancete da Despesa 2005

Ao analisar o índice de acerto na fixação da despesa, não se pode deixar de compará-lo com o Índice de acerto na realização da receita, pois na medida em que as receitas arrecadadas foram maiores que as estimadas, as despesas empenhadas também tendem a serem maiores que as fixadas, se fazendo necessária a relação das mesmas e verificando se houve déficit ou superávit no exercício.

No ano de 2005 o IAER foi de 1,22 e o IAFD foi de 1,12, representando um superávit orçamentário de R\$ 582.167,40.

4.2.2 Exercício econômico-financeiro de 2006

No ano de 2006 o IAFD foi de 1,128, conforme observado na Tabela 6, ou seja, as despesas empenhadas ultrapassaram os valores inicialmente fixados em 12,8%. A SMSAS foi a que mais contribuiu, gastando 49% a mais do que o previsto. Em seguida vem o Gabinete do Prefeito, com 47%, e após a SMECDT, com 16% de gastos a mais.

Relacionando o IAFD de 1,128 com o IAER de 1,255, mesmo observando um erro de planejamento nos dois índices, podemos verificar que este exercício obteve um superávit de R\$ 824.281,71.

Tabela 6 - Índice de acerto na fixação da despesa – IAFD 2006

ORGÃO	Fixada-06	Empenhada-06	Diferença entre Fixada e Empenhada	IAFD-06
CAMARA MUNICIPAL	R\$ 401.406,25	R\$ 364.889,72	R\$ 36.516,53	0,909
GABINETE DO PREFEITO	R\$ 300.800,00	R\$ 442.195,42	-R\$ 141.395,42	1,47
SMAF	R\$ 963.441,50	R\$ 1.054.075,04	-R\$ 90.633,54	1,094
SMAPD	R\$ 409.500,00	R\$ 325.547,06	R\$ 83.952,94	0,795
SMOT	R\$ 1.201.750,00	R\$ 1.042.171,37	R\$ 159.578,63	0,867
SMECDT	R\$ 1.961.481,86	R\$ 2.273.782,66	-R\$ 312.300,80	1,159
SMSAS	R\$ 1.230.283,69	R\$ 1.831.389,62	-R\$ 601.105,93	1,489
RESERVA CONTINGENCIA	R\$ 32.449,20	R\$ -	R\$ 32.449,20	0
TOTAL	R\$ 6.501.112,50	R\$ 7.334.050,89	-R\$ 832.938,39	1,128

Fonte: Balancete da Despesa 2006

4.2.3 Exercício econômico-financeiro de 2007

O ano de 2007, quando analisado sob o enfoque do índice de acerto na fixação das despesas, demonstra o ano em que mais ocorreu discrepâncias, comparado com os outros, alcançou 16% a mais de gastos.

Quatro dos sete órgãos, conforme demonstrado na Tabela 7, apresentaram índices acima da linha de eficiência 1, foram eles: Gabinete do Prefeito (1,23), SMOT (1,04), SMECDT (1,44) e SMSAS (1,19).

Neste exercício o IAFD foi de 1,163 e o IAER foi de 1,16, ou seja, as despesas empenhadas foram maior que as receitas realizadas, acarretando assim um déficit em valores de R\$ 87.678,93. Percebe-se assim que além de não apresentar eficiência no planejamento, também não apresentou eficiência na execução do mesmo.

Tabela 7 - Índice de acerto na fixação da despesa – IAFD 2007

ORGÃO	Fixada-07	Empenhada-07	Diferença entre Fixada e Empenhada	IAFD-07
CAMARA MUNICIPAL	R\$ 403.500,00	R\$ 403.500,00	R\$ -	1,000
GABINETE DO PREFEITO	R\$ 412.860,00	R\$ 507.616,14	-R\$ 94.756,14	1,230
SMAF	R\$ 1.229.270,39	R\$ 1.119.569,36	R\$ 109.701,03	0,911
SMAPD	R\$ 314.700,00	R\$ 251.048,97	R\$ 63.651,03	0,798
SMOT	R\$ 866.385,00	R\$ 899.388,08	-R\$ 33.003,08	1,038
SMECDT	R\$ 2.304.774,80	R\$ 3.311.946,63	-R\$ 1.007.171,83	1,437
SMSAS	R\$ 1.549.665,00	R\$ 1.846.965,82	-R\$ 297.300,82	1,192
RESERVA CONTINGENCIA	R\$ 92.817,36	R\$ -	R\$ 92.817,36	0,000
TOTAL	R\$ 7.173.972,55	R\$ 8.340.035,00	-R\$ 1.166.062,45	1,163

Fonte: Balancete da Despesa 2007

4.2.4 Exercício econômico-financeiro de 2008

Pela análise constata-se que o ano de 2008, apresenta-se como o ano de maior eficiência no planejamento, pois é o IAFD (1,051) muito próximo da eficiência máxima que é 1, conforme observa-se abaixo, na Tabela 8.

O erro de planejamento neste ano foi o menor, 5,17% acima dos 100% de acerto na fixação da despesa. Neste ano 4 órgãos ultrapassaram os 100%; para que isso ocorresse, as demais Secretarias tiveram que conter seus gastos, deixando de realizar alguns investimentos previstos inicialmente. Esse problema demonstra, o quão importante é um planejamento adequado, para que os objetivos de todas as Secretarias sejam alcançados, sem que seja preciso sacrificar dotação orçamentária de qualquer outra.

Relacionando com o IAER, que foi de 1,141, obteve-se um superávit de R\$ 680.247,70.

Tabela 8 - Índice de acerto na fixação da despesa – IAFD 2008

ORGÃO	Fixada-08	Empenhada-08	Diferença entre Fixada e Empenhada	IAFD-08
CAMARA MUNICIPAL	R\$ 425.500,00	R\$ 393.793,31	R\$ 31.706,69	0,925
GABINETE DO PREFEITO	R\$ 449.000,00	R\$ 466.583,44	-R\$ 17.583,44	1,039
SMAF	R\$ 1.172.300,00	R\$ 1.169.529,85	R\$ 2.770,15	0,998
SMAPD	R\$ 289.700,00	R\$ 304.163,89	-R\$ 14.463,89	1,050
SMOT	R\$ 986.450,00	R\$ 1.495.376,14	-R\$ 508.926,14	1,516
SMECDT	R\$ 2.259.868,00	R\$ 2.307.586,91	-R\$ 47.718,91	1,021
SMSAS	R\$ 1.842.025,40	R\$ 1.809.045,83	R\$ 32.979,57	0,982
RESERVA CONTINGENCIA	R\$ 135.156,60	R\$ -	R\$ 135.156,60	0,000
TOTAL	R\$ 7.560.000,00	R\$ 7.946.079,37	-R\$ 386.079,37	1,051

Fonte: Balancete da Despesa 2008

4.3 Análise dos índices de utilização dos créditos adicionais

Nesta análise, ocorreram cálculos para verificar os níveis de utilização dos créditos adicionais, fazendo a relação mútua dos créditos com o planejamento, concluindo-se um maior ou menor grau de acerto.

Com relação à avaliação de eficiência do planejamento, deve-se dar maior atenção ao IUCA1, pois este índice apresenta as alterações realizadas nas despesas fixadas, ou seja, na previsão inicial.

Considera-se então o seguinte conceito para créditos adicionais: “são valores que se adicionam ou acrescem ao orçamento, quer como reforço de dotações existentes, quer como dotações destinadas à cobertura de encargos provenientes da criação de novos serviços, ou ainda, para atender despesas imprevisíveis e urgentes” (DALLA VECCHIA, 1999, p. 13).

Os exercícios de 2005 a 2008 serão analisados com base nas seguintes tabelas: Tabela 9 – Índice de utilização de créditos adicionais, Tabela 10 – Índice utilização créditos adicionais 1 e a Tabela 11 – Fonte de recursos dos créditos adicionais, apresentadas a seguir:

Tabela 9 – Índice utilização de créditos adicionais

Exercício	Créditos Adicionais	Despesa Empenhada	IUCA
2005	R\$ 3.354.944,07	R\$ 6.402.895,83	0,524
2006	R\$ 4.183.479,01	R\$ 7.334.050,89	0,570
2007	R\$ 4.099.312,24	R\$ 8.340.035,00	0,492
2008	R\$ 3.123.976,28	R\$ 7.946.079,37	0,393
TOTAL	R\$ 14.761.711,60	R\$ 30.023.061,09	0,492

Fonte: Tabelas 07, 08, 09, 10 e 13

Tabela 10 – Índice utilização de créditos adicionais 1

Exercício	Créditos Adicionais	Despesa Fixada	IUCA-1
2005	R\$ 3.354.944,07	R\$ 5.714.205,00	0,587
2006	R\$ 4.183.479,01	R\$ 6.501.112,50	0,644
2007	R\$ 4.099.312,24	R\$ 7.173.972,55	0,571
2008	R\$ 3.123.976,28	R\$ 7.560.000,00	0,413
TOTAL	R\$ 14.761.711,60	R\$ 26.949.290,05	0,548

Fonte: Tabelas 07, 08, 09, 10 e 13

Tabela 11 – Fonte de recursos dos créditos adicionais

Exercício	Superávit Financeiro	Excesso de Arrecadação	Redução de Verba	Auxílio e Convênios	Operações de Créditos	Doação	Total
2005	210.000,00	909.595,40	2.016.934,25	218.414,42	0,00	0,00	3.354.944,07
2006	363.676,18	341.054,14	2.186.188,69	1.292.560,00	0,00	0,00	4.183.479,01
2007	1.056.135,11	284.426,98	2.324.750,15	434.000,00	0,00	0,00	4.099.312,24
2008	932.080,31	277.479,34	1.626.416,63	0,00	228.000,00	60.000,00	3.123.976,28
TOTAL	2.561.891,60	1.812.555,86	8.154.289,72	1.944.974,42	228.000,00	60.000,00	14.761.711,60

Fonte: Relação dos Créditos Adicionais dos Exercícios de 2005, 2006, 2007 e 2008

4.3.1 Exercício econômico-financeiro de 2005

Dos quatro anos analisados o exercício de 2005 foi o segundo que mais se utilizou dos créditos adicionais. Como o grau de eficiência máxima do IUCA é zero, visto que quanto maior o seu valor, mais ineficiente se mostra o planejamento orçamentário.

Neste ano o IUCA foi de 0,524 (TABELA 9), indicando que 52,4% das despesas realizadas foram modificadas, ou seja, mais da metade do valor empenhado teve que ser transferido entre os órgãos.

Já o IUCA1 foi de 0,587 (TABELA 10), indicando que 58,7% das despesas inicialmente projetadas foram alteradas.

Pode-se observar através da Tabela 11, que 60,12% dos créditos adicionais, tiveram como origem a redução de outras dotações orçamentárias, e 27,11% correspondem aos créditos abertos por excesso de arrecadação, que corresponde ao valor arrecadado a maior que o previsto, e somente 6,51% correspondem a auxílios e convênios firmados em 2005.

4.3.2 Exercício econômico-financeiro de 2006

O ano de 2006 teve o maior IUCA e IUCA1, 0,57 e 0,644 respectivamente. Isso mostra o planejamento mais ineficiente de todos os anos analisados, quando visto pela ótica da transferência de recursos entre órgão, funções, subfunções, programas, projetos ou atividades, ou ainda elementos de despesa (TABELAS 9 e 10).

Em nível de planejamento foi um índice muito ruim e o alto valor de R\$ 4.183.479,01 em créditos adicionais originou-se sua maior parte de redução de verba, R\$ 2.186.188,69 e R\$ 1.292.560,00 de Auxílio e Convênios.

4.3.3 Exercício econômico-financeiro de 2007

Em 2007, o IUCA e IUCA1 foram menores em relação aos anos anteriores. Porém demonstra, ainda, que 49,2% das despesas empenhadas foram alteradas (TABELA 9); e que das despesas fixadas foram 57,1% (TABELA 10).

Além dos índices apresentados, a fonte de recursos que mais se utilizou para a abertura de créditos adicionais foi a redução orçamentária, no valor de R\$ 2.324.750,15, correspondendo a 56,71%, conforme apresentado na Tabela 11.

4.3.4 Exercício econômico-financeiro de 2008

O ano de 2008 foi o ano que apresentou os melhores índices de IUCA e IUCA1, em relação aos outros exercícios, os índices ficaram em 0,393 para IUCA e 0,413 para IUCA1 (TABELA 9 e 10).

Apesar de ser menor que os demais índices, a busca pela maior aproximação de zero, ainda deve ser perseguida. Os índices relacionados com despesas fixadas, para uma análise com enfoque no planejamento, devem ser considerados com maior relevância, pois indicam um erro em relação ao que inicialmente foi planejado.

Neste ano, foram buscados empréstimos com terceiros no valor de R\$ 228.000,00, que correspondeu a 7,3% da abertura de créditos adicionais (TABELA 11), contudo a parcela mais significativa de remanejamento de dotações ainda se configura pela fonte de redução de verba, em 52,06% do total.

5 CONCLUSÃO

Após a análise geral dos índices pode-se concluir que: o ano de 2005, em nível de eficiência do planejamento da receita, apresentou um índice 22,24% acima da eficiência máxima e com um erro de classificação de receita de R\$ 1.270.858,23, justificado pela superestimação da dedução da receita e não estimação das receitas de capital. Com relação à despesa, mostrou-se uma deficiência de planejamento semelhante ao da receita com 12,1% acima do nível máximo. Já os créditos adicionais foram responsáveis por 52,4% e 58,7% das mudanças nas despesas empenhadas e nas despesas fixadas, respectivamente. O superávit ficou em R\$ 582.167,40. Logo, pode-se afirmar que no exercício econômico financeiro de 2005 não houve eficiência de planejamento, tanto para receitas como para despesas, mesmo sendo superavitário.

Em 2006, as receitas também foram subestimadas, ultrapassando 25,5% a sua eficiência máxima. As despesas se comportaram assim como a receita, o IAFD ultrapassou o grau de eficiência máxima, atingindo o percentual de 12,8% acima. E os créditos adicionais foram os mais relevantes do período, modificando ainda 57% das despesas empenhadas e 64,4% das despesas fixadas. Com relação a análise de eficiência de planejamento, se observa que as despesas fixadas sofreram grandes alterações, ou seja, o que foi planejado inicialmente teve que ser amplamente modificado. Neste ano apresentou-se um superávit de R\$ 824.281,71, o maior do período analisado.

Quando analisado 2007, a ineficiência no planejamento apresentou o pior resultado de todos, um déficit de R\$ 87.678,93, mesmo que as receitas arrecadadas ficaram 16% maior que a estimada, as despesas empenhadas somaram 16,3% acima da fixada, os índices produzidos pelos créditos adicionais, sofreram 49,2% de alteração em relação as despesas empenhadas, e 0,571% quanto as despesas fixadas.

Contudo, o exercício econômico-financeiro de 2008, de uma forma geral, apresentou os índices mais próximos da eficiência, 1,141 (IAER) e 1,051 (IAFD) e a menor utilização de créditos adicionais, apenas 0,393 (IUCA) e 0,413 (IUCA1). Foi calculado um crescimento de receita com uma subestimação de 14,1%, as despesas

ultrapassaram o previsto em 5,1%, mas como o IAER superou o IAFD, ocorreu um Superávit de R\$ 680.247,70.

Por fim, de modo geral, verificou-se que a Prefeitura Municipal de Victor Graeff, não tem eficiência em seu planejamento orçamentário, mesmo que o resultado orçamentário ficou superavitário em 3 dos 4 exercícios analisados, há muita diferença nos valores estimados/fixados para os realizados/empenhados.

Atualmente não há um setor de planejamento orçamentário específico, e essas diferenças só serão reduzidas, quando na elaboração do orçamento, se estime as receitas o mais próximo da realidade possível, para após poder fixar as despesas no mesmo montante, no decorrer do exercício, também deve haver um controle mais rigoroso entre as realizações de receitas e os empenhos de despesas, pois ao se observar, que as receitas não vão se concretizar em sua totalidade, as despesas devem ser controladas, para que o fim do exercício não apresente déficit financeiro, o que hoje já se faz necessário perante o Cronograma de Desembolso Financeiro.

À medida que for acertando a receita estimada com a despesa fixada, e houver um maior controle no que tange as receitas de capital, que conste no orçamento os projetos e convênios que a Prefeitura já esteja pleiteando para o próximo exercício, menor serão necessárias às alterações orçamentárias por meio de créditos adicionais.

Mas para que se atinja o grau máximo de eficiência se faz necessário uma boa comunicação entre todos os setores da Prefeitura com os responsáveis pela elaboração orçamentária, para que juntos possam decidir os valores que cada secretaria irá dispor, e definir as metas e prioridades para o próximo ano.

REFERÊNCIAS

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

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. rev. atual. Por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Revista dos Tribunais, 2007.

_____. **Decreto n.º 2.829**, de 29 de outubro de 1998 . Estabelece normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www81.dataprev.gov.br/sislex/paginas/23/1998/2829.htm>>. Acesso em: 19/05/2011

_____. **Lei Complementar n.º 101**, de 4 de maio de 2001 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 19/03/2011

_____. **Lei Federal nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Institui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Porto Alegre: CORAG, 1990.

_____. **Portaria-conjunta nº 2, de 06 de agosto de 2009**. Ministério da Fazenda. Aprova o Volume I – Procedimentos Contábeis Orçamentários da 2 edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao setor público - MCASP, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria_conjunta_2_2009_volume_i_pco.pdf>. Acesso em: 19/05/2011.

_____. **Portaria-conjunta nº 3, de 14 de outubro de 2008, do mog – dou de 16.10.08**. Ministério de Estado do Orçamento e Gestão (MOG). Aprova os Manuais de Receita Nacional e de Despesa Nacional, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortariaConjunta3.pdf>>. Acesso em: 19/05/2011.

_____. **Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999, do mog – dou de 15.4.99.** Ministério de Estado do Orçamento e Gestão (MOG). Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso i do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf>>. Acesso: 25/03/2011.

_____. **Portaria interministerial nº 163**, de 4 de maio de 2001. Ministério de Estado do Orçamento e Gestão (MOG). Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.conveniosfederais.com.br/Portarias/InterMin163_01.htm>. Acesso em: 26/03/2011.

_____. **Portaria interministerial nº 338**, de 26 de abril de 2006. Ministério de Estado do Orçamento e Gestão (MOG). Altera o anexo I da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 04 de maio de 2001 e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_338_260406.pdf>. Acesso em: 20/05/2011.

BURKHEAD, Jessé. **Orçamento Público**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971

DALLA VECCHIA, Elói. **A eficiência do planejamento municipal no Planalto Médio no Rio Grande do Sul: uma análise com base nos orçamentos, período de 1989 a 1997**. Texto de discussão CEA, baseado na dissertação de mestrado em administração. Cap.4, 1999.

DIEHL, Astor Antônio de; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em Ciências Sociais Aplicadas**. São Paulo: Pretince Hall, 2004.

_____. **Metodologia de pesquisa em ciências sociais aplicadas**: (uma proposta de estudos). Passo Fundo: Clio Livros, 2002.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 7ed. Revisada e atualizada. São Paulo: Atlas S.A., 1997

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1991.

HORVATH, Regis Fernandes de Oliveira Estevão. **Manual de Direito Financeiro**. 3 ed. São Paulo: Editora RT, 1999.

JUND, Sergio. **Administração, orçamento e contabilidade pública**. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Elsevier, 2006.

KOHAMA, Hélio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio et. al. **Contabilidade Pública: Uma abordagem da Administração Financeira Pública**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1999

Prefeitura Municipal de Victor Graeff. Balancete da Receita de 2005.

_____. Balancete da Receita de 2006.

_____. Balancete da Receita de 2007.

_____. Balancete da Receita de 2008.

_____. Balancete da Despesa de 2005.

_____. Balancete da Despesa de 2006.

_____. Balancete da Despesa de 2007.

_____. Balancete da Despesa de 2008.

_____. Relação dos Créditos Adicionais Exercício de 2005.

_____. Relação dos Créditos Adicionais Exercício de 2006.

_____. Relação dos Créditos Adicionais Exercício de 2007.

_____. Relação dos Créditos Adicionais Exercício de 2008.

SÁ, Antônio Lopes de & SÁ, Ana Maria Lopes de. **Dicionário de Contabilidade**. 9 ed., São Paulo: Atlas, 1995.

SILVA JÚNIOR, João Gomes da. Artigo: Orçamento Público: Conceito e Espécies Publicado em: 19/01/2004. Disponível em: http://www.vemconcursos.com/opiniao/index.phtml?page_id=1464 Acesso em 25/03/2011

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. **Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.