

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS – FCE
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ORÇAMENTO PÚBLICO: O INSTRUMENTO DA GESTÃO

MARCELO LUIS DA COSTA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado em cumprimento às exigências do curso de Ciências Contábeis para obtenção do diploma de graduação.

Orientador: Prof. Msc. João Marcos Leão da Rocha

Porto Alegre
2010

Orçamento Público: O Instrumento da Gestão

Resumo: Este trabalho objetivou analisar a relevância do orçamento como instrumento da gestão pública, demonstrando o impacto das informações contábeis, onde e quando se possibilita o acréscimo de sua eficiência e a identificação imediata de distorções que podem gerar problemas aos gestores públicos. Para maior correlação entre orçamento, informações contábeis e administração pública que favoreça a comunidade, será apresentada uma breve análise da importância das informações contábeis e da escrituração nas gestões públicas, ressaltando entre outros aspectos o papel das informações nas modalidades de gestão e as vantagens dessas informações para o orçamento público. Por fim, o orçamento público é tratado como recurso democrático para que a comunidade possa participar da administração pública valendo-se dos princípios orçamentários, os quais são concebidos como premissas a serem observadas na concepção e execução das leis orçamentárias e, desta forma, favorecendo a participação da sociedade na gestão da máquina pública.

Palavras-chave: Orçamento Público; Informações Contábeis; Administração Pública; Leis Orçamentárias; Princípios Orçamentários.

Public Budget: The Instrument Management

Abstract: This study aimed to analyze the relevance of the budget as an instrument of public management, demonstrating the impact of accounting information, when and where possible the increase of its efficiency and immediate identification of distortions that can cause problems for public managers. For greater correlation between budget and accounting information administration that favors the community, will present a brief analysis of the importance of financial reporting and bookkeeping in public administrations, highlighting inter alia the role of information in terms of management and the benefits of this information to the public budget. Finally, the public budget is treated as a resource for the democratic community can participate in the government taking advantage of the budgetary principles, which are designed as premises to be observed in design and execution of budgetary laws and thus favoring society participation in the management of public administration.

Keywords: Public Budgeting; Accounting Information; Public Administration; Budget Laws; Budgetary Principles.

Sumário

1. Introdução.....	3
2. A importância das informações contábeis e da escrituração na gestão pública.....	3
3. Conceito, finalidade, classificação e métodos de escrituração contábil.....	4
4. Contabilidade e Administração Pública.....	5
5. Planejamento e controle do orçamento público.....	9
6. A administração pública, suas funções e a gestão das empresas.....	13
7. Políticas públicas e controle orçamentário.....	16
8. O Orçamento Público e a comunidade.....	18
9. Princípios Orçamentários.....	21
10. Mecanismos retificadores do Orçamento.....	25
11. Política e Princípios Orçamentários favoráveis à comunidade.....	26
12. Considerações Finais.....	29
13. Referências Bibliográficas.....	30

1 - Introdução

De uma forma geral, compreende-se a contabilidade como uma ciência que estuda, interpreta e registra todos os fenômenos, entre os quais permeia o orçamento público. Estendendo-se aos contextos econômico e administrativo, este trabalho tem como objetivo geral ampliar os conhecimentos relativos ao orçamento, considerando que este processo é fundamental para uma administração eficaz e competente. Um dos objetivos específicos é demonstrar a influência das informações contábeis na tomada de decisão, suas diversas etapas, métodos utilizados, instrumentos e perspectivas. Sendo assim, caracterizar-se-á a importância da contabilidade na administração pública através de suas funções básicas de planejamento e controle para a execução e elaboração do orçamento público; prática por meio do conhecimento do Estado e das variações do patrimônio dos órgãos e entidades que integram a administração pública; função da administração pública, acompanhando as ações organizadas pelo Estado; importância do orçamento público para a comunidade e legislação profissional e sua determinância para a execução dos limites impostos por lei.

2 - A importância das informações contábeis e da escrituração na gestão pública

A contabilidade recebe influências diretas e indiretas das inovações tecnológicas. No mundo atual, todo o universo contábil pode e precisa ser apoiado pelos equipamentos, sistemas, produtos e serviços, entre eles, o orçamento. Isso implica no aumento da produtividade e da qualidade nas apresentações das informações contábeis, que têm importância significativa na manutenção da dinâmica empresarial, sendo assim, consideradas como das mais importantes dentro de todo contexto de informações gerenciais.

Os sistemas de informações, de acordo com Dias (2007: p. 01) podem auxiliar as instituições públicas a sanarem um grande problema dos dias de hoje: a necessidade de informações internas e externas em um curto espaço de tempo. Essa necessidade surge pelo fato das rápidas mudanças que ocorreram no mercado. Ao longo do tempo, observou-se o desenvolvimento de diferentes tipos de informações e, para a gestão em geral, convergem todas as que são necessárias para o adequado controle econômico e financeiro da organização.

Ocorre que, informações contábeis podem permitir uma gestão eficaz. Ainda sob a visão de Dias (2007: p. 01), para os gestores que buscam uma excelência administrativa, uma informação, mesmo que útil, só é desejável se conseguida a um custo adequado e interessante para a entidade.

Assim, a intensificação da pesquisa científica constitui-se em um fator fundamental para que a contabilidade possa manter-se permanente, útil e ajustada às necessidades administrativas de organizações e/ou órgãos públicos e, as informações contábeis, tornam-se fator relevante para a sobrevivência e desenvolvimento desses contextos.

3 - Conceito, finalidade, classificação e métodos de escrituração contábil

Havia um tempo em que o dinheiro do Estado era usado para fins particulares conforme as vontades dos governantes. Felizmente o período absolutista já acabou e a criação do orçamento foi um dos instrumentos decisivos para que o interesse público não se confundisse com o interesse privado. Sob a visão de Segundo (2002: p. 01) há muito tempo, a finalidade do orçamento deixou de ser unicamente a de equacionar despesas e receitas [...] (modelo clássico). Não basta ter conta positiva (inexistência de déficit), é preciso que o orçamento produza mudanças significativas no plano sócio-ambiental. Como se pode perceber, atualmente, o orçamento é considerado um instrumento de planejamento. Desta forma, precisa fazer parte da técnica e/ou prática que a contabilidade tem de estudar e controlar o patrimônio, fornecendo informações e orientação sobre o estado patrimonial, suas variações e o registro dos fatos contábeis. Essa técnica chama-se Escrituração. Para Franco (1997: p. 57):

Escrituração pode ser definida como: o registro dos fatos contábeis, segundo os princípios e normas técnico-contábeis, tendo em vista demonstrar a situação econômico-patrimonial da entidade e os resultados econômicos por ela obtidos em um exercício. Analisando essa função da Escrituração, encontraremos nela dois elementos básicos: o histórico e o de classificação dos componentes patrimoniais e suas variações, expressos em valores monetários. O elemento histórico compreende o registro dos fatos, na ordem cronológica, o que dá à contabilidade o caráter de verdadeira história do patrimônio.

Segundo Gonçalves & Baptista (2007: p.45), para que a Escrituração se processe há necessidade de:

- a) existência de símbolos escritos que representem os diversos componentes patrimoniais;
- b) livros adaptados à técnica contábil;
- c) utilização de método e linguagem próprios;
- d) observância a princípios e convenções geralmente aceitos;

e) documentação legal que comprove a ocorrência do fato objeto do registro.

Sabemos que conforme as necessidades, a escrituração adota diferentes métodos para registrar os fatos contábeis, mas todos provêm de dois métodos fundamentais: o das partidas simples e o das partidas dobradas que assim são definidos por Franco (1997: p. 58):

O método das partidas simples se constitui do registro de operações realizadas com pessoas omitindo o registro de elementos patrimoniais, enquanto que o método das partidas dobradas é o registro de todos os acontecimentos, que se verificam no patrimônio, conhecendo-se, a qualquer momento, o valor de cada componente do patrimônio suas variações e os resultados, positivos ou negativos da atividade.

A associação entre escrituração e informações contábeis permite a sensibilização para a problemática da gestão e para uma abordagem abrangente e flexível da organização, integrada em um meio envolvente e complexo, mas, fundamentalmente, permite um bom domínio, enquadramento e utilização de conceitos econômicos e financeiros, como o controle orçamentário aplicado à atividade empresarial e ao setor público.

Assim sendo, a importância das informações contábeis e da escrituração enquanto teoria da contabilidade que trata dos registros dos fatos contábeis ocorridos no patrimônio da entidade se desenha em favor de uma contabilidade adequada e, tendo contabilidade adequada, organizada e atualizada, qualquer organização terá suporte ferramental suficiente para geração de relatórios gerenciais e tomada de decisão, além de uma administração financeira moderna e funcional. De acordo com Santos (2006: p. 79) a administração poderá visualizar e divulgar a verdadeira “fotografia econômico-financeira” da entidade e daí sim, fazer o seu planejamento financeiro e tributário e definir a sua estratégia de crescimento com um orçamento bem fundamentado.

4 - Contabilidade e Administração Pública

Uma das características da Administração Pública é a preocupação generalizada com o controle do déficit orçamentário e do endividamento público, além da obtenção de informações econômica, financeira e patrimonial que possibilitem a tomada de decisões e uma gestão mais eficiente na utilização dos sempre escassos recursos financeiros.

A relação entre Contabilidade e Administração Pública pretende dar respostas a esta exigência da sociedade. Fala-se de uma exigência porque a Administração Pública é parte integrante do cotidiano de todos os cidadãos que esperam, cada vez mais, respostas imediatas por partes das instituições.

É pertinente que se compreenda um pouco mais sobre Administração Pública, pois estudos e experiências mostram que a atual estrutura governamental obriga a sociedade a analisar os sistemas que integram as instituições para oferecer aos profissionais auxílios ao cumprimento das metas financeiras, administrativas e principalmente atender as necessidades da população, tais como: Saúde, Transporte, Moradia, Segurança e Educação. De acordo com Aloe, Armando (2002: p. 04 e 05) os sistemas de contas que integram as instituições públicas são:

Sistema Orçamentário: permite o registro e o acompanhamento do orçamento após aprovada a Lei Orçamentária Anual. (...) é um sistema que permite controlar os atos de natureza orçamentária bem como os fatos deles decorrentes, (...).

Sistema Financeiro: são efetuados registros de pagamentos e recebimentos orçamentários e extra-orçamentários, (...).

Sistema Patrimonial: registra os fatos não financeiros ou extra caixa, tais como, bens imóveis, estoques, (...).

Sistema de Compensação: é representado nos atos praticados pelos administradores, cujas contas têm função de controle, não afetam o patrimônio de imediato, mas que poderão afetá-lo futuramente.

Há que se considerar que a Administração Pública tem um controle desses sistemas a partir de seus balancetes e demonstrações contábeis. Essas práticas são da Contabilidade Pública que é um ramo da Ciência Contábil que define a complexidade do avanço tecnológico das ciências interdisciplinares, em constante divulgação e aplicação dos atos e fatos correlacionados dos Órgãos da Administração Pública direta e indireta, pertence às três esferas de governos (IBID, 2002: p. 06).

Segundo a literatura acima citada a Contabilidade aplicada à Administração Pública registra a previsão da receita e a fixação de despesa estabelecida no Orçamento Público aprovado para o exercício. Realiza a escrituração e execução orçamentária da receita e da despesa. Faz a comparação entre a previsão e a realização das receitas e despesas, controla as operações de crédito, a dívida ativa, os valores, os créditos e obrigações, revela as variações

patrimoniais e mostra o valor do patrimônio e tem como objetivo o Orçamento Público, exceto os bens de domínio público, como: lagos, lagoas, rios, praças, estradas, logradouros, ruas, entre outros.

Pela definição dada, vê-se com clareza, que a Contabilidade Pública não está interessada, somente no Patrimônio e suas variações, mas também, no orçamento e sua execução.

Esta modalidade de contabilidade, além de registrar todos os fatos contábeis, registra também, os atos potenciais praticados pelo administrador, que poderão alterar qualitativa ou quantitativamente o patrimônio, pois está interessada nos atos e fatos de natureza orçamentária, já que praticamente quase tudo se origina no orçamento dentro desse contexto.

Na verdade, estudos mostram que as informações sobre Contabilidade e Administração Pública contribuem para a cultura do setor público, considerando toda a sua abrangência e implicações, sendo, portanto, igualmente ampla e embasada na Lei nº 4.320/1.964 e revista pela Lei Complementar nº 101/2000 para dar conta da diversidade dos processos técnico-administrativos pertinentes às esferas federal, estadual e municipal.

Para Flores (2008: p. 01) o departamento de contabilidade sempre foi fundamental para a gestão pública, seja como instrumento de controle, seja como elemento imprescindível à prestação de contas dos gestores públicos.

Desde a edição da lei nº 4.320, em 1964, até 2000, ano da Lei Complementar nº 101 (LC nº 101), mais conhecida por Lei de Responsabilidade Fiscal, decorreram-se 36 anos nos quais praticamente não houve mudanças na contabilidade governamental. Ocorre que, após a edição da LC nº 101, outras exigências emergiram à contabilidade de forma a pôr em xeque a estrutura e a gestão desses departamentos, exigindo-lhes nova postura.

Por conta dessas exigências emergentes, na Contabilidade Pública, o regime contábil deve ser classificado de duas maneiras. A primeira quando se refere ao orçamento devendo adotar o regime de caixa e, na despesa, o regime de competência. A segunda, quando se faz referência aos princípios contábeis, pois hoje, não é mais possível que a contabilidade atue apenas como órgão que centraliza os registros dos fatos contábeis. A contabilidade é tão importante que deve estar onde os fatos ocorrem, ou seja, nas secretarias da saúde, educação, obras e outras que geram pedidos, empenhos, ordem de pagamento, liquidações e prestações de contas.

Nesses termos, a contadoria central deve ser a integradora dos dados e das informações, gerando trabalhos de correlações e análises. É preciso pensar na desconcentração da contabilidade como órgão e interligá-la por sistemas de informação e procedimentos uniformes de controles internos. (IBID, 2008: p. 02).

Entende-se, nos tempos atuais, a Contabilidade com uma visão gerencial, que tem a técnica capaz de produzir relatórios que sirvam à administração pública e privada no processo de tomada de decisões e de controle de seus atos de gestão no patrimônio das empresas ou das entidades.

Essa técnica tem ramificações, entre elas a Contabilidade Pública que enquanto uma das divisões de Ciências Contábil e possuidora de características especiais pode ser classificada como o ramo da contabilidade que estuda, controla, orienta e demonstra a organização e execução da administração pública.

Todavia, Flores (2008: p. 02) alerta que demandas operacionais e novas ferramentas gerenciais e de controle impõem-se ao profissional da contabilidade pública nos tempos atuais. É importante salientar, que o foco do orçamento público não é estabelecer um plano de contas, mas sim dispor das receitas previstas e despesas fixadas. Exigências como: a nova estrutura de planos de contas; o controle da receita, da despesa e das contas bancárias por vínculo de recursos; o detalhamento das despesas em nível de desdobramentos, o que aumenta significativamente o número de empenhos realizados e emitidos; as prestações de contas a órgãos estaduais e federais, tais como a Secretaria do Tesouro Nacional – STN e o Ministério da Saúde, da Previdência e da Educação, e os convênios.

Para o autor acima citado (IBID, 2008 p. 03) os processos de compras, recebimentos, pagamentos, gestão de patrimônio, materiais e outros, devem ser integrados e informatizados de maneira que possibilitem evitar retrabalhos, permitindo a contabilização automática dos eventos contábeis. Sendo os processos conhecidos e integrados, a contabilidade deveria exercer o papel de articulador dos processos e seus controles, e não apenas, como hoje é, o de responsável pela etapa final, que é registro, oportunidade na qual, não raras vezes, se observam irregularidades não mais passíveis de correção. Esse novo papel, de articulador com visão sistêmica da administração, faz nascer à necessidade de evolução para a Controladoria na gestão governamental, o que nada mais é do que a Contabilidade com uma visão holística da Administração, a qual deve ser conduzida por profissional da área contábil capacitado e habilitado.

5 – Planejamento e controle do Orçamento Público

São muitas as tentativas de trazer respostas às questões relacionadas com a gestão pública. As primeiras tentativas demonstram insatisfação, tentam esclarecer com mais cuidados os ganhos e as perdas de todo esse processo de desenvolvimento da humanidade. A dificuldade em mostrar resultados imediatos num mundo onde as instituições são incompetentes e as pessoas estão assustadas faz aparecer como fraqueza teórica às propostas de transformação social e tentativa de novas estruturas para administrar as instituições públicas.

Assim, surge o planejamento como um processo de teorização e, por isso, ele se incorpora a todo processo de desenvolvimento que estas entidades executam. Isto explica também, porque o planejamento é tão discutido e porque nele aparecem algumas vertentes.

Para Gandin (1994: p. 24-29) estas vertentes são: o gerenciamento da qualidade total, a qual é a vertente que mais dá continuidade ao desenvolvimento processados nos últimos tempos e, neste sentido, é o que mais apresenta um caráter conservador; o planejamento estratégico que é a vertente vinculada a um processo de compreensão das necessidades da entidade e, o planejamento participativo, sendo a vertente que abre espaços especiais para a questão política das instituições e/ou empresas. É preciso observar que quando se fala em planejamento, automaticamente, fala-se em administração e/ou gestão. Isto tem a ver com os limites da gestão e com a abertura indefinidamente ampla do planejamento, mais do que isso, com a questão fundamental da participação, com sua importância e finalidades. Segundo Gandin (1994: p. 37):

Quando se abrem os livros sobre administração, encontra-se, quase inevitavelmente, a concepção de que a primeira tarefa da administração é o planejamento, (...). Acontece, que esta aproximação que se faz entre planejamento e administração leva o administrador a pensar que os destinos, os rumos, as decisões sobre os fins são sua responsabilidade – (...). Assim, o administrador assume o papel que é do povo – todo o povo de um país, de um estado, de um setor de trabalho, de grupos; o administrador chama a uma participação que é apenas colaborar para que as decisões deem certo

Ou seja, o planejamento convida a uma participação coletiva pois impede que o administrador público ou privado considere como uma tarefa determinar os meios e os fins, mesmo porque, a administração pública é uma tarefa para qual se requer determinada preparação, que deve ser exercida por determinadas pessoas eleitas ou consensualmente designadas.

No campo do orçamento, seja ele público ou privado, o planejamento consiste exatamente no processo de explicar a realidade desejada e de transformar a realidade existente nas entidades. O planejamento aqui é, justamente, a inteligência que dá eficácia a este processo, pois neste campo o sistema de planejamento envolve três peças fundamentais: o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e o orçamento anual.

É importante observar que a aprovação, pelo Poder Legislativo, das leis relativas ao planejamento governamental tem caráter apenas autorizativo, isto é, o Poder Executivo está autorizado a realizar as ações previstas na lei, mas não é obrigado a realizá-las. Torres (2000: p.19), observa que o planejamento, qualquer que seja ele, controla a Administração quanto ao limite máximo de gastos, mas não a obriga a realizar a despesa autorizada.

Isso explica porque o orçamento público e privado (mais especificamente, o público) possui uma dimensão política, na medida em que é produto resultante do embate travado entre as forças sociais organizadas, em busca da maximização dos retornos resultantes da aplicação dos recursos públicos geridos pelo governo. Por fim, o orçamento é uma peça econômico-financeira, na medida em que não só opera com recursos monetários, mas, acima de tudo, porque exerce influência significativa sobre os ciclos econômicos via investimentos, inversões, consumo, e ainda, pelas consequências geradas pelos déficits e pela gestão da dívida sobre o sistema econômico.

No que se refere ao Orçamento Público especificamente, os estudos de Silva (2001: p. 01-06) apontam que após a promulgação da Constituição Federal de 1988, o sistema de planejamento associado ao orçamento-programa passou a ser composto por três peças complementares e articuladas: o Plano Plurianual – PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e a Lei do Orçamento Anual – LOA, cada uma delas com diferenças de conteúdo e abrangência temporal. Dois elementos são comuns a tríade: possuem a natureza de lei e são de iniciativa do Poder Executivo.

O PPA é uma peça de planejamento estratégico orientada para um período temporal de quatro anos, sendo que o primeiro ano correspondente ao segundo ano do mandato do chefe do Poder Executivo e o último ano compreende o primeiro exercício financeiro do mandato seguinte. Este documento tem por conteúdo a definição regionalizada das diretrizes, objetivos e metas da administração pública, relativas às despesas com (I) investimento; (II) inversões; (III) transferências destinadas à realização de despesas de mesma natureza das anteriormente mencionadas; (IV) despesas de custeio decorrentes dos investimentos e inversões previstas e; (V) despesas de duração continuada relativas às ações - fim desenvolvidas pelo governo.

Todas as previsões constantes no PPA estão distribuídas por funções, subfunções e programas, de acordo com Decreto nº. 2.829/98 e a Portaria nº. 42/99 da Secretaria de Orçamento Federal. Cada um dos programas deve disponibilizar informações sobre objetivo, órgão responsável, valor global, prazo de conclusão, fonte de financiamento, indicadores quantitativos da situação que pretende modificar, metas regionalizadas e ações não integrantes do OPA. Estas regras representam um progresso relevante no desenho institucional do ciclo orçamentário. Ao permitir o maior detalhamento das ações e disponibilizar um amplo e diversificado leque de informações sobre as ações previstas, garantem maior transparência informacional e ampliam as condições para o controle das ações governamentais.

A LDO é uma peça do sistema de planejamento que, a partir dos programas e das determinações do PPA, dispõe sobre um conjunto de elementos que necessariamente devem ser observados quando da elaboração do orçamento anual, são eles: (I) metas e prioridades da administração pública; (II) despesas de capital para o exercício financeiro subsequente; (III) alterações na legislação tributária; (IV) política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento; (V) equilíbrio entre receitas e despesas; (VI) critério e forma de limitação de empenho; (VII) controle de custo; (VIII) avaliação de resultados.

Por fim, notaremos que a Lei Orçamentária, com periodicidade anual e composta pelo: (I) orçamento fiscal, que envolve o conjunto de receitas e despesas, inclusive as relativas à seguridade social, dos poderes Executivo – seus fundos, suas fundações e todo o conjunto da administração direta e indireta – Legislativo e Judiciário; (II) o orçamento da seguridade social, composto por todas as receitas e despesas com saúde, assistência social e seguridade social da administração direta e indireta, e (III) o orçamento de investimento das empresas cujo Poder Público disponha da maioria do capital social com direito a voto, neste caso, não admite-se a hipótese de inclusão das despesas de custeio. A LOA é um documento que formaliza o conjunto de decisões políticas relativas às fontes dos recursos repassados ao setor governamental e a aplicações dos mesmos em bens e serviços cujo destino final deve ser a satisfação do interesse público. Em tese, é um documento que expressa às escolhas públicas realizadas por um determinado grupo social em relação a quanto estão dispostos a pagar para dispor da cesta de bens demandas junto ao governo.

Sendo assim, pode-se considerar o planejamento como o pilar sobre o qual é desenvolvida a previsão orçamentária seja de empresas ou instituições e órgãos públicos e, deste pilar, surgem ramificações concretas de uma administração e/ou gestão eficaz, tais como, o Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO), Lei Orçamentária Anual (LOA), considerando que essa lei compreende o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas e o orçamento de seguridade social Feijó (2003: p. 28). Por conseguinte é fundamental observar que a dimensão a complexidade e a linguagem relativa ao planejamento e controle dos orçamentos público e privado ainda não permitiam a participação ativa e qualificada dos cidadãos.

6 – A administração pública, suas funções e a gestão das empresas

Parece evidente que o orçamento enquanto instrumento de gestão tem alguns elementos constitutivos, entre eles, o planejamento, as funções administrativas e a gestão pública ou privada. Assim, o orçamento, deve claramente apresentar os propósitos e objetivos para os quais se solicitam as dotações, os custos propostos para alcançar os objetivos planejados e os resultados quantitativos e qualitativos que permitem medir as realizações da administração pública e da gestão empresarial. Na verdade, todos os estudos referentes à Contabilidade Pública mostram que o orçamento consiste em quatro etapas: planejamento, programação, projeto e orçamento. Entretanto, é importante destacar que essas etapas só serão executadas se houver uma administração pública e uma gestão empresarial eficazes. Em outras palavras, a administração dos fins sociais (pública), embora, sustente seu aspecto econômico não o vê como subsídio para saber se os investimentos patrimoniais estão produzindo rendimentos satisfatórios, ou seja, se o lucro é proporcional ao capital investido.

É pertinente reconhecer que a administração pública tem como função principal contribuir com a cultura dos órgãos públicos, considerando todas as suas abrangências, especialmente, se as rendas obtidas são suficientes para atender a demanda das despesas. Por isso, é importante que se trate dos seus princípios básicos que segundo Granjeiro e Oliveira (2001: p. 20) são:

Legalidade: significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso. Na Administração Pública, não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer a lei autoriza. A lei para o particular significa “pode fazer assim”; para o administrador público, significa “deve fazer assim”. Exceção ao princípio da Legalidade: medida provisória; atos de gestão, aqueles em que o poder público comparece em condições de igualdade com o particular, fazendo tudo que a lei não proíbe.

Moralidade: o agente administrativo, como ser humano dotado da capacidade de atuar, deve, necessariamente, distinguir o bem do mal, o honesto do desonesto, e, ao atuar, não poderá desprezar o elemento ético de sua conduta. Assim, não terá que decidir somente entre o legal e o ilegal, o justo e o injusto, o conveniente e o inconveniente, o oportuno e o inoportuno, mas também entre o honesto e o desonesto.

A moral administrativa é imposta ao agente público para sua conduta interna, segundo as exigências da instituição a que serve a finalidade de sua ação: o bem comum. A moralidade administrativa está intimamente ligada ao conceito do “bom administrador” que “é aquele que, usando de sua de competência legal, se determina não só pelos preceitos vigentes, mas também pela moral comum”. Há que conhecer, assim, as fronteiras do lícito e do ilícito, do justo e do injusto nos seus efeitos.

Impessoalidade: nada mais é que o clássico princípio da finalidade, o qual impõe o administrador público que só pratique o ato para o seu fim legal. E o fim legal é unicamente aquele que a norma de Direito indica, expressa ou virtualmente, como objetivo ato, de forma impessoal. A finalidade terá sempre um objetivo certo e inafastável de qualquer ato administrativo: o interesse público. Todo ato que se apartar desse objetivo sujeitar-se-á à invalidação por desvio de finalidade, que a nossa lei da ação popular conceituou como o “fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência” do agente. Desde que o princípio da finalidade exija que o ato seja praticado sempre com finalidade pública, o administrador fica impedido de buscar outro objetivo ou de praticá-lo no interesse próprio ou de terceiros.

Publicidade: é a divulgação oficial do ato para conhecimento público e início de seus efeitos externos. Daí por que as leis, atos e contratos administrativos, que produzem consequências jurídicas fora dos órgãos que os emitem, exigem publicidade para adquirirem validade universal, isto é, perante as partes e terceiros. A publicidade não é elemento formativo do ato; é requisito de eficácia e moralidade. Por isso mesmo, os atos irregulares não se convalidam com a publicação, nem os regulares e dispensam para sua exequibilidade, quando a lei ou o regulamento a exige. Em princípio, todo ato administrativo deve ser publicado, porque pública é a Administração que o realiza, só se admitindo sigilo nos casos de segurança nacional, investigações policiais ou interesse superior da Administração a ser preservado em processo previamente declarado sigiloso.

Eficiência: é o mais moderno princípio de Administração Pública que já não se contente em que os seus agentes desempenhem suas atividades apenas com legalidade e moralidade (ética); exigindo resultados positivos para o Serviço Público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade, de seus membros. Eficiência consiste em realizar as atribuições de uma função pública com competência, presteza, perfeição e rendimento funcional, buscando, com isso, superar as expectativas do cidadão-cliente.

A reforma administrativa federal (Emenda Constitucional nº19/98), ao consagrar o princípio da eficiência administrativa, recomenda a demissão ou dispensa do servidor público comprovadamente ineficiente e desidioso no exercício da função pública.

Não menos importantes são as três espécies de administração pública, que de acordo com Granjeiro e Oliveira (2001: p. 23) são:

Administração Pública Patrimonialista - no patrimonialismo, o aparelho do Estado funciona como uma extensão do poder soberano, e os seus auxiliares, servidores, possuem status de nobreza real. Em consequência, a corrupção e o nepotismo são inerentes a esse tipo de administração.

Administração Pública Burocrática – surge na segunda metade do século XIX, (...), como forma de combater a corrupção e o nepotismo patrimonialista. Por isso, são sempre necessários controles rígidos dos processos, como por exemplo, nas compras e no atendimento a demandas.

A administração Pública Gerencial – emerge na segunda metade do século XX, como resposta à expansão das funções econômicas e sociais do Estado e, ao desenvolvimento tecnológico e à globalização da economia mundial. A administração pública gerencial está explícita e diretamente voltada para o interesse público. O que ocorre é que a Administração Pública Gerencial é uma referência da redemocratização do país porque vê o cidadão como contribuinte de impostos e cliente de seus serviços. Neste modelo de administração pública, vê-se uma definição clara de objetivos para cada unidade da administração, se relevando mais capaz de promover o aumento da qualidade e da eficiência dos serviços sociais oferecidos pelo setor público.

Por outro lado, na gestão das empresas que segundo Franco (1997: p. 53-56) o conjunto dos acontecimentos ali verificados sejam fatos contábeis ou meramente administrativos os quais se dividem em duas partes, uma de caráter econômico-financeiro e outra de natureza puramente técnica ou administrativa, não se percebe com tanta clareza os objetivos das mesmas, portanto, as eficiências de seus serviços dependem desses objetivos.

Sendo assim, a administração pública e a gestão das empresas se distanciam porque os responsáveis pelas empresas e pela gestão das pessoas que nelas trabalham, estão desenhando um novo formato das relações do homem com o mundo, especialmente no que diz respeito à competitividade. Essa distância tem ainda a influência de uma relação de duradoura simbiose entre pessoas e empresas, o que quase nunca é vista em instituições e órgãos públicos.

Segundo Cherulli e Ferreira (2007: p. 09), as organizações podem ser escolares, industriais, comerciais, bancárias, financeiras, hospitalares, universitárias, (...), dentre outras. Podem ser pequenas, médias e grandes quanto ao tamanho; públicas e privadas quanto à propriedade e assim nascemos nelas, (...), trabalhando e passando a maior parte de nossas vidas. Justamente por isso, que a sua gestão, ou a gestão das empresas é condicionada por uma série de variáveis que atuam sobre as empresas num acelerado ritmo para mais objetividade e pertinência com a administração. Entre essas variáveis se destacam a sociedade do conhecimento, a sociedade da informação.

Entretanto, seja na administração pública, seja na gestão das empresas, do ponto de vista conceitual, a administração é o processo racional de organização, comando e controle que pressupõe algumas condicionantes que vão desde o ambiente de trabalho até o controle contábil e na administração pública. Podemos acrescentar o caráter democrático pois, a transparência dos atos praticados pelos poderes públicos e a divulgação dos mesmos em tempo real são condições essenciais à construção e ao fortalecimento da democracia. O espaço local parece ser o lugar mais adequado, ainda que não suficiente – dado que grande parte dos recursos e das temáticas de interesse público são tratadas de forma compartilhada ou exclusiva pelas esferas estaduais e federais, para iniciativas inovadoras de participação direta da sociedade nos procedimentos de governança e no diálogo com as autoridades governamentais.

7 – Políticas públicas e controle orçamentário

Para Silva (2001: p. 01-06), o termo políticas públicas é utilizado para tratar as ações sistematicamente ordenadas, desenvolvidas por organismos governamentais ou não governamentais, com o objetivo de afirmar ou modificar um cenário cujo conteúdo e a dinâmica são de interesse do conjunto da sociedade. Aqui não estão contempladas as ações não governamentais desenvolvidas com objetivos voltados aos interesses privados ou corporativos.

Observa-se que as políticas públicas podem ser governamentais, mas não necessariamente assumem tal condição. O que prova que as políticas públicas não assumem a condição de governamentais é segundo a maioria dos estudos acerca da administração pública o fato do seu ciclo de políticas ser constituído de sete momentos: (I) agenda: definição dos problemas a serem tratados pela ação pública governamental; (II) elaboração: construção das alternativas técnicas de superação dos problemas identificados; (III) formulação: escolha,

pelos atores sociais – políticos, burocratas, grupos e organizações de interesse - sobre a opção de política a ser executada; (IV) implementação: constituição das condições administrativas, jurídicas e financeiras necessárias a execução das ações; (V) execução: realização das ações constantes no planejamento; (VI) controle: acompanhamento das ações; e (VII) avaliação: identificação dos resultados segundo critérios previamente estabelecidos. (Contabilidade pública. 14^a. Ed. São Paulo: Atlas, 1996.p.157).

O que precisa ser verificado é se esses momentos conseguem estruturar o controle das ações realizadas no setor público, especialmente o orçamento. Os estudos de Silva (2001: p. 01-06), apontam que o controle sobre as ações realizadas pelo setor público governamental é uma função administrativa. Isso envolve um conjunto de procedimentos adotados com o objetivo de acompanhar e identificar se as ações relativas ao ciclo das políticas públicas planejadas são executadas conforme a necessidade dos atores sociais interessados e se estão produzindo os resultados esperados, de acordo com o princípio da legalidade definido pelo conjunto de regras em vigor. O objetivo central do sistema de controle sobre o orçamento público é verificar se o poder público está executando ações conforme as escolhas públicas manifestadas nos fóruns competentes e materializadas na peça orçamentária aprovada pelo Legislativo e promulgada pelo Executivo. Como objetivos derivados do elemento central supramencionado, estão à busca da constatação de que as ações não só estão sendo realizadas conforme as escolhas públicas, mas também estão sendo conduzidas conforme os preceitos de legalidade, legitimidade, eficiência, eficácia e efetividade. As ações de controle podem ser desenvolvidas antes, durante e depois da execução das políticas. É desejável que seja exercida nos dois primeiros momentos supracitados.

Primeiro, sobre os procedimentos que antecedem as ações relativas à execução de políticas: agenda, elaboração, formulação e implementação, isto pode evitar a adoção de procedimentos julgados técnica ou politicamente inadequados. Segundo, de forma concomitante a execução das ações, de forma a criar condições necessárias à percepção de situações-problema e correção das mesmas, evitando custos maiores. Diferentemente, o controle sobre ações de interesse social pode ser executado por meio da dinâmica de mercado, ação do Estado e ação da sociedade, mas, na verdade, o controle orçamentário é assim dividido:

1. O controle governamental interno sobre o orçamento é exercido pelo próprio Poder Executivo, ou seja, o próprio segmento responsável pela condução da realização das ações relacionadas ao ciclo orçamentário.

2. O controle externo é exercido pelo Poder Legislativo, com auxílio técnico do Tribunal de Contas.

3. O controle exercido pela sociedade civil sobre o orçamento público, resultante da ação individual de cidadãos e por intermédio de organizações não-governamentais, pode estar orientado a defesa de interesses privados, corporativos e públicos. Tão importante quanto os interesses que estão sendo defendidos são os métodos adotados na ação – que devem primar pela ética e pelo respeito às regras do jogo – e a transparência de propósitos.

Dessa forma, é oportuno reconhecer que as responsabilidades de controle social são definidas pela constituição de 1988 que estabelece em seu artigo 5º (inciso XXXIII), que todo cidadão tem direito de se informar sobre a administração dos órgãos públicos, podendo inclusive, denunciar possíveis irregularidades.

Por fim, pode-se concordar com Silva (2001: p. 01-06) quando ele enfatiza que todas as formas de controle supramencionadas são relevantes e complementares. Relevantes porque desempenham papéis essenciais a condução democrática da gestão da “coisa pública”, relevantes porque geram condições necessárias a gestão eficiente dos recursos repassados pela sociedade ao Estado, para que este último regulamente, fiscalize, produza e distribua os bens e serviços resultantes das escolhas públicas. Complementares, porque intercambiam dados, informações e análises que enriquecem os registros gerados pelos diferentes tipos de sistemas de controle existentes.

8 – O Orçamento Público e a comunidade

O orçamento possui muitas conceituações, sendo que a citação de Feijó (2003: p. 47) relata o seguinte:

A ação planejada do Estado quer na manutenção de suas atividades quer na execução de seus projetos, se materializa através do orçamento, que é o instrumento de que dispõe o Poder Público para expressar, em determinado período de tempo, o seu programa de ação, discriminando a origem e o montante de recursos a serem arrecadados, bem como os dispêndios a serem efetuados.

Objetivos da Política Orçamentária:

Os objetivos da política orçamentária são corrigir as falhas de mercado e as distorções, visando manter a estabilidade, melhorar a distribuição de renda, e alocar recursos com mais eficiência nos gastos. O Orçamento também visa regular o mercado e coibir abusos, reduzir as falhas e as externalidades negativas (fatores adversos causados pela produção, como poluição, problemas urbanos, etc.), proporcionar o acesso de todos aos produtos, construir obras públicas, assegurar o cumprimento das funções elementares do Estado como justiça, segurança, saúde, educação, etc.

Evolução do Orçamento:

O Orçamento evoluiu ao longo da nossa história, desde o Orçamento tradicional, com ênfase no gasto, até o que denominamos hoje de Orçamento-programa, com ênfase nas realizações. Na verdade, outras versões do orçamento foram características da sua evolução. O Orçamento tradicional era caracterizado apenas por uma simples planilha contendo uma projeção de receitas e despesas, a serem executadas no exercício, com a aquisição de bens e serviços públicos. Havia ênfase no gasto, e não nas realizações que o Governo pretendia executar.

Não havia um planejamento de ações, visando minimizar ou solucionar um problema do Estado, como a Educação, a Saúde, dentre outros, com objetivos, propósitos, programas, custos, ou até mesmo, medidas de desempenho para avaliar estas ações. Era apenas um documento formal, indicando o que o Governo iria comprar durante o ano, sem qualquer ligação com um processo de planejamento ou funções que o Estado deveria desempenhar. Apenas dotava os órgãos de recursos para pagamentos de materiais ou pessoal, sem se importar com os objetivos econômicos ou sociais. No Orçamento de desempenho, houve uma tentativa de se melhorar o processo orçamentário, buscando-se saber onde o Governo gastava o recurso. Assim, tentou-se, de alguma forma, não apenas projetar receitas e despesas, mas saber onde se estava gastando e porque o recurso estava sendo gasto. Em que pese este orçamento ter representado uma evolução do orçamento tradicional, ainda não poderia ser considerado um orçamento programa, tendo em vista que lhe faltava uma característica primordial: a vinculação a um sistema de planejamento público.

O Orçamento-programa, criado no Brasil pelo Decreto-Lei nº 200/67, consagrou a integração entre o planejamento e o orçamento público, uma vez que, com o seu advento, surgiu a necessidade de se planejar as ações, antes de executar o Orçamento.

Era preciso, antes de fixar as despesas ou distribuir as receitas, saber quais as reais deficiências ou necessidades da população e categorizar as ações necessárias visando à correção ou minimização dos problemas. A ênfase no orçamento-programa eram as realizações, ou seja, interessava o que o governo realizava.

O Orçamento base zero foi um sistema paralelo criado no Texas EUA e não representou uma evolução do orçamento, como os outros, mas uma simples variação no método de planejamento naquele país, onde não existiam direitos adquiridos sobre verbas anteriormente concedidas. No final de cada período orçamentário, os programas existentes eram tecnicamente “zerados” no seu valor, o que obrigava os órgãos envolvidos a novas demonstrações de custos e benefícios com vistas à priorização, concorrendo por verbas, programas em fase de execução avançada com aqueles iniciados no novo período.

A Classificação Funcional Programática representou um grande avanço na técnica de apresentação orçamentária. Ela permitia a vinculação das dotações orçamentárias aos objetivos de governo. Os objetivos são viabilizados pelos Programas de Governo. Esse enfoque permite uma visão de "o que o governo faz", o que tem um significado bastante diferenciado do enfoque tradicional, que visualiza "o que o governo compra". Os programas geralmente representam os produtos finais da ação governamental. Esse tipo de orçamento é denominado Orçamento-Programa.

No Brasil, o Orçamento-Programa está estruturado em diversas categorias programáticas, ou níveis de programação, que representam objetivos da ação governamental em diversos níveis decisórios. Um rol de funções, representando objetivos mais gerais, o maior nível de agregação das ações, de modo a refletir as atribuições permanentes do Governo. Um rol de subfunções, como meios e instrumentos de ações organicamente articuladas para o cumprimento das funções. Uma subfunção agrega vários programas. Um rol de programas, com projetos, atividades e operações especiais representando ações específicas, como subprodutos destes programas.

Em síntese:

- As funções representam as áreas de atuação do Governo, divididas em subfunções;
- Os programas representam os objetivos que se pretende alcançar e estão articulados às funções e subfunções.
- Os projetos e atividades representam os meios de alcançar os objetivos dos programas.

O orçamento-programa está intimamente ligado ao sistema de planejamento e aos objetivos que o governo pretende alcançar. É um plano de trabalho expresso por um conjunto de ações a realizar e pela identificação dos recursos necessários. A ênfase é nos objetivos a realizar. As características principais do Orçamento-Programa são: evolução do orçamento tradicional, vinculando-o ao planejamento, melhor controle, identificação das funções, da situação, das soluções, objetivos, recursos, etc. Ênfase no que se realiza e não no que se gasta. O Planejamento no Brasil, estruturado por um Orçamento-Programa surgiu concomitantemente ao próprio surgimento do Orçamento-Programa no Decreto-lei nº 200/67. Eram princípios básicos do DL 200/67:

- Plano geral de Governo;
- Programas gerais, setoriais e regionais de duração plurianual;
- Orçamento-programa anual;
- Programação financeira de desembolso.
- Planejamento, coordenação, controle, descentralização, delegação de competência.

9 – Princípios orçamentários

O orçamento público surgiu para atuar como instrumento de controle parlamentar das atividades financeiras governamentais. Para que o controle fosse mais eficaz era necessária a vinculação do orçamento a normas e regras que orientassem a sua elaboração e execução. A partir daí foram criados os chamados "Princípios Orçamentários" que visam estabelecer as regras orçamentárias.

Anualidade/Periodicidade: este princípio é também denominado de princípio de periodicidade, onde as estimativas das receitas e despesas devem referir-se a um período limitado de tempo, em geral, um ano. Exercício financeiro é o nome dado ao período de vigência do orçamento. Este princípio está consagrado na legislação brasileira através da Constituição Federal, artigo 165, inciso III; e artigos 2º e 34 da Lei nº 4.320/64.

Unidade: o orçamento deve ser uno, ou seja, deve existir apenas um só orçamento para um exercício financeiro. Desta forma procura-se eliminar a existência de múltiplos orçamentos (orçamentos paralelos). Este princípio está consagrado na legislação brasileira pelo artigo 165, § 5º da Constituição Federal e no artigo 2º da Lei nº 4.320/64. É importante destacar que alguns tratadistas divergem em relação ao artigo constitucional. Uns referem-se ao artigo, porém destacando o princípio da universalidade, que será tratado mais adiante, e outros se referem ao princípio de unidade.

Analisando o texto do artigo constitucional 165, § 5º, notamos que são mencionados três orçamentos (o fiscal, o de investimentos das empresas estatais; e o de seguridade social). Fica parecendo, então, que há quebra do princípio de unidade. No entanto a Constituição consagra o Princípio da Totalidade, que é uma derivação do princípio de unidade. O princípio da totalidade, dada a descentralização das atividades governamentais, prevê a coexistência de múltiplos orçamentos que, no entanto, devem ser consolidados em um só orçamento.

Assim, a LOA compreende os três tipos distintos de orçamentos da União a saber:

- a) Orçamento Fiscal: compreende os poderes da União, os Fundos, Órgãos, Autarquias, inclusive as especiais e Fundações instituídas e mantidas pela União. Abrange, também, as empresas publicas e sociedades de economia mista em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto e que recebam desta quaisquer recursos que não sejam provenientes de participação acionaria, pagamentos de serviços prestados, transferências para aplicação em programas de financiamento atendendo ao disposto na alínea "c" do inciso I do art. 159 da CF, e refinanciamento da dívida externa;
- b) Orçamento de Seguridade Social: compreende todos os órgãos e entidades a quem compete executar ações nas áreas de saúde, previdência e assistência social, seja da Administração Direta ou Indireta, bem como os fundos e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público. Compreende ainda, os demais subprojetos ou subatividades, não integrantes do programa de trabalho dos Órgãos e Entidades acima relacionados, mas que se relacionem com as referidas ações, tendo em vista o disposto no art. 194 da CF; e
- c) Orçamento de Investimento das Empresas Estatais: previsto no inciso II, parágrafo 5º do art. 165 da CF, abrange as empresas publicas e sociedades de economia mista em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto.

Portanto, a Constituição Federal inovou com a criação de três esferas de orçamento, compondo a lei orçamentária anual. As esferas orçamentárias, fiscais e da seguridade social seguem os ditames da Lei 4.320/64. Enquanto que a esfera que trata dos investimentos das estatais obedece a Lei 6.404/76. Apesar de ter ordenamentos legais diferenciados entre as três esferas orçamentárias, existe apenas um único documento autorizativo, ou seja, uma única lei orçamentária. O artigo 194 da CF/88 define que a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos:

- à Saúde;
- à Previdência; e

- à Assistência social.

Universalidade: o orçamento deve conter todas as receitas e despesas referentes aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta. Como dissemos anteriormente, o artigo constitucional refere-se, também, ao princípio da unidade. É preciso destacar que para haver universalidade do orçamento é preciso que este seja único. Por isso, a citação do mesmo artigo constitucional para os dois princípios. O mesmo acontece com o artigo 2º da Lei nº 4.320/64, onde os princípios de anualidade, unidade e universalidade são citados textualmente. O artigo 3º da Lei nº 4.320/64 impõe o princípio de universalidade à receita quando determina a inclusão das "operações de crédito autorizadas em lei" e excetua as operações de crédito por antecipação da receita. O artigo 4º da Lei nº 4.320/64 impõe a universalidade da despesa.

Exclusividade: este princípio foi consagrado pela reforma constitucional de 1926 e sua adoção visava por fim às chamadas "caudas orçamentárias" ou, como Rui Barbosa denominava "orçamentos rabilongos". Segundo este princípio, o orçamento deve conter apenas matéria orçamentária, não incluindo em seu projeto de lei assuntos estranhos. Dentre os assuntos estranhos podemos citar a tentativa de incluir a "lei do divórcio" no projeto de lei orçamentária. Isto se dava face a celeridade do processo de discussão, votação e aprovação da proposta orçamentária

Especificação: também chamado de princípio da especialização ou da discriminação. Visa vedar as autorizações de despesas globais, isto é, as despesas devem ser classificadas com um nível de desagregação tal que facilite a análise por parte das pessoas. Este princípio está consagrado nos artigos 5º e 15 da Lei nº 4.320/64. A exceção aos artigos anteriormente citados, está contida no parágrafo único do artigo 20, que permite dotações globais para os programas especiais de trabalho que, por sua natureza, não possam cumprir-se subordinadamente às normas gerais de execução da despesa que poderão ser custeados por dotações globais, classificadas entre as Despesas de Capital.

Publicidade: o conteúdo orçamentário deve ser divulgado através dos veículos oficiais de comunicação/divulgação para conhecimento público e para eficácia de sua validade enquanto ato oficial de autorização de arrecadação de receitas e a execução de despesas. A publicação deve ser feita no Diário Oficial da União. Além disso, Constituição Federal exige a publicação até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, do relatório resumido da

execução orçamentária. Entretanto devemos considerar que isto é apenas um atenuante para a falta de conhecimento deste valioso instrumento que é o orçamento. Acreditamos que deve ser dada maior ênfase ao processo orçamentário nos meios de comunicação, através de linguagem acessível ao cidadão comum.

Equilíbrio: o equilíbrio orçamentário estabelece, de forma extremamente simplificada, que as despesas não devem ultrapassar as receitas previstas para o exercício financeiro. O equilíbrio, assim como alguns outros princípios, não é uma regra rígida e visa deter o crescimento dos gastos governamentais. No entender de alguns doutrinadores o equilíbrio pode ser encarado a médio e longo prazo. Para o leigo, ao examinar o orçamento, verá que ele estará sempre em equilíbrio, isto é, receitas exatamente iguais às despesas.

Entretanto, esta é uma maneira simplista de se analisar o orçamento. Devemos observar as contas orçamentárias internamente, através das contas do Orçamento Corrente e de Capital. Nestas contas "escondem-se" os desequilíbrios orçamentários.

A Constituição Federal de 1988 adota uma visão realista diante do déficit orçamentário ao conceituá-lo. Nas classificações orçamentárias brasileiras, é possível verificar que o déficit aparece embutido nas contas públicas através das contas denominadas Operações de Crédito que classificam os financiamentos de investimentos estatais de longo prazo, bem como a rolagem da dívida, através de operações de curto prazo para recompor seu caixa (são, geralmente, operações correntes). A utilização de déficits orçamentários é recomendação da teoria Keynesiana para solucionar crises econômicas. Em geral, estes déficits tendem a permanecer por longos períodos constando dos orçamentos, levando ao aumento rápido do endividamento público, trazendo conseqüências graves para a população que, mais cedo ou mais tarde, terá que pagar a conta. É preciso salientar que uma política de gastos públicos que contemple superávits continuados também traz malefícios à economia assim como déficits orçamentários. Vai depender apenas do período econômico por que passa o país.

Orçamento Bruto: este princípio estabelece que todas as parcelas de receitas e despesas devem constar do orçamento em seus valores brutos, sem qualquer tipo de deduções. Busca-se com esta regra impedir a inclusão de importâncias líquidas, ou seja, descontando despesas que serão efetuadas por outras entidades e, com isto, gravando o orçamento e impedindo sua completa visão, conforme preconiza o princípio da universalidade. As cotas de receita que uma entidade pública deva transferir a outra, se incluirão como despesa no orçamento da entidade obrigada à transferência e, como receita, no orçamento da que as

receba.

Não-Afetação da Receita: o propósito desse princípio é definido da seguinte maneira: "Nenhuma parcela da receita geral poderá ser reservada ou comprometida para atender a certos e determinados gastos." Esta é uma exigência de bom senso, pois qualquer administrador prefere dispor de seu orçamento sem restrições ou comprometimentos e desta forma atender as despesas conforme suas prioridades e necessidades. Deve-se observar que orçamentos excessivamente vinculados trazem dificuldades de toda sorte, principalmente no que diz respeito escassez de recursos em programas de elevada prioridade e excesso em outros com menor importância, mas que possui recursos vinculados legalmente.

A Constituição Federal consagra esse princípio através do artigo 167, incisos IV e IX. No entanto, abre exceções ao princípio nos artigos 158 e 159, que tratam das participações dos Estados, Municípios e Distrito Federal têm no produto da arrecadação dos impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sobre produtos industrializados, sobre a propriedade rural, sobre a propriedade de veículos automotores, sobre a circulação mercadorias e a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Além destas exceções, conforme artigo 212 da CF/88 temos a vinculação da aplicação da receita de impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino, onde a União deve aplicar nunca menos que 18% e os Estados, Distrito Federal e Municípios, nunca menos que 25% nestas áreas.

10 – Mecanismos retificadores do Orçamento

O orçamento anual é produto de um processo de planejamento que incorpora as intenções e as prioridades da coletividade. Entretanto, é possível que durante a execução do orçamento ocorram situações, fatos novos ou mesmo problemas não previstos na fase de elaboração. Há que se criar mecanismos que venham a corrigir estas falhas de previsão e retifiquem o orçamento. Estes mecanismos são denominados de Créditos Adicionais.

O orçamento não deve ser uma "camisa-de-força" que obrigue aos administradores a seguirem exatamente aquilo que está estabelecido no programa de trabalho e a natureza da despesa. Em vista disso, o art. 40 da Lei nº 4.320/1964 permite que sejam abertas novas dotações para ajustar o orçamento com os objetivos a atingir. São as autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei Orçamentária Anual.

De acordo com o art. 41 da Lei nº 4.320/1964, os créditos adicionais podem ser classificados como:

- a) Suplementares - são os créditos adicionais destinados a reforço de dotação orçamentária já existente no orçamento;
- b) Especiais - são destinados a despesas para as quais não haja dotação específica; e
- c) Extraordinários - são destinados a atender despesas urgentes e imprevistas, casos de guerra, comoção interna ou calamidade pública.

11 – Política e Princípios Orçamentários favoráveis à comunidade

A administração pública tem sofrido influências do processo da redemocratização da sociedade brasileira por isso os seus modelos tradicionais de gestão deixaram de ser determinantes.

Sob a visão de Gomes (2005: p. 01-05) nesse contexto, desenvolveu-se a Reforma Estrutural do Estado Brasileiro em 1995, como tentativa de resgatar a eficiência, responsabilidade e transparência da Administração, e, conseqüentemente, a capacidade de governar do Estado, introduzindo-se o debate sobre o desempenho da gestão governamental. A Reforma envolve basicamente a descentralização, a participação cidadã e o controle social dos atos, enfatizando a necessidade de uma administração mais próxima e mais permeável em relação às demandas de uma cidadania cada vez mais plural e ativa, atuando assim, no fortalecimento dos municípios e impondo a construção de uma nova administração pública voltada para o cidadão. Percebemos que as ações governamentais mostram-se mais eficientes, de forma que a descentralização das políticas públicas e a municipalização permitem perceber que a comunidade tem sido mais participativa, o que faz com que as propostas de uma nova administração e de desenvolvimento local sejam mais enfatizadas.

Aqui, emerge o Princípio da Clareza conceituando por Ferreira (2007: p. 01-03) que diz que o orçamento é um instrumento eficiente de administração, pois, pode-se considerar que essa administração deve ser democrática e/ou compartilhada. Um dos marcos dessa referida administração é a elaboração das leis orgânicas, um dos resultados da autonomia dos municípios.

Quando se fala de Políticas e Princípios Orçamentários que favorecem a comunidade, fala-se da participação política da sociedade civil ou popular, especificamente no que tange à

participação do cidadão nas ações e decisões governamentais em nome da coletividade. Essa participação cidadã nos governos locais, por sua vez, envolve a institucionalização de mecanismos que combinam os princípios da democracia representativa com a democracia direta, mecanismos jurídico-administrativos que possibilitam a gestão democrática no âmbito municipal, na busca da maior eficiência, transparência e responsabilidade pública dos governos locais

A autora anteriormente citada (IBID, 2005, p. 01-02) ressalta ainda que a participação da sociedade civil nas políticas públicas é pressuposto para que a reforma se operacionalize devidamente, para passarmos, efetivamente, a um modelo de administração gerencial, voltado para a eficiência, transparência e responsabilidade do Estado, construindo assim uma nova administração voltada para o cidadão. Para que isso ocorra, essa participação tem necessariamente que se verificar no plano fático, e se essa efetividade não se der como produto de reivindicações populares, então ao menos, deverá ser promovida pelos governos, especialmente os municipais, mais suscetíveis às demandas da sociedade.

Como célula política da organização nacional mais próxima à sociedade civil, é no município que se apresentam as condições favoráveis à efetiva participação da sociedade na gestão da coisa pública, pela maior possibilidade de identificação dos meios a serem utilizados para a sua realização. Remetendo novamente à questão da Lei Orgânica Municipal pode-se dizer que ela permite ainda, a formulação, o planejamento e a execução das políticas públicas municipais de acordo com as prioridades locais eleitas pela sociedade civil e, certamente, o planejamento é um dos instrumentos que mais se adéqua ao enfoque das sociedades comunitárias.

No que se refere às políticas orçamentárias que possam favorecer e/ou atender tais necessidades Gomes (2005: p. 01-03) argumenta que as leis orçamentárias explicitam os planos de investimentos em longo e curto prazo, a previsão de receita e as despesas do exercício, portanto, no âmbito do Estado Democrático de Direito, é intuitiva a necessidade de seus principais destinatários participarem de seu processo elaborativo, bem como de sua execução, fortalecendo a um só tempo a democracia, a cidadania e elevando o padrão de eficiência e a autonomia dos municípios. No mesmo sentido, também a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece que o poder executivo tenha que permitir a participação da sociedade no processo de elaboração das leis supra-referidas, o que determina a necessidade de realização de audiência pública para que a sociedade seja ouvida. Da mesma forma a participação da sociedade deve se processar no âmbito de atuação do Poder Legislativo em

todos os atos que visem à preparação do texto final das leis.

É importante ressaltar que a participação popular no processo orçamentário terá verdadeira repercussão se realmente ocorrer na elaboração de todas as leis orçamentárias.

Teóricos e administradores dizem que não basta à comunidade ser consultada para a formação do projeto de lei orçamentária, é preciso ser chamada para elaboração do Plano Plurianual e da Lei de Diretrizes Orçamentárias, pois, se a comunidade não participar dessas duas primeiras fases, a possibilidade de atuar decisivamente na administração Pública ficará muito limitada e suas reivindicações podem não ser atendidas.

Segundo Gomes (2005: p. 01-05) isso se deve ao fato de a participação da sociedade, a despeito de ser um importantíssimo princípio constitucional, que imprime legitimidade à gestão, tornou-se pressuposto obrigatório nos processos de elaboração e discussão das Leis Orçamentárias e Planos. No que tange as fases do processo de participação cidadã na gestão pública, observa-se que a mesma deve ultrapassar todos os momentos, a saber: normatização, execução e fiscalização das políticas públicas.

Desde o momento da identificação dos objetivos e necessidades e da discussão dos planos, projetos, programas, inclusive das formas pelas quais a comunidade pode participar na implementação do que for decidido e, observando-se caso foram ou não atendidas ao final, às demandas dos vários atores sociais presentes no panorama da gestão pública.

Para que o processo de participação popular nas decisões orçamentárias seja o mais democrático possível e conseqüentemente funcione melhor, devem ser incluídas as participações de minorias, de grupos discriminados, e ainda, de grupos diretamente afetados, como associações comunitárias, representando interesse de grupos específicos, como bairros, unidades de vizinhança, distritos ou usuário de determinados serviços.

Conforme o exposto, garantir a participação popular nas decisões orçamentárias, na gestão pública apresenta-se como um desafio de grandes proporções. Historicamente, o Orçamento é um campo de conhecimento restrito aos especialistas, devido à própria estrutura da Administração Pública, aos termos técnicos e à complexidade da legislação. Assim pode-se observar que a breve caracterização da problemática e do cenário atual indica que são amplos e diversos os desafios e as possibilidades colocados na ordem do dia à administração pública.

12 – Considerações Finais

Pelo exposto, pode se constatar que a Contabilidade Aplicada à Administração Pública seja no âmbito Federal, Estadual, Municipal ou no Distrito Federal, tem como primórdio a denominada Lei 4.320, de 17 de março de 1964, que instituiu as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Em se analisando os dispositivos da Lei 4.320/64 e o exposto neste trabalho, pode-se definir que a Contabilidade Pública é uma seção da contabilidade que registra, controla e demonstra a execução dos orçamentos, dos atos e fatos da fazenda pública, o patrimônio público e suas variações. Pelas definições expostas, pode-se deduzir que a Contabilidade Pública está interessada da mesma forma em todos os atos praticados pelo administrador, sejam de natureza orçamentária (Previsão da Receita, Fixação da Despesa, Empenho, Descentralização de Créditos, etc.), ou seja, meramente administrativos, representativos de valores potenciais que poderão afetar o Patrimônio presente e futuro.

Desta forma, a Contabilidade Pública, juntamente com a LRF representam os principais pontos de influência da contabilidade para o controle da gestão pública, possibilitando a transparência gerencial na administração, com o reconhecimento da sociedade pela boa atuação do gestor dos negócios públicos. Além disso, essas medidas podem indicar a aplicação das penalidades previstas na legislação aos que infringirem essas leis.

Assim, observa-se que um sistema orçamentário-financeiro-contábil eficiente é fundamental para que as entidades da Federação atendam, com eficiência e eficácia, todos os requisitos para orientar o administrador na condução adequada dos negócios públicos, permitindo, também, esta comprovação junto aos órgãos fiscalizadores e a população em geral, contribuindo para minimizar os desvios de conduta e descasos praticados pelo mal dirigente.

13 – Referências Bibliográficas

- ALOE, Armando. Contabilidade Pública. 14^a. Ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- ANGÉLICO, João. Contabilidade Pública 8^a Ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- BARBOSA, A. M. R. As implicações da tecnologia da Informação na profissão contábil. IN: Congresso Brasileiro de Contabilidade, XVI, Goiânia, 2000, IN: CD-ROOM.
- CHERULLI, E. M.; FERREIRA, S. M. B. Gestão de Pessoas para a diversidade Caderno de Estudos da Universidade Gama Filho – POSEAD: educação a distância. Direitos reservados ao CETEB – Brasília, 2007.
- CHURCHMAN, C. W. Introdução à teoria dos sistemas. 2^a ed. Petrópolis: vozes, 1972.
- CORNACHIONE, E. B. Jr. Informática aplicada às áreas de contabilidade; administração e economia. São Paulo: Atlas, 1998.
- DIAS, G. M. A. – O uso dos sistemas de informações contábeis como apoio nas decisões gerenciais, 2007. Dissertação apresentada à Faculdade Baiana de Ciências. FABAC. Acesso em 15.08.2010
- FEIJÓ, P. H. Administração Financeira e Orçamentária & Noções de Finanças Públicas. Atualização: Agosto 2003.
- FERREIRA, G. B. Princípios Orçamentários, 2007. Disponível em: www.estudaaqui.com.br - acesso em: 05.04.2010
- FLORES, P. C. O papel da contabilidade na Administração Pública. 2008. Disponível em: paulocesarflores@uol.com.br
- FRANCO, H. – Contabilidade Geral – 23 ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- GANDIN, Danilo. A prática do planejamento participativo: na educação e em outras instituições, grupos e movimentos dos campos cultural, social, político, religioso e governamental. – Petrópolis, RJ: Vozes, 1994.
- GIACOMONI, James. Orçamento Público, Ed. Atlas. 3^a edição. São Paulo.
- GONÇALVES, E. C.; BAPTISTA, A. E. – Contabilidade Geral – 6 ed. – São Paulo: Atlas, 2007.
- GOMES, G. F. Gestão Orçamentária Participativa dos Municípios. Trabalho apresentado à Faculdade de Direito de Minas Gerais (UFMG).
- GRANJEIRO, J. W.; OLIVEIRA, B. R. de – Governo, Estado e Administração Pública IN: Gestor: Manual para Concurso Público. Brasília – Ed. Vestcon, 2001.

HENDRIKSEN, E. S.; BREDA, M. F. V. Teoria da Contabilidade. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, S. de – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. Manual de Contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades/FIPECAFI; diretor responsável Sérgio de Iudícibus – 6ª ed. Ver. E atual – 8 reimpr. – São Paulo: Atlas, 2006.

JUND, S – Administração, Orçamento e Contabilidade Pública – 3ª ed – Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

MAGALHÃES, A. de D. F.; LUNKES, I. C. Sistemas Contábeis: o valor informacional da contabilidade nas organizações. São Paulo: Atlas, 2000.

OLIVEIRA, E. Contabilidade informatizada: teoria e prática. 4ª ed. – São Paulo: Atlas, 2006.

PADOVEZE, C. L. Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas 1994.

PISCITELLI, R. B. ; TIMBÓ, M. Z .F. Contabilidade Pública, uma abordagem da Administração Financeira Pública, 10ª Ed. – São Paulo: Atlas, 2009.

RICCIO, E. L. Uma contribuição ao estudo da contabilidade com sistema de informação. Tese de Doutorado, São Paulo, FEA/USP, 1989.

SÁ, A. L. de. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, J. L. dos [et.al.] – Contabilidade Geral – 2 ed. – São Paulo: Atlas, 2006.

SEGUNDO, R. – O orçamento público, os atributos e o meio ambiente. Trabalho elaborado em 11/2002, disponível em: www.voumepreparar.com.br - acesso em: 10.07.2010.

SILVA, M. S. Orçamento público e controle: uma primeira leitura da experiência do Fórum Popular do Orçamento do Rio de Janeiro. Trabalho apresentado no VI Congresso Internacional del CLAD Sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Buenos Aires, Argentina, 5-9, Nov., 2001.

TORRES, R. L. Tratado de Direito Constitucional, financeiro e tributário, Volume V: O orçamento na constituição, 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.