

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO - EA
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA

Patrícia Sostmeier

PLANEJAMENTO E APLICAÇÃO DO ORÇAMENTO NO
GOVERNO MUNICIPAL

Sapiranga/RS

2012

Patrícia Sostmeier

PLANEJAMENTO E APLICAÇÃO DO ORÇAMENTO NO GOVERNO MUNICIPAL

Trabalho de conclusão de curso de Especialização apresentado à Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para obtenção do título de especialista em Gestão Pública.

Orientador: Profa. Lilian Weber

Sapiranga/RS

2012

Patrícia Sostmeier

PLANEJAMENTO E APLICAÇÃO DO ORÇAMENTO NO GOVERNO MUNICIPAL

Trabalho de conclusão de curso de Especialização apresentado à Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para obtenção do título de especialista em Gestão Pública.

Conceito final:

Aprovada em _____

BANCA EXAMINADORA

Prof.

Prof.

Prof.

Orientador – Profa. Lilian Weber

Dedico este trabalho ao meu companheiro,
Carlos Eduardo Schneider, pelo apoio e
compreensão durante o curso.

AGRADECIMENTOS

Agradeço inicialmente a Deus;

A todos os professores, em especial aos orientadores deste trabalho;

Aos colegas de trabalho que colaboraram para que eu pudesse concluir mais esta etapa de estudos.

RESUMO

O governo ou entidade pública tem como finalidade principal a prestação de serviços, buscando atender as necessidades de uma comunidade. Para isso são utilizadas técnicas e metodologias específicas de planejamento orçamentário, a fim de analisar a situação atual, identificando as ações a serem desenvolvidas, com o intuito de alcançar os objetivos desejados. Além disso, é através do planejamento orçamentário, que se busca encontrar alternativas e previsões para problemas que possam ocorrer. Esta pesquisa analisa como ocorre o planejamento orçamentário para o município de Estrela/RS nos anos de 2009, 2010 e 2011, descrevendo como acontecem as etapas do orçamento público, buscando identificar os pontos negativos e positivos, bem como apontar os resultados obtidos. Este estudo visa demonstrar, por meio de uma análise descritiva, como ocorrem as etapas de elaboração do orçamento no município em questão e seu planejamento, bem como a aplicação e se há necessidade de alteração no orçamento. O texto inicia conceituando Administração Pública e estrutura do Estado. Em seguida, na pesquisa bibliográfica realizada, com a definição de Planejamento Orçamentário, encontra-se também a caracterização de orçamento público, definindo Plano Plurianual, Lei de diretrizes Orçamentárias e Orçamento Público. O destaque acentua-se no ciclo orçamentário, elucidando as diversas etapas de elaboração do orçamento. Realizou-se então o estudo prático, descrevendo como ocorreu o planejamento orçamentário no município, destacando os pontos positivos e negativos de cada etapa. Após descrever como acontece a elaboração do orçamento do município, foram analisados os resultados encontrados, descrevendo-os e cogitando algumas alterações e alternativas que poderiam ser incluídas nas diversas etapas do planejamento e elaboração do orçamento para o município de Estrela.

PALAVRAS-CHAVES: PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO; ORÇAMENTO PÚBLICO, CICLO ORÇAMENTÁRIO; ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

ABSTRACT

The main purpose of the government or public entity is to provide services that will deal with the needs of the community. For this it makes use of specific techniques and methodologies of budget planning, in order to analyze the present situation, identifying the actions to be developed to achieve the desired goals. Moreover, it's through the budget planning that they search for alternatives and predictions for problems that may occur. This research analyses how the budget planning occurs for the municipality of Estrela/RS in the years 2009, 2010 and 2011, describing how the stages of public budget occur, trying to identify the negative and positive aspects, as well as pointing out the results. This study aims to demonstrate, through a descriptive analysis, how the stages for the elaboration of the budget in the related county occurs, and its planning, as well as the application of it and if there is any need to alter the budget. The text begins conceptualizing Public Administration and the structure of the State. Then, in the carried out bibliographic research, with the definition of Budget Planning, also a featuring of public budget, defining Plano Prurianual (Plano Prurianual), Lei de Diretrizes Orçamentárias e Orçamento Público (Lei de Diretrizes Orçamentárias e Orçamento Público). The emphasis is accentuated on the budgetary cycle, enlightening the different stages of budget preparation. A practical study was carried out, describing how the budget planning occurred in the municipality, pointing out the positive and negative aspects of each stage. After describing how the drawing up of the municipal budget happens, the results were analyzed, describing them and considering some changes and alternatives that could be included in the different stages of planning and preparation of the budget for the municipality of Estrela.

KEYWORDS: BUDGET PLANNING; PUBLIC BUDGET; BUDGETARY CYCLE; PUBLIC ADMINISTRATION.

SUMÁRIO

RESUMO

ABSTRACT

LISTA DE ABREVIATURAS

1 INTRODUÇÃO	10
2 PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO PÚBLICO	13
2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	13
2.1.1 Estrutura do Estado	14
2.2 PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO	14
2.3 ORÇAMENTO PÚBLICO	17
2.3.1 PPA – Plano Plurianual	20
2.3.2 LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias	21
2.3.2.1 LDO: Anexo de Metas Fiscais	22
2.3.2.2 LDO: Anexo de Riscos Fiscais	23
2.3.3 LOA – Lei Orçamentária Anual	24
2.3.4 Princípios Orçamentários	26
2.3.5 Orçamento-Programa e Orçamento Base Zero	28
2.3.6 Ciclo Orçamentário	31
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	34
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	37
4.1 APRESENTAÇÃO DO MUNICÍPIO	37
4.2 O ORÇAMENTO NO GOVERNO MUNICIPAL	38
4.2.1 Etapas do Orçamento	38
4.2.1.1 Planejamento Orçamentário	38
4.2.1.2 Elaboração Orçamentária	40
4.2.1.3 Aprovação do Orçamento	41
4.2.1.4 Execução Orçamentária	41
4.2.1.5 Controle e Avaliação	42
4.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS	42
4.3.1 Com relação à etapa do planejamento	43

4.3.2 Com relação à etapa de elaboração	43
4.3.3 Com relação à etapa de aprovação	44
4.3.4 Com relação à etapa de execução	45
4.3.5 Com relação à etapa de controle e avaliação	45
CONSIDERAÇÕES FINAIS	47
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	49

LISTA DE ABREVIATURAS

CF – Constituição Federal

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

PPA – Plano Plurianual

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

PL – Projeto de Lei

RGP – Regime Geral de Previdência

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

1 INTRODUÇÃO

O orçamento público é o meio de planejamento e execução das finanças públicas, constituído pelas receitas e despesas públicas. A Lei 4320 de 1964 evidenciou a importância do orçamento para os órgãos públicos. Por meio dela são definidas diversas regras que norteiam as atividades dos governos nas três esferas, bem como as autarquias e empresas públicas. A Lei Complementar 101, também chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), impôs maior responsabilidade aos gestores dos recursos públicos.

Muito se tem visto nos dias atuais, através de informações jornalísticas de ações governamentais que, muitas destas, indicadas no Orçamento acabam por não se concretizarem, muitas vezes por terem sido mal planejadas. E para promover e garantir os direitos da sociedade é necessária maior eficiência, equidade e efetividade do orçamento público. Para isso é preciso que o orçamento seja utilizado como uma ferramenta na gestão administrativa através de um adequado planejamento orçamentário.

A questão deste trabalho é a verificação do planejamento do orçamento público no Governo Municipal de Estrela, visando identificar como ocorre esse planejamento, suas etapas e aplicação. A escolha do município ocorreu em virtude de ser este o local de trabalho do pesquisador, pelo fato de não haver nenhum estudo na área para o município, bem como pelo interesse do pesquisador em identificar como ocorre o planejamento orçamentário no governo municipal local.

É importante destacar que, na elaboração do orçamento municipal, faz-se necessário o acompanhamento por profissionais capacitados e técnicos, levando em consideração, principalmente, o “efeito política” que surge no desenrolar dos serviços prestados pelo setor público. Quando nos referimos a efeito política, estamos informando que, em alguns (ou muitos) casos, na administração pública há a influência do poder político na tomada de decisões, cabendo aos profissionais técnicos, a princípio, não se sujeitarem a esta influência nas decisões técnicas.

No desenvolvimento deste trabalho são analisadas as diversas etapas, planejamento orçamentário, elaboração e execução das Leis de Orçamento do município em análise para os anos de 2009, 2010 e 2011, fundamentadas no referencial teórico, usando como suporte para a busca e consideração dos resultados encontrados.

O presente estudo poderá contribuir para os interessados na questão e para os gestores do município de Estrela/RS, em particular, pois, a análise poderá contribuir com material sobre como está ocorrendo o planejamento orçamentário. Podendo demonstrar como ocorre a sua aplicação, com seus pontos positivos e negativos, identificando falhas e vantagens para o orçamento público e elementos a serem modificados, e ainda, comparando com anos anteriores como ocorria a execução orçamentária para melhor administração com relação ao planejamento orçamentário.

O orçamento público é o meio pelo qual a administração pública define como irá gastar e em que irá investir os seus recursos, ou seja, é por meio deste que se procura definir as ações, as diretrizes, os objetivos e os valores para atender as necessidades da população. Por isso um bom planejamento orçamentário ocorre tanto durante a elaboração dos orçamentos quanto durante a aplicação do mesmo.

No desenvolvimento deste trabalho será analisado como ocorre o planejamento e a aplicação orçamentária no Município de Estrela/RS. Identificando as falhas e vantagens do orçamento público, como é utilizada esta ferramenta e no que ela irá auxiliar, buscando comparar com anos anteriores como ocorria a execução orçamentária. A partir disso surge o problema de pesquisa, que é como ocorre o planejamento orçamentário e a sua aplicação no Município de Estrela, com início no planejamento até a sua efetiva execução.

Para a pesquisa foram propostos objetivos geral e específico. O objetivo geral deste estudo é analisar como ocorrem as diversas etapas do planejamento orçamentário no município, bem como a aplicação do orçamento público, até a sua efetiva execução, visando identificar possíveis falhas, bem como os pontos positivos. Para alcançar o objetivo geral se fez necessário os objetivos específicos: identificar

o quanto o fator político influencia na construção e elaboração, planejamento do orçamento público; apresentar o referencial teórico sobre o planejamento orçamentário e orçamento público; demonstrar a contribuição do Poder Legislativo na elaboração e execução do orçamento público municipal; destacar a participação da sociedade na elaboração do orçamento público municipal e analisar as informações do orçamento do município.

O tipo de pesquisa adotado foi descritivo, devido ao fato de ser uma pesquisa que busca a descrição das características de determinada matéria: o planejamento e aplicação do orçamento público, e está diretamente ligado com o órgão público em análise, sendo que não há registros de estudos semelhantes no município em questão. Quanto ao método, será um estudo de caso, porque busca permitir o amplo conhecimento sobre a matéria analisada.

Inicialmente será apresentada a base teórica referente à Administração Pública, Orçamento Público com fundamentação na Lei Complementar 101/2000, Lei Federal 4.320/1964, com base no Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), bem como sobre planejamento orçamentário. Em seguida será identificado o orçamento do Governo Municipal, com as diversas etapas, os pontos positivos e negativos, o planejamento efetuado e os resultados encontrados.

2 PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO PÚBLICO

Para dar início ao estudo será apresentado o referencial teórico. Inicialmente, uma breve discussão sobre administração pública. Em seguida será versado sobre planejamento orçamentário, sendo que o planejamento orçamentário público está ligado às administrações públicas e após sobre orçamento público.

2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Administração pública refere-se a todos os órgãos públicos, compreendendo a Administração Direta, como exemplo os poderes executivo e legislativo, bem como a Administração Indireta. Como exemplo podem ser citadas as autarquias, os fundos e as empresas públicas. Estes são apenas alguns exemplos de Administração Direta e Indireta.

Sobre administrar órgão público Kohama (2009, p. 9) coloca: “Administrar é gerir os serviços públicos; significa não só prestar serviço, executá-lo, como também, dirigir, governar, exercer a vontade com o objetivo de obter um resultado útil”.

E de acordo com Andrade (2002, p. 35):

Cabe à Administração Pública consolidar a utilização de todos os serviços disponíveis para a população. Conceitua-se Administração Pública como, segundo conceitos advindos do Direito Administrativo, todo o aparelhamento preordenado à realização de seus serviços que visa à satisfação das necessidades coletivas.

Assim se faz necessário que a prestação dos serviços públicos, os quais são de obrigatoriedade deste, sejam realizados de forma adequada, econômica e que atendam as necessidades da sociedade. Como afirma Kohama é imprescindível que o Administrador Público além de prestar os serviços, execute-os de maneira eficaz a satisfazer a população como um todo.

2.1.1 Estrutura do Estado

De acordo com a Constituição Federal (CF) de 1988 e como traz Lima & Castro (2003) a estrutura do estado brasileiro é formada por três esferas de poder, que são independentes e harmônicos entre si, quais sejam:

- O Poder Legislativo é aquele que elabora as leis;
- O Poder Judiciário é aquele que tem a função judicial;
- O Poder Executivo exerce a função administrativa.

De acordo com a CF de 1988 o Estado Brasileiro é dividido em três níveis de governo, a União, os Estados e os Municípios. Com isso configura-se a organização da Administração Pública, como Kohama (2009, p. 13) afirma:

A Administração Pública, como todas as organizações administrativas, é baseada numa estrutura hierarquizada com graduação de autoridade, correspondente às diversas categorias funcionais, ordenada pelo Poder Executivo de forma que distribua e escalone as funções de seus órgãos e agentes, estabelecendo a relação de subordinação.

A administração pública compreende a administração direta, ou como alguns autores costumam usar, Administração Centralizada, e a Administração Indireta, ou, Administração Descentralizada. A Administração direta está interligada à estrutura organizacional e ao poder chefe do Poder Executivo, enquanto que a Administração indireta é aquela para a qual foi transferida a administração de um determinado serviço público de competência do Estado.

2.2 PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO

No planejamento é necessário estabelecer objetivos e metas plausíveis, que possam ser atingidos, que sejam viáveis e desejáveis. Como Russel (1975) o planejamento deve ser baseado na crença de que o futuro pode ser melhorado por

uma intervenção ativa do presente, então ocorre a previsão do que deverá acontecer se nada de novo for feito.

Planejamento é considerado algo que se tenta prever e tudo aquilo que fazemos antes de agir. É a determinação, escolha do caminho a ser percorrido para alcançar ou atingir determinado objetivo. Russel (1975, p. 1) destacava que “Planejamento é a definição de um futuro desejado e de meios eficazes de alcançá-lo [...]”. Com isso destaca-se que é necessário planejar, mas também é necessário saber utilizar esta ferramenta para as tomadas de decisões, bem como para gerenciar a Administração Pública.

Segundo Oliveira (2003) o planejamento possui cinco dimensões, quais sejam:

- A Dimensão do planejamento que corresponde ao assunto abordado, que pode ser produção, pesquisa, novos produtos etc.;

- A Dimensão que corresponde aos elementos do planejamento, entre os quais podem ser citados propósitos, objetivos, estratégias, políticas, orçamentos, normas e procedimentos;

- A Dimensão que corresponde à dimensão de tempo do planejamento, que pode ser, apenas como exemplo, de longo, médio ou curto prazo;

- A Dimensão que corresponde às unidades organizacionais onde o julgamento é elaborado, e nesse caso, pode-se ter planejamento corporativo, de divisões, de departamentos, de produtos, entre outros;

- A Dimensão corresponde às características do planejamento que podem ser representadas por complexidade ou simplicidade, qualidade ou quantidade, planejamento estratégico ou tático, econômico ou caro.

Assim, o planejamento corresponde ao estabelecimento de um conjunto de estudos, pesquisas, levantamentos, projetos, programas, providências a serem tomadas pelo executivo, empresa ou órgão público, para a situação em que o futuro

tende a ser diferente do passado. O processo de planejamento é considerado contínuo, pois diz respeito às implicações futuras de tomadas de decisões presentes.

Como Quintana (2011, p. 6) afirma:

O planejamento pressupõe estratégias, ou seja, o futuro da empresa, o longo prazo, os objetivos a serem alcançados, o que se pretende atingir. Na entidade pública essa premissa torna-se mais que fundamental, pois, além de ser uma determinação legal, trata-se de bem gerir os recursos públicos, por meio de uma gestão fiscal responsável.

A Lei Complementar 101, de 04/05/2000 – LRF, que estabelece normas de finanças públicas, por meio do § 1º do artigo 1º, diz textualmente:

§ 1º- A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe **a ação planejada e transparente**, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento das metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas de pessoal, da seguridade social e outras, dívida consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação da receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Observa-se, claramente, que os governos devem utilizar a ação planejada e transparente na gestão fiscal, o que poderá ser obtido mediante adoção do Sistema de Planejamento Integrado. O Planejamento Integrado evidencia-se nos seguintes instrumentos:

- a) Plano Plurianual - PPA;
- b) Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO;
- c) Lei Orçamentária Anual – LOA.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, no art. 5º, prevê o dever da compatibilidade entre as Leis Orçamentárias (PPA, LDO e LOA). Essa compatibilidade deve ser entendida não somente quanto ao seu conteúdo, comum nos programas de governo, mas também, quanto à coerência que deve existir entre o planejamento e a possibilidade real de execução.

Cabe colocar que o planejamento orçamentário busca indicar ações, indicar o caminho a ser percorrido para atingir resultados no futuro. Assim alguns dados inerentes ao setor público deverão ser levados em consideração, como a individualidade de cada órgão público; O sistema organizacional de cada entidade, as políticas públicas escolhidas, se existe profissionais técnicos e capacitados para a elaboração do sistema de planejamento bem como para a avaliação e diagnósticos das ações implantadas para correções futuras; Se o planejamento pode ser utilizado como uma ferramenta para a gestão da administração pública e para a tomada de decisões, entre outros. Percebe-se, então, que diversos fatores podem influenciar na atividade do planejamento público e demonstra como é amplo e delicado o assunto planejamento orçamentário.

2.3 ORÇAMENTO PÚBLICO

O orçamento público é uma ferramenta utilizada pelos diversos setores públicos de planejamento e organização das finanças. O orçamento anual é considerado por alguns autores a lei mais importante para a Administração Pública, pois integra todo um sistema de planejamento da ação governamental, estabelecendo a forma de distribuição dos recursos públicos e como serão utilizados. Outros autores divergem com relação à classificação de Orçamento como sendo uma Lei. Neste sentido destacamos a seguir, o posicionamento de alguns autores que escrevem a respeito dessa divergência conceitual, inclusive o posicionamento.

O orçamento público é uma lei de iniciativa do Poder Executivo que estabelece as políticas públicas para o exercício a que se referir; terá como base o plano plurianual e será elaborado respeitando-se a lei de diretrizes orçamentárias aprovada pelo Poder Legislativo. E seu conteúdo básico será a estimativa da receita e a autorização (fixação) da despesa [...] (SLOMSKI, 2003, p. 304).

Há, sobre a matéria, três teorias. A primeira, tendo à frente o economista alemão Hoennel, declara que o orçamento é sempre uma lei. A segunda, comandada pelo constitucionalista francês Léon Duguit, sustenta que o orçamento é, em algumas de suas partes, um simples ato administrativo, às vezes simplesmente contábil e, em outras partes, ele é lei. A terceira teoria,

mais difundida, liderada pelo financista Gaston Jèze, entende que o orçamento possui apenas a aparência de lei, mas sua substância não é a de uma lei. [...] Para nós, o orçamento não é essencialmente uma lei, mas um programa de trabalho do Poder Executivo. [...] (ANGÉLICO, 1995, p. 18).

A Lei do Orçamento conterà 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 (Lei 4.320 de 17 de março de 1964, art. 2º).

Assim, para efeito deste trabalho iremos considerar que Orçamento é uma Lei, todavia também é um instrumento de programação de trabalho do Poder Executivo. É no orçamento que encontramos, os objetivos, as metas, as políticas públicas do governo para um exercício financeiro, mas com projeção e planejamento para uma prestação de serviço e programa de governo continuado.

Orçamento público é o meio de planejamento da aplicação dos recursos, a previsão dos valores a serem arrecadados, através de programa, de ações e de custeios para um determinado período financeiro. Orçamento pode ser considerado como uma estimativa geral de todas as entradas (receitas) e saídas (despesas) de recursos dos entes públicos, estimando o valor provável a ser arrecadado e o valor a ser gasto com a indicação de em quais ações públicas os valores serão aplicados.

Para Kohama (2009) o Governo tem como responsabilidade fundamental promover o bem-estar à coletividade. Para tanto se utiliza de técnicas de planejamento e programações de ações que são condensadas no chamado sistema de planejamento integrado. Esse sistema busca, principalmente, analisar a situação atual – diagnóstico – para identificar as ações ou alterações a serem desenvolvidas visando atingir a situação desejada.

O instrumento que trouxe claramente a figura do orçamento público foi a Lei 4320, de 17 de março de 1964, que traz:

Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. (Brasil, 1964, p.1).

Giacomoni divide a história do orçamento público em duas fases, a do orçamento tradicional e do orçamento moderno. O orçamento tradicional era o instrumento utilizado para se manter o equilíbrio financeiro e evitar ao máximo a

expansão dos gastos. Essa fase seria a do confronto das receitas com as despesas, ou seja, as despesas não poderiam ser superiores as receitas, politicamente possibilitava aos órgãos de representação um controle político sobre o Executivo ressaltando que:

No orçamento tradicional, o aspecto econômico tinha posição secundária. As finanças públicas caracterizavam-se por sua “neutralidade”: o equilíbrio financeiro impunha-se naturalmente e o volume do gasto público não chegava a pesar significativamente em termos econômicos. (Giacomoni, 2010, p. 55).

Já o orçamento moderno é colocado como algo muito maior que uma simples previsão da receita ou estimativa da despesa, deve ser ao mesmo tempo um relatório, uma estimativa e uma proposta. Para Giacomoni (2010) o orçamento na sua essência deveria constituir-se em instrumentos de administração, para auxiliar o Executivo nas várias etapas do processo administrativo, na sua programação, execução e até mesmo o seu controle, representando a própria programação de trabalho do governo.

Atualmente o que está sendo desenvolvido e ganhando força no setor público é o orçamento de desempenho. Ele busca a qualidade dos serviços públicos prestados e os resultados alcançados em termos econômicos e sociais, não basta economia no setor público, mas também a qualidade e o resultado econômico gerado. Esta forma de orçamento surgiu em 1993, com a Lei de Desempenho e Resultados do Governo (Government Performance and Results Act – GPRA) aprovado pelo Congresso Americano. Giacomoni (2010, p. 61) traz que “Essas normas determinam a elaboração de planos estratégicos plurianuais por parte de cada agência governamental e de planos anuais de desempenho do governo como um todo”.

No Brasil esse termo está sendo discutido atualmente, com as novas normas técnicas de contabilidade aplicadas ao setor público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Com estas normas instituiu-se um novo demonstrativo o DRE – Demonstrativo do Resultado Econômico, nos mesmos moldes busca destacar os resultados econômicos atingidos pelos gestores, com ênfase nos custos das ações políticas e no resultado econômico obtido.

2.3.1 PPA – Plano Plurianual

O Plano Plurianual é uma Lei de iniciativa exclusiva do Poder Executivo, enviado ao legislativo para apreciação e posterior aprovação nos prazos legalmente previstos. É considerada uma Lei de planejamento de médio prazo, uma vez que a sua vigência é de quatro anos. Seu início ocorre no segundo ano de mandato do Chefe do Poder Executivo e vigorando até o final do primeiro ano de mandato do sucessor, em caso de não ter havido reeleição. O PPA está previsto no art. 165, I, da CF, que instrui que a Lei que instituir o PPA deve estabelecer de forma regionalizada as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para os programas de duração continuada.

As Diretrizes de Governo direcionam os planos, estabelecem os critérios de planejamento, orientam as ações e definem as estratégias a serem seguidas. Os Programas são os instrumentos utilizados pelo órgão público para organizar o trabalho de governo, é um conjunto de ações com um objetivo comum, o de solucionar um problema ou atender as necessidades da sociedade. Os objetivos irão indicar os resultados que o Governo pretende atingir através de suas ações. As ações são consideradas as atividades necessárias para cumprir determinado objetivo do programa. As metas definem quantitativamente e qualitativamente o que se propões a ser atendido e quem ou quantos se beneficiarão da ação. Pode-se afirmar que é a principal ferramenta para um planejamento que orienta a ação governamental aliado a outros planos de planejamento governamental.

Kohama (2009, p. 35) afirma:

O plano plurianual 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.

Para o dispêndio de recursos é obrigatório que a ação esteja contemplada no PPA como sendo um objetivo e meta da Administração a ser atingida, sendo que

serve de base para a elaboração das demais Leis Orçamentárias, que são a LDO e LOA. Importante colocar o que Angélico (1995, pag. 22) destaca:

[...] Os órgãos de planejamento elaboram esses estudos, definem os novos investimentos, estabelecem seus graus de prioridade; fazem os projetos, orçam os custos, traçam os cronogramas físicos e financeiros e preveem as épocas de início de cada programa.

Esse plano plurianual da ampliação dos serviços públicos devidamente ordenado, classificado e sistematizado segundo os graus de prioridade, constitui o que se chama de Plano plurianual de Investimentos. [...]

Percebe-se que desde 1995 fala-se em plano plurianual de forma planejada. Como o autor coloca é importante e necessário que na elaboração do PPA se tenha um órgão responsável e capacitado e que as ações, programas e objetivos sejam estabelecidos por ordem de prioridade para o atendimento à sociedade, e ainda de forma que traga um resultado econômico satisfatório.

2.3.2 LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

A partir da aprovação do PPA inicia-se a elaboração da LDO também de iniciativa do poder executivo, logo após para a apreciação e aprovação do poder legislativo. Esta lei vigera por um exercício financeiro, ou seja, um ano.

A LDO, de acordo com o § 2º do art. 165 da Constituição Federal traz que a mesma compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente. Ela também orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A lei Complementar 101/2000, chamada de LRF atribuiu a LDO um alto significado, disciplinando muitos temas específicos que devem conter nessa Lei. De acordo com a LRF a LDO disporá sobre:

- Equilíbrio entre receitas e despesas;

- Metas fiscais;
- Riscos fiscais;
- Programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso;
- Critérios e forma de limitação de empenho;
- Condições e exigências para as transferências de recursos a entidades públicas e privadas;
- Forma de utilização e montante da reserva de contingência a integrar a LOA;
- Concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita.

A LDO também deverá ser acompanhada do Anexo de Metas Fiscais e pelo Anexo de Riscos Fiscais, os quais serão apresentados em seguida. Esta Lei deve ser compatível com o PPA e servirá de base para a elaboração da LOA.

2.3.2.1 LDO: Anexo de Metas Fiscais

De acordo com o § 1º no art. 4º da LRF integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias o anexo de Metas Fiscais. Neste anexo serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativos a receitas e despesas, resultados nominal e primário bem como o montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes. Já no § 2º no art. 4º da mesma lei (LRF) temos que o Anexo de Metas Fiscais conterá, ainda:

- Avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior;

- 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, evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional;
- Evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;
- Avaliação da situação financeira e atuarial, no caso, do Regime Geral de Previdência (RGP) e do regime próprio dos servidores públicos, dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial;
- Demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

2.3.2.2 LDO: Anexo de Riscos Fiscais

Conforme o § 3º do art. 4º da Lei Complementar 101/2000 a LDO conterà Anexo de Riscos Fiscais, onde haverá a avaliação dos passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso sejam concretizadas. Como Kohama (2009, p. 38) afirma:

O anexo de riscos fiscais é aquele demonstrativo em que se destacam os passivos contingentes e outros riscos que possam provocar um aumento do endividamento, como, por exemplo, queda da arrecadação, decréscimo da atividade econômica, entre outros eventos que possam impactar negativamente nas contas públicas.

Assim, ao elaborar este anexo é necessário que se tenha conhecimento da matéria, e se avalie o que realmente é incerto ou eventual, podendo, para isso, o profissional basear-se em experiências anteriores. Ainda no § 4º do art. 4º da LRF temos que no caso da União, ao encaminhar o projeto de LDO, deve apresentar, um anexo específico, contendo os objetivos das políticas monetárias, 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.

2.3.3 LOA – Lei Orçamentária Anual

A Lei orçamentária é a terceira Lei do orçamento público. Com base no PPA e LDO, deve haver a compatibilidade entre a programação dos orçamentos e com os objetivos das metas constantes do anexo de metas fiscais da LDO. Também de iniciativa do poder Executivo para posterior aprovação do poder Legislativo.

De acordo com a Constituição Federal a LOA é composta por três orçamentos, o fiscal, da seguridade social e investimentos das empresas. A Lei Orçamentária Anual compreenderá, como destaca Giacomoni (2010, p. 226-227):

Orçamento fiscal – Por sua abrangência e dimensão, o orçamento fiscal constitui-se no principal dos três orçamentos e refere-se aos Poderes, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder Público.

Orçamento da seguridade social – Conforme a definição constitucional, o orçamento da seguridade social abrange as entidades e órgãos a ela vinculados- saúde, previdência social e assistência social – da administração direta e indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo poder público.

Orçamento de investimento das empresas – Outra novidade no direito orçamentário brasileiro, este orçamento compreende os investimentos realizados pelas empresas em que o Poder Público, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto.

Resumidamente pode-se dizer que a LOA estima a receita e a despesa do órgão público com total consonância com as metas do PPA e LDO, evidenciando a política econômico-financeira das entidades, bem como o programa de trabalho do governo. Sua vigência é de um ano, sendo regida principalmente pela Lei 4320/1964 e Lei Complementar 101/2000.

Sobre o assunto Kohama (2009, p. 38 e 39) escreve que:

Para viabilizar a concretização das situações planejadas no Plano Plurianual e, obviamente, transformá-las em realidade, obedecida a Lei de Diretrizes Orçamentária, elabora-se o Orçamento Anual, onde são

programadas as ações a serem executadas, visando alcançar os objetivos determinados.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, nos seus artigos 5º e 12º, possui algumas disposições que devem ser observadas na elaboração do projeto de lei (PL) orçamentária anual, como os seguintes:

- a) Deve estar compatível com o PPA e a LDO;
- b) Conter demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos, com os objetos e metas constantes do Anexo de Metas Fiscais da LDO;
- c) Será acompanhado de demonstrativo de efeito sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefício de natureza financeira, tributária e creditícia, bem como, as medidas de compensação à renúncia de receitas e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado – DOCC ;
- d) Deve conter reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente Líquida, será estabelecida na Lei de Diretrizes Orçamentárias, e destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos;
- e) Todas as despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual, e as receitas que as atenderão, constarão da lei orçamentária anual;
- f) O refinanciamento da dívida pública deve constar separadamente na lei orçamentária anual e nas de crédito adicional;
- g) É vedado consignar na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada;
- h) Não pode ser consignada dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro, que não esteja previsto no PPA ou em lei que autorize a sua inclusão;

- i) As previsões da receita devem observar as normas técnicas e legais, considerar os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e devem ser 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 utilizadas;
- j) O Poder executivo deverá colocar a disposição dos demais Poderes e do Ministério Público, no mínimo trinta dias antes do prazo final para encaminhamento de suas propostas orçamentárias, os estudos e as estimativas das receitas para o exercício subsequente, inclusive da corrente líquida, e as respectivas memórias de cálculo.

Há que se considerar a restrição de que a lei orçamentária anual só poderá incluir novos projetos após adequadamente atendidos os em andamento e contempladas as despesas de conservação do patrimônio, nos termos em que dispuser a LDO, conforme o art. 45 da LRF. Finalizando, podemos dizer que a LOA é o instrumento utilizado para a conseqüente materialização do conjunto de ações e objetivos que foram planejados visando ao melhor atendimento e bem-estar da coletividade.

2.3.4 Princípios Orçamentários

Para uma adequada elaboração do orçamento, é necessário que ele seja elaborado com base nos princípios orçamentários. Nesse sentido, é imprescindível que ele atenda com clareza os programas de governo e que seja o instrumento da administração pública na busca da qualidade dos serviços prestados, para que atendam as necessidades da comunidade. Assim, o orçamento poderá servir de ferramenta para o acompanhamento e a avaliação da gestão pública.

Na leitura de diversos autores constatou-se que muitos divergem sua opinião com relação a quais seriam os princípios orçamentários a serem seguidos na

elaboração do orçamento. Para o andamento deste trabalho optou-se por seguir a linha de Quintana (2011, pag. 34) que assim escreve:

A Lei nº 4.320/1964 traz explicitamente em seu texto a obrigatoriedade de obediência aos princípios da unidade, universalidade e anualidade. De outro modo, a Constituição Federal e a própria lei mencionada apresentam diversos artigos nos quais ficam implícitos os princípios orçamentários da exclusividade, especificação, publicidade, equilíbrio financeiro, orçamento bruto e não afetação da receita.

Nesse aspecto, considerando que a STN é o órgão central do sistema de contabilidade federal, nos termos do Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, optou-se por considerar como princípios orçamentários a serem observados aqueles elencados no manual anteriormente mencionado.

Assim serão apresentados a seguir os princípios orçamentários destacados pelo autor acima citado e serão estes os utilizados neste trabalho.

- Da unidade: este princípio aponta que o orçamento deve ser único, apenas uma lei orçamentária para cada ente federativo;
- Da universalidade: trata que a Lei de Orçamento deve englobar todas as receitas e despesas dos três poderes, bem como de todas as entidades da administração direta e indireta, todas as atividades que envolvam qualquer transação financeira ou econômica no exercício;
- Da anualidade: para cada exercício financeiro deve haver uma lei orçamentária, que coincidirá com o ano civil;
- Da exclusividade: traz que a Lei Orçamentária conterá exclusivamente assuntos que lhe sejam pertinentes, a previsão da receita e fixação da despesa, não podendo conter dispositivo estranho à matéria orçamentária;
- Do equilíbrio: determina a igualdade entre as receitas previstas e as despesas fixadas, o orçamento deverá manter o equilíbrio financeiro entre os valores de receita e despesa;
- Da legalidade: trata que as peças orçamentárias devem seguir os mandamentos legais aplicáveis à gestão pública;
- Da publicidade: refere-se à obrigatoriedade de publicação de todos os atos

praticados no processo orçamentário;

- Da especificação: determina que a discriminação da despesa seja feita, no mínimo, por elementos, sendo o seu desdobramento em despesa com pessoal, serviços de terceiros, material, isto para possibilitar uma melhor fiscalização;

- Da não afetação da receita: evidencia que todas as receitas devem ser recolhidas ao caixa único do Tesouro. O art. 167 da CF/1988 traz que somente as receitas de impostos sujeitam-se a obediência deste princípio, com algumas ressalvas que devem ser analisadas em cada caso;

- Do orçamento bruto: neste princípio todas as receitas e despesas constarão da lei de orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções, estarão descritas pelo seu valor bruto.

Alguns autores trazem ainda outros dois princípios orçamentários. O princípio da programação destacando que o orçamento deve ter o conteúdo e a forma de programação, e o princípio da clareza que evidencia que o orçamento deve ser elaborado de forma clara, precisa, ordenada e completa.

2.3.5 Orçamento-Programa e Orçamento Base Zero

Primeiramente será tratado sobre Orçamento-Programa. Assim o orçamento público deverá ser organizado em programas de trabalho do governo, identificando e organizando a ação governamental visando atingir os objetivos e resultados pretendidos. Cada programa contém um objetivo, a partir dos programas identificam-se as ações de governo, especificando os respectivos valores, metas e as unidades orçamentárias responsáveis pela ação.

Conti (2010, p. 103) define claramente a formação dos programas de trabalho:

Cada programa de governo deve ter uma denominação, identificar o órgão e a unidade responsável pelo seu gerenciamento, e as ações governamentais que o integram, com os respectivos objetivos, público-alvo, produto e correspondente unidade de medida, a meta a ser atingida e, por fim, o valor da dotação que lhe é destinada.

Pode-se dizer que as metas são quantificadas em unidades de medida do produto (bens ou serviços), que variam para cada programa. O Decreto-Lei nº 200, de 25 de Fevereiro de 1967 determina as normas para o orçamento-programa da Administração Federal, como segue:

Art. 15. A ação administrativa do Poder Executivo obedecerá a programas gerais, setoriais e regionais de duração plurianual, elaborados através dos órgãos de planejamento, sob a orientação e a coordenação superiores do Presidente da República (Brasil, 1967).

O orçamento-programa evidencia os programas de governo, onde os recursos financeiros estão vinculados aos objetivos pretendidos. É a ferramenta utilizada para o controle do gasto público, assim como Andrade (2002, p. 57) afirma que “O orçamento-programa é, pois, a evolução do controle preventivo, sinalizando uma nova sistemática de apropriação e controle de recursos públicos”. Fica evidente então que no orçamento-programa procura-se materializar em quantidade, valores, e que parcela da população será atendida, evidenciando os objetivos e metas da administração pública.

Segundo Kohama (2009, p. 50) o processo de planejamento do orçamento-programa se desenvolve através dos seguintes passos:

- Determinação da situação;
- Diagnóstico da situação;
- Apresentação de soluções alternativas;
- Estabelecimento de prioridades;
- Definição de objetivos;

- Determinação das atividades para concretização dos objetivos;
- Determinação dos recursos humanos, materiais e financeiros.

No que tange a determinação da situação, primeiramente é necessário que se conheça o problema existente, verificando-se, então, as causas que o estão originando e assim determinando-se a situação. Com relação ao diagnóstico, este será feito logo após a determinação da situação, relacionar os fatores que contribuem para o problema, que condicionam o problema encontrado.

A seguir é destacada a etapa de apresentação de soluções alternativas, que seriam a procura de formas e maneiras para minimizar o problema em questão. Com as soluções possíveis deve haver uma escolha técnica de qual a ordem a ser seguida para o atendimento das soluções propostas, estabelecendo assim as prioridades.

A definição dos objetivos consiste no detalhamento do que se pretende alcançar. Então é necessário determinar as atividades a serem desenvolvidas para o atingimento dos objetivos. Feito isto é imprescindível que se identifique e determine os recursos humanos, materiais e financeiros necessários e aplicados para o cumprimento das atividades estabelecidas, ou seja, é a quantificação em matéria prima e em valores.

Conforme Andrade (2002, p. 57 a 59), o orçamento-programa divide-se em algumas classificações, quais sejam:

- Classificação Institucional: identifica a organização administrativa da esfera de poder para o qual o orçamento está sendo elaborado;
- Classificação funcional: procura demonstrar os objetivos, metas, políticas, diretrizes, bem como ações planejadas e programadas para ser executadas ao longo de um período financeiro;
- Classificação programática: destaca o programa do governo, com o compromisso para os objetivos finais, encontrando a divisão do programa em

projeto ou atividade, bem como operações especiais;

- Classificação segundo a natureza da despesa: a natureza da despesa é a modalidade de aplicação. Procura identificar o objeto final do gasto, o grupo de despesa, sua modalidade de aplicação e o elemento da despesa a que pertence;

- Classificação segundo a natureza da receita: é a classificação em categorias econômicas, Receitas Correntes e Receitas de Capital.

Já o Orçamento Base Zero é um dos tipos de orçamento encontrados nas bibliografias específicas, sobre o assunto Kohama (2009, p. 57) discorre:

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

O orçamento Base Zero utiliza-se de todo o processo operacional de planejamento orçamentário. Seguindo algumas alternativas de decisões possíveis, com a escolha dos objetivos levando sempre em consideração a equação de custos e benefícios.

2.3.6 Ciclo Orçamentário

Para o melhor andamento desta pesquisa se faz necessário apresentar e definir o ciclo orçamentário. Ele é composto por quatro etapas, que seriam as sequencias desenvolvidas no processo orçamentário:

- Elaboração;
- Estudo e aprovação;
- Execução;

- Avaliação.

Nota-se que o orçamento público é a ferramenta utilizada para qualificar, determinar, auxiliar, orientar as ações, indicar alternativas para uma adequada gestão pública, podendo diagnosticar problemas e indicar soluções possíveis. Assim, é dever de todo administrador atender as necessidades da população, prestando um serviço público satisfatório e com um resultado econômico condizente. Para isto utiliza-se de métodos adequados e técnicas operativas que possibilitem a utilização de ações concretas, e o orçamento público, aliado a outras questões, é a ferramenta adequada para uma boa gestão administrativa.

A etapa de elaboração é aquela onde se elabora o PL, de competência do executivo para posterior apreciação do poder legislativo. Deve ser realizada com base no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como nas normas estabelecidas pela Secretaria de Tesouro Nacional e Ministério da Previdência Social. Assim, na bibliografia estudada a respeito da etapa de elaboração, conforme Kohama (2009, p. 44) “[...] compreende a fixação de objetivos concretos para o período considerado, bem como o cálculo dos recursos humanos, materiais e financeiros, necessários à sua materialização e concretização”.

A etapa de estudo e aprovação, como destaca Kohama (2009, p. 45) “Esta fase é de competência do Poder Legislativo, e o seu significado está configurado na necessidade de que o povo, através de seus representantes, intervenha na decisão de suas próprias aspirações, bem como na maneira de alcançá-las”. Consiste então na apreciação do PL encaminhado do executivo ao legislativo para sua análise. Então, o poder Legislativo analisa o documento, sendo que as alternativas de ação são reavaliadas, os programas de trabalho são modificados através de emendas. O documento devidamente discutido e aprovado pelo legislativo, com ou sem alterações, o mesmo será encaminhado ao chefe do Poder Executivo para sanção.

A etapa de execução é a fase em que se realiza aquilo que foi previsto nos programas, projetos e atividades da Lei de Orçamento, como destaca Kohama (2009, p. 46) “A execução do orçamento constitui a concretização anual dos

objetivos e metas determinados para o setor público, no processo de planejamento integrado, e implica a mobilização de recursos humanos, materiais e financeiros”. Nesta fase são elaborados os cronogramas da execução financeira, ou seja, elaboração em metas bimestrais de arrecadação e em cotas trimestrais de despesas.

Por fim, a etapa de avaliação é a fase em que se avalia a execução do orçamento, não somente do exercício encerrado, mas sim concomitantemente com a sua execução. A avaliação no decorrer do exercício auxilia a execução orçamentária, bem como orienta e serve de base para as programações futuras. Conforme Kohama (2009, p. 47):

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

Assim, podemos dizer que o ciclo orçamentário inicia-se antes do exercício financeiro do qual se trata e termina após o encerramento deste. Ele é elaborado na sequência das etapas citadas acima.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada para este trabalho foi descritiva, seguindo a proposta de Gil (2006, p. 42) “As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”. Este tipo de pesquisa procura descrever as características de um determinado objeto.

Para alcançar o objetivo proposto e responder à questão de pesquisa, o método escolhido foi o estudo de caso. Sobre o método, Gil (2006, p. 54) afirma que “Consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento [...]”. E Sampieri (2006, p. 276 e 277) afirma:

No estudo de caso é obtido todo o tipo de dados (quantitativos e qualitativos) e depois são resumidos, e é necessário estar com muitos sintomas (pessoais, familiares, organizacionais), identificar as áreas-chave para o diagnóstico e evitar estabelecer conclusões rápidas. Requerem descrições detalhadas do próprio caso e seu contexto.

O estudo de caso realizado se deu em virtude da necessidade de estudar, avaliar e analisar um fenômeno, as características do planejamento orçamentário em um determinado município. Para isso, inicialmente foi realizada uma pesquisa bibliográfica com base em livros técnicos, artigos, jornais, internet, legislação vigente com relação aos conceitos de administração pública, planejamento orçamentário e orçamento público, bem como outros conteúdos inerentes à pesquisa.

Assim, foram feitos os levantamentos de dados, tanto primários quanto secundários e os mesmos foram analisados, como veremos a seguir. Assim, a metodologia utilizada para o desenvolvimento da pesquisa ocorreu na seguinte ordem.

a) Pesquisa Documental

A pesquisa documental realizada baseou-se na coleta dos dados do planejamento orçamentário do município em análise. Esta pesquisa ocorreu

de duas formas: Inicialmente foram coletados os dados sobre o assunto nos arquivos existentes no município, aos quais o pesquisador possui livre acesso, com autorização da chefia responsável pelo setor, bem como por trabalhar na instituição analisada. Posteriormente juntaram-se as informações com o conhecimento do pesquisador sobre o processo de planejamento orçamentário no município. Com isso buscou-se obter todos os dados necessários para descrever como ele ocorre nas suas diversas etapas, como quem participa do processo de elaboração do planejamento orçamentário, como ocorre este processo, e como ele é aplicado. Isto com o intuito de responder o objetivo geral e os específicos desta pesquisa.

b) Conceituação

Para alcançar o objetivo geral, proposto nesta pesquisa, foi necessária a conceituação e caracterização de diversos elementos. Os assuntos abordados na pesquisa foram administração pública, planejamento orçamentário, orçamento público (PPA, LDO e LOA), princípios orçamentários, e ciclo orçamentário.

c) Desenvolvimento

Foi realizada uma análise, com base nos dados coletados e analisados, sobre o ciclo orçamentário, seu planejamento, elaboração, execução e avaliação, destacando as falhas e os pontos positivos. Assim, primeiramente foram coletados dados secundários, os quais são informações que já existem, esses são registros extraídos de documentos gerais do município. Os dados secundários a serem coletados são orçamento do município, Balanços do município, o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias, e a Lei de Orçamento Anual, livros de registros diversos arquivos e planilhas diversas, bem como a identificação de todo o processo orçamentário do município, desde o seu planejamento até sua efetiva execução.

Cabe ressaltar que todas as informações utilizadas para esta pesquisa foram extraídas diretamente do banco de dados do município e arquivos existentes.

Também por conhecimento do próprio autor, pois este trabalha como contadora concursada da Prefeitura, e por pesquisa através de questionário informal, no caso de algum item desconhecido.

A escolha do método de estudo de caso ocorreu em virtude de se tentar identificar como ocorre o planejamento orçamentário no município, demonstrando as falhas encontradas bem como os pontos positivos. Os dados foram coletados através de pesquisa documental do planejamento orçamentário nos arquivos existentes na prefeitura, pesquisa do sistema integrado de planejamento, sendo PPA, LDO e LOA. Foi realizada entrevista informal com o Secretário da Fazenda e Chefe do Poder Executivo a respeito das etapas do planejamento orçamentário do município, onde foi versado sobre como ele ocorre e como é aplicado nas atividades desenvolvidas, bem como na gestão da administração pública.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

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

4.1 APRESENTAÇÃO DO MUNICÍPIO

O município no qual o estudo foi realizado está localizado no Vale do Taquari, com o nome de Estrela, estado do Rio Grande do Sul, fundado em 20 de maio de 1.876, a cidade emancipou-se do município de Taquari.

Segundo dados do IBGE, extraídos da internet, no próprio site do município, no endereço www.estrela-rs.com.br, o município possuía no ano de 2010 um total de 30.628 habitantes, numa área aproximada de 184,178 Km². Segundo o censo de 2010 a cidade possui um total de 49,3862% de homens, 50,6138% de mulheres, sendo que na área rural há um percentual de 15,37% dos habitantes. O município em 2012 está em pleno desenvolvimento econômico, com a instalação de uma universidade bem como de diversas indústrias de grande porte. A economia divide-se em 33% do comércio, 31% indústria e 24,88% na produção primária, o restante nos demais ramos de atividade.

A organização do poder executivo se dá pelas 10 secretarias existentes. São elas, Secretaria da Administração, Secretaria da Fazenda, Secretaria da Educação, Secretaria de Esporte e Lazer, Secretaria da Saúde e Assistência Social, Secretaria de Desenvolvimento Urbano, Secretaria da Agricultura, Secretaria da Indústria Comércio e Planejamento, Secretaria do Meio Ambiente e Saneamento Básico e por fim Secretaria da Cultura e Turismo, que trabalham de forma a facilitar e qualificar os serviços públicos prestados à população em geral.

4.2 ORÇAMENTO NO GOVERNO MUNICIPAL

Para o andamento deste trabalho pegou-se os dados das Leis de Orçamento do município dos anos de 2009, 2010 e 2011, sendo que se referem ao mandato do prefeito em exercício atualmente. Com isso poderá ser verificado a utilização de um ano das Leis promulgadas pelo antecessor e dois anos pelo administrador atual.

Assim, foi analisado como ocorreu o planejamento e a elaboração do orçamento no município, com início no PPA, com a LOA, LDO, e a aplicação do orçamento municipal. Faz-se necessário colocar que o município que será analisado não possui um setor responsável pelo planejamento, elaboração e acompanhamento da execução do orçamento. O orçamento é elaborado pelo setor de contabilidade (onde a autora desta pesquisa trabalha como contadora), Secretário da Fazenda, o Administrador (Prefeito) e com o auxílio do responsável por cada secretaria.

4.2.1 Etapas do Orçamento

As etapas do orçamento são o planejamento, a elaboração, a aprovação, a execução e a avaliação e acompanhamento, ou seja, o ciclo orçamentário, como segue. As etapas para elaboração do PPA, LDO e LOA são as mesmas, cabe destacar que inicialmente se elabora o PPA (todas as etapas) findado as etapas, inicia-se a elaboração da LDO, tendo esta concluída, se parte para a elaboração da LOA.

4.2.1.1 Planejamento Orçamentário

Como citado no referencial teórico o processo de planejamento é aquele em que se são selecionados os meios e as alternativas para prever ou modificar o

futuro. Assim, a título de exemplo, um dos itens que fizeram parte do planejamento da administração atual foi o crescimento econômico do município de Estrela. Para isso definiram-se os objetivos e as metas a serem alcançadas, bem como o caminho a ser percorrido para que no futuro o desenvolvimento econômico do município realmente acontecesse.

O planejamento na administração do município fica a cargo do chefe do poder executivo com o auxílio do secretário municipal. Cabe ressaltar que não há no município um órgão especializado responsável pela elaboração do planejamento orçamentário. Diversos outros itens também tiveram grande importância para a administração e foram traçadas metas, objetivos e caminho a ser percorrido. O planejamento dos itens e a seleção destes ocorreram da seguinte forma:

- Inicialmente, os problemas encontrados no município foram identificados e assinalados;
- Após criou-se alternativas possíveis para resolver os problemas assinalados;
- Então, as decisões necessárias foram tomadas, com a escolha da alternativa adequada para a resolução do problema;

Esta etapa de planejamento orçamentário foi identificada pelo autor, que no acompanhamento da elaboração do orçamento identificou que a etapa de planejamento ocorria desta forma, mesmo não havendo nenhum documento formal que identificasse esse fato. O chefe do poder executivo é um administrador nato e tem pleno conhecimento da necessidade de uma boa gestão. Importante se faz frisar que o autor não está tentando aumentar a capacidade do administrador, nem tão pouco se influenciando pela política existente. Todas as informações apresentadas não tiveram nenhuma influência pessoal, apenas o que realmente se verificou. Findada a etapa de planejamento, inicia-se a etapa de elaboração do orçamento municipal.

4.2.1.2 Elaboração Orçamentária

A elaboração do orçamento municipal inicia-se com o levantamento e previsão das receitas. Este trabalho é realizado pela contadora, tesoureiro (que neste caso, tem amplo conhecimento da matéria devido a sua grande experiência na área) juntamente com a Secretária da Fazenda.

Em seguida, são marcadas as reuniões com a participação de cada responsável das Secretarias, juntamente com a contadora, Secretária da Fazenda e Prefeito. As reuniões são realizadas individualmente por secretaria. Nesta reunião se discute as ações necessárias para a resolução dos problemas encontrados, identificam-se os programas de trabalho, se materializa em quantidade o que será feito e se estipulam os valores a serem aplicados em cada ação. O secretário da pasta descreve o que pretende fazer, o chefe do poder executivo aprova ou não a execução da ação e estabelecem-se os valores.

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

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

4.2.1.3 Aprovação do Orçamento

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

O Legislativo passou então a incluir ações nas Leis de Orçamento, com a justificativa que era exigência da comunidade, e que tais ações iriam atender as necessidades de parte da sociedade não contemplada. Verificou-se que em alguns casos realmente havia a necessidade de inclusão, pois a sociedade necessitava de tal benefício, porém em outros se verificou que não havia. Tendo o PL aprovado pelo Legislativo, este é encaminhado ao Poder Executivo para dar início à etapa de execução.

4.2.1.4 Execução Orçamentária

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

A execução ocorre por órgão – secretaria – na qual o responsável pela pasta é o ordenador da despesa. Cada secretário é responsável por manter e realizar as

ações previstas no orçamento, de acordo com as necessidades estabelecidas pelo secretário em conjunto com o Chefe do Poder Executivo, neste caso o Prefeito.

4.2.1.5 Controle e Avaliação

A etapa de controle e a avaliação do orçamento ocorrem concomitantemente com a fase de execução, semanalmente há reuniões entre os secretários e o chefe do executivo, nesta reunião é avaliado todas as ações executadas; se os objetivos estão sendo alcançados; caso surjam novos problemas, quais as alternativas para resolvê-los. Então, no decorrer da execução orçamentária, é realizado o acompanhamento e avaliação dos programas de trabalho e das ações desenvolvidas no município.

Nesta etapa os programas e as ações são reformulados caso se julgue necessário para atender as necessidades da comunidade. Verifica-se o comportamento das receitas, analisando então se os valores previstos de receita serão atingidos, ultrapassados, ou até mesmo, se ficarão muito abaixo do previsto. Este acompanhamento é realizado com a finalidade de manter o equilíbrio entre receita e despesa.

4.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Anteriormente foram apresentadas as etapas e como ocorre o planejamento orçamentário no município de Estrela/RS. Agora serão apontados os resultados encontrados nesta pesquisa, os pontos positivos e negativos do planejamento e da execução orçamentária.

4.3.1 Com relação à etapa do planejamento

Constatou-se que o chefe do poder executivo possui interesse em efetuar o planejamento orçamentário para o longo prazo, criando programas. Utiliza-se de políticas públicas visando o bem-estar da sociedade não somente no momento atual, mas também para o futuro.

O planejamento no município segue todas as etapas necessárias e indicadas para este fim. Ocorre a identificação dos problemas existentes, elaboração de alternativas possíveis para a resolução dos problemas e a escolha das ações e programas que serão realizadas para solucionar os problemas e atender a sociedade de forma adequada.

Contudo, como pontos negativos, podemos citar a falta de um órgão e profissionais especializados na matéria de planejamento. Estes profissionais poderiam auxiliar o chefe do poder executivo em todas as etapas (ciclo) de elaboração do orçamento municipal. Outro fator a ser apontado é a falta de documentos formais que demonstrem a etapa do planejamento, pois com estes documentos haveria a possibilidade de verificação se todas as demais etapas do orçamento foram realizadas de acordo com o planejado – com provas reais – bem como poderiam servir para pesquisa no processo de elaboração do planejamento e orçamento para os demais exercícios financeiros.

4.3.2 Com relação à etapa de elaboração

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

pois as ações são estabelecidas por pessoas que possuem o conhecimento de cada caso específico.

No processo de elaboração verificou-se que há a produção de documentos formais onde são descritas as ações e programas que farão parte do PL que será encaminhado, com a quantificação física e financeira das ações pretendidas. Como ponto negativo pode-se citar o fato de que, ao final das reuniões e produção dos relatórios de ações que farão parte do PL, percebe-se que o total das despesas fixadas superam os valores totais das receitas previstas. Como alternativas para resolver este problema e não ser necessário nova reunião para o corte de ações pode-se indicar dois casos:

- a) Que os valores totais das receitas fossem divididos em percentuais e necessidades por secretaria, com base nesses valores os secretários deveriam elaborar as ações de maior necessidade, e apresentar outras que seriam incluídas no PL no caso de sobras.
- b) Verificou-se que nos três anos o valor da receita realizada superou o valor da receita prevista. Cabe destacar que alguns dos valores arrecadados a maior referem-se a receitas provenientes de convênios não previstos na elaboração do PL. Com isso, o autor julgou que seria possível aumentar, não muito, os valores previstos da receita, apenas a título de conseguir cobrir as ações previstas, porém sempre com muita cautela, para evitar o desequilíbrio entre receita e despesas, e assim conseguir atingir o previsto inicialmente.

4.3.3 Com relação à etapa de aprovação

Nesta etapa também se constatou pontos positivos e negativos. Como ponto positivo pode-se citar o fato de o poder legislativo efetuar audiências públicas com a participação da sociedade para auxiliar na análise e aprovação das ações e programas indicados pelo executivo.

Algumas das alterações no PL realizadas pelo poder legislativo realmente são necessidades da sociedade. Contudo, como ponto negativo, constatou-se que algumas das alterações realizadas pelo legislativo acabam prejudicando e dificultando a execução orçamentária por parte do executivo.

4.3.4 Com relação à etapa de execução

Verificou-se que a execução do orçamento ocorre de forma adequada, com pontos positivos e negativos. O fato de a execução acontecer de forma individual, por secretaria, e o responsável pela pasta ser o ordenador da despesa, os trabalhos fluem com maior qualidade e rapidez.

Contudo, nesta etapa, constatou-se que os valores fixados para as ações, despesas necessárias a serem efetuadas para atender os objetivos e programas, na maioria das vezes, não são suficientes, sendo necessárias muitas alterações no orçamento, através de suplementações. As maiores alterações ocorrem nas obras previstas, que, na maioria dos casos, superam muito os valores previstos inicialmente, também acontece nas despesas de manutenção, mas nestes casos, em pouco valor. Como sugestão para evitar os problemas nas obras indica-se que um profissional da engenharia auxiliasse no estabelecimento da quantificação financeira, o que não ocorre no município.

4.3.5 Com relação à etapa de controle e avaliação

Constatou-se que a avaliação ocorre juntamente com o da execução, e isto é o que a doutrina orienta, então citamos este fato como sendo um fator positivo. Percebeu-se que no decorrer da execução o chefe do poder executivo constatou que algumas ações não seriam necessárias ou não estavam de acordo, então elas não foram realizadas ou foram alteradas, modificadas, melhoradas.

Ocorre o acompanhamento adequado das receitas, a verificação se o que foi previsto será alcançado, se os valores das receitas irão suportar as despesas. Outro ponto positivo são as reuniões realizadas semanalmente com o intuito de avaliar se as ações realizadas estão atingindo os objetivos desejados.

Entretanto, também se constatou um fator que acaba por prejudicar a avaliação e acompanhamento, o fato de que o chefe do poder executivo acaba incluindo ações e programas que não estavam previstas no orçamento, não estavam elencados no processo de planejamento, aí surge o problema citado anteriormente, a falta de prova concreta que tal ação não fazia parte do planejamento. Estas alterações acabam prejudicando a execução adequada do orçamento.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para uma melhor gestão pública durante os mandatos de cada administrador é necessário o planejamento orçamentário, não só porque a doutrina assim estabelece, mas também porque ele se torna uma ferramenta adequada para a gestão. Um bom e adequado planejamento orçamentário pode facilitar e auxiliar na melhor forma a aplicação dos recursos financeiros públicos, bem como aumentar a qualidade dos serviços públicos de forma econômica.

Assim é necessário que os órgãos públicos realizem o correto planejamento orçamentário através de um sistema integrado, o PPA, a LDO e a LOA. O planejamento orçamentário deve ocorrer seguindo um ciclo orçamentário e deve ser elaborado por profissionais técnicos.

A pesquisa realizada demonstrou as diversas etapas necessárias para a aplicação do Orçamento Público, a necessidade de profissionais e gestores capacitados na elaboração e execução do orçamento. A correta aplicação do orçamento ocorre quando há o interesse por parte da administração em desenvolver um bom planejamento orçamentário. Assim o município analisado nesta pesquisa elabora o planejamento orçamentário seguindo todas as etapas necessárias, o ciclo orçamentário, identificou-se pontos positivos e negativos no processo de elaboração do planejamento orçamentário do órgão público em questão.

Finalmente, podemos dizer que, o planejamento orçamentário deve ocorrer de acordo com normas técnicas e metodologias existentes, com o acompanhamento de profissionais especializados. O chefe do poder executivo deve ter o amplo conhecimento da matéria e trabalhar por uma boa gestão, criando ações para resolver s problemas, não somente no momento atual, como também para o futuro, atendendo assim, todas as necessidades da sociedade de forma adequada e econômica.

Com isso conclui-se que os resultados obtidos atingiram os objetivos pretendidos, o geral e o específico em partes. Foi possível a identificação das etapas

do planejamento orçamentário no município pesquisado, como ele é aplicado, bem como se identificaram alguns pontos positivos e negativos, contribuindo ainda com algumas sugestões e alternativas para os processos de planejamento orçamentário futuros. Verificou-se o fator política influencia de certa forma, ou até mesmo minimamente, as tomadas de decisões dos gestores públicos, o referencial teórico sobre planejamento orçamentário e orçamento público foi apresentado satisfatoriamente. Identificou-se ainda que o Poder Legislativo contribui de forma favorável na construção e elaboração do orçamento público, contudo a participação da sociedade é praticamente nula, mesmo havendo audiências para análise das ações propostas, a participação é de poucos. Necessário se faz destacar que os resultados encontrados servirão para o município analisado, contudo poderá servir de informação para os demais órgãos públicos de forma a demonstrar como ocorre o planejamento orçamentário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ACKOFF, Russell L. **Planejamento Empresarial**. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos Editora S.A., 1975. 126p.
- ANDRADE, Nilton de A. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. São Paulo: Atlas, 2002.
- ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil (1998)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 19 jan. 2012.
- BRASIL, **Decreto – Lei nº 200, de 25 de Fevereiro de 1967**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em: 05 mar. 2012.
- BRASIL, **Lei nº 4.320, de 17 de Março de 1964**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320compilado.htm>. Acesso em: 19 jan. 2012.
- BRASIL, **Lei Complementar nº 101, de 04 de Maio de 2000**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 19 jan. 2012.
- BRUNO, Reinaldo M. **Lei de Responsabilidade Fiscal e Orçamento Público Municipal**. 2. ed. revista e atualizada. Curitiba: Juruá, 2007. 298p.
- CONTI, José M. **Orçamentos Públicos: a Lei 4.320/1964 comentada**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.
- GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 15. ed. ampliada, revista e atualizada. São Paulo: Atlas, 2010.
- GIL, Antonio C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. 8. reimpr. São F Atlas, 2006.
- LIMA, Diana V. de; CASTRO, Róbison G. de. **Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 10. ed. 4. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

NASCIMENTO, José O. do. **O Orçamento Público: aspectos relevantes**. 2. ed. Porto Alegre: Ed. do Autor, 1986.

OLIVEIRA, Djalma de P. R. de. **Planejamento Estratégico: Conceitos, Metodologia e Práticas**. 19. ed. revista e ampliada. São Paulo: Atlas, 2003.

QUINTANA, Alexandre C; MACHADO, Daiane P.; QUARESMA, Jozi C. da C.; MENDES, Roselaine da C. **Contabilidade Pública: de acordo com as novas Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Pulo: Atlas, 2011.

SAMPIERI, Roberto H.; COLLADO, Carlos F.; LUCIO, Pilar B. **Metodologia de Pesquisa**. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

[___] Disponível em <<http://www.estrela-rs.com.br/site/home/institucional/id/14>>
Acesso em: 16 fev. 2012.

[___] Disponível em <<http://www.estrela-rs.com.br/site/home/institucional/id/9>>
Acesso em: 16 fev. 2012.

[___] Disponível em <<http://www.estrela-rs.com.br/site/home/institucional/id/8>>
Acesso em: 16 fev. 2012.