



A APLICAÇÃO DA CONTABILIDADE NO ORÇAMENTO PÚBLICO

THE APPLICATION OF ACCOUNTING IN THE PUBLIC BUDGET

Anna Clara Garcia de Almeida Souza ¹

Graduando em Ciências Contábeis pela Uni Evangélica -GO.

Milton Neemias Martins Silva ²

Orientador do Trabalho de Conclusão de Curso Uni Evangélica–GO

Anna Clara Garcia de Almeida Souza - Bacharelando no curso de Ciências Contábeis pelo Centro Universitário de Anápolis (Uni Evangélica) - Brasil - E-mail: garcia.aninhag@gmail.com

² Milton Neemias Martins Silva – Professor do curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário de Anápolis (Uni Evangélica) – Brasil - E-mail: milton@unievangelica.edu.br

RESUMO

O escopo deste trabalho é destacar a aplicação da contabilidade no orçamento público, onde serão apresentados conceitos, princípios e leis orçamentárias, o ciclo orçamentário, receitas públicas e despesas públicas, da forma que seja crucial entender todos os seus dispositivos legais, onde sua principal qualidade legal é a Lei nº 4.320/64, que determina normas gerais para construção e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. A Contabilidade Pública oferece consideráveis vantagens à Administração Pública, compondo os processos de planejamento, orçamento e controle. A metodologia usada foi a descritiva através da técnica de levantamento bibliográfico de autores sobre o tema em questão e informações resgatadas de artigos.

Palavras-chave: Contabilidade; Contabilidade Pública; Orçamento Público, Receitas, Despesas.

ABSTRACT

The scope of this paper is to highlight the application of accounting in the public budget, where concepts, principles and budget laws, the budget cycle, public revenues and public expenditure will be presented, so that it is crucial to understand all its legal provisions, where its main quality Law no. 4,320 / 64, which establishes general norms for the construction and control of budgets and balance sheets of the Union, the States, the Municipalities and the Federal District. The Public Accounting offers considerable advantages to the Public Administration, composing the processes of planning, budget and control. The methodology used was the descriptive one through the technique of bibliographical survey of authors on the subject in question and information retrieved from articles.

Keywords: Accounting; Public Accounting; Public Budget, Revenue, Expenses.

1. INTRODUÇÃO

O orçamento público é regido pela Lei Complementar 4.320 de 17 de março de 1964 e Constituição Federal de 1988, nestes dispositivos legais estão descritas várias diretrizes que devem ser seguidas pelas entidades públicas, nas esferas municipal, estadual e federal, no que abrange a Lei de Orçamento. A relevância do orçamento público pode efetivamente garantir um planejamento de metas e prioridades, é através deste meio que os gestores planejam e executam as finanças públicas dentro de um ano e em um determinado mandato.

Ainda segundo a Lei 4.320/64, define-se a Contabilidade Pública como a parte da contabilidade que coleta, registra, controla e analisa os atos e os fatos da Fazenda Pública; ela reflete o Patrimônio Público e suas variações, bem como acompanha e demonstra a execução do orçamento; diferindo das demais contabilidades porque os seus procedimentos estão ligados diretamente à Administração Pública, cuja ordenação se faz através de leis e regulamentos.

Podemos interpretar a contabilidade pública como um ramo da contabilidade que estuda, identifica, mensura, avalia, registra e controla os fenômenos contábeis, econômicos, financeiros e orçamentários desinentes de variações patrimoniais. O objeto principal da contabilidade é seu patrimônio, desta forma a contabilidade pública não rege somente ao seu patrimônio e suas variações, mas também em seu orçamento e sua execução, onde as duas estão correlacionadas uma com a outra.

A Contabilidade Pública oferece consideráveis vantagens à Administração Pública, compondo os processos de planejamento, orçamento e controle.

O presente artigo tem como objetivo evidenciar a aplicação da contabilidade no orçamento público, considerando a evolução da Lei 4320/64, onde serão apresentados conceitos, princípios e leis orçamentárias, o ciclo orçamentário, receitas públicas e despesas públicas, da forma que seja crucial entender todos os seus dispositivos legais.

A metodologia usada foi a descritiva através da técnica de levantamento bibliográfico de autores sobre o tema em questão e informações resgatadas de artigos. Por meio desta pesquisa foi observado que a contabilidade pública precisa fornecer o maior número de informações precisas, sendo elas sempre exatas e atualizadas para que seja usada de forma correta nas tomadas de decisões do governo.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Lei 4320/64

A Lei 4320/64 é uma norma federal que estatui normas gerais de direito financeiro para

elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal (DF);

É a lei que rege a destinação e aplicação do dinheiro público por parte dos Poderes constituídos.

Ao tratar da Lei de Orçamento, a disposição cuida da discriminação da receita e da despesa, e permite identificar o desdobramento da classificação de ambas. Assim propicia-se a compreensão desses dois itens, assim como dos objetivos do governo em relação à política econômico-financeira em seus detalhes — receita e despesa por natureza.

Dessa forma os legisladores buscam evidenciar a origem dos recursos (receitas) e a respectiva aplicação (despesas). Este desdobramento, pelo teor do dispositivo, deve ser elaborado com respeito aos princípios enumerados no caput do artigo 2º da Lei.

Inteligência do 2º da Lei nº 4.320/64: Art. 2 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 aos princípios de unidade universalidade e anualidade.

Princípios orçamentários consagrados são extraídos dessa Lei, como a universalidade (art. 2º): todas as receitas e despesas públicas devem constar do orçamento, sem exceções, sem deduções; a anualidade: o orçamento deve vigorar pelo período de um ano, coincidindo com o ano civil (art. 34) e a não-vinculação: qualquer receita pode ser utilizada para pagar qualquer despesa (art. 56).

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

Art. 5º A Lei de Orçamento não consignará dotações globais destinadas a atender indiferentemente a despesas de pessoal, material, serviços de terceiros, transferências ou quaisquer outras, ressalvado o disposto no artigo 20 e seu parágrafo único.

Art. 6º Todas as receitas e despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções.

É preciso lembrar que depois de 1988, com a promulgação da Constituição Federal, o orçamento tornou-se obrigatório para todos os órgãos da Administração Direta, alcançando também os órgãos anteriormente não contemplados, a saber: autarquias, fundações, fundos, e empresas públicas, estas somente no tocante ao orçamento de investimentos – art. 165, 5º, da Constituição Federal.

Inteligência do artigo 7º do dispositivo:

- Art. 7º A Lei de Orçamento poderá conter autorização ao Executivo para:
 - I - Abrir créditos suplementares até determinada importância obedecidas as disposições do artigo 43;
 - II - Realizar em qualquer mês do exercício financeiro, operações de crédito por antecipação da receita, para atender a insuficiências de caixa.
- 1º Em casos de déficit, a Lei de Orçamento indicará as fontes de recursos que o Poder Executivo fica autorizado a utilizar para atender a sua cobertura. (...)

A elaboração do orçamento pode ser deficitária, porém sua lógica primária é a do orçamento equilibrado, ou seja, mesmo que deficitário, compete à autoridade tão somente executá-lo na forma elaborada, com as alterações que normalmente ocorrem durante o exercício financeiro. Se para cada despesa existe uma receita, somente nos casos de créditos abertos sem o respectivo financiamento justifica-se a existência de déficit de execução.

Com pouco mais que 50 anos, a Lei 4320/64 define e organiza administração da contabilidade pública brasileira. É uma norma federal que institui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, sendo regida pela aplicação do dinheiro público por parte dos Poderes constituídos.

Ao tratar da Lei de Orçamento, a disposição cuida da discriminação da receita e da despesa, e permite identificar o desdobramento da classificação de ambas. Assim propicia-se a compreensão desses dois itens, assim como dos objetivos do governo em relação à política econômico-financeira em seus detalhes. Dessa forma os legisladores buscam evidenciar a origem dos recursos (receitas) e a respectiva aplicação (despesas), regulando o orçamento público dos entes federativos.

É preciso lembrar que depois de 1988, com a promulgação da Constituição Federal, o orçamento tornou-se obrigatório para todos os órgãos da Administração Direta, alcançando também os órgãos anteriormente não contemplados, a saber: autarquias, fundações, fundos, e empresas públicas, estas somente no tocante ao orçamento de investimentos – art. 165, 5º, da Constituição Federal.

A elaboração do orçamento pode ser deficitária, porém sua lógica primária é a do orçamento equilibrado, ou seja, mesmo que deficitário, compete à autoridade tão somente executá-lo na forma elaborada, com as alterações que normalmente ocorrem durante o exercício financeiro. Se para cada despesa existe uma receita, somente nos casos de créditos abertos sem o respectivo financiamento justifica-se a existência de déficit de execução.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, em 2000, destacou-se por dar ênfase às normas voltadas à gestão fiscal responsável, especialmente no que tange à fixação de metas garantidoras de equilíbrio entre receitas e despesas, o controle da renúncia de receitas, as limitações da despesa pública e da dívida pública (inclusive por meio de percentuais máximos e sanções caso ultrapassados) e a transparência.

Nesse contexto, verifica-se que a Lei 4.320/1964, apesar de recepcionada com status de lei complementar pela Constituição de 1988, está desatualizada e superada nos seus dispositivos, já que não disciplina diversas matérias de finanças públicas trazidas pela Constituição e não garante o alinhamento da contabilidade pública com os princípios fundamentais da ciência, impedindo seu avanço conceitual e a convergência ao padrão internacional.

Contabilidade Geral

Conceito

Para se entender o que é a contabilidade pública, ferramentas e seus princípios é primordial que se tenha estudo do que é a contabilidade em si.

Greco e Arend define contabilidade como (2013, p. 1):

Ela registra, estuda e interpreta (por análise) os fatos financeiros e econômicos que afetam a situação patrimonial de determinada pessoa física ou jurídica. Essa situação patrimonial é apresentada ao usuário (pessoa que tem interesse em avaliar a situação da entidade) por meio das demonstrações contábeis tradicionais e de relatórios de exceção, específicos para determinadas finalidades.

Ainda segundo Greco e Arend (2013, p. 2), “a contabilidade capta, registra, acumula e interpreta os fatos contábeis, isto é, os fenômenos que afetam a situação patrimonial, financeira e econômica das pessoas físicas ou jurídicas, de direito público ou de direito privado, e com ou sem fins lucrativos.”

Ribeiro (2014, p. 2) a contabilidade, portanto, “é uma ciência social que tem por objeto o patrimônio das entidades econômico-administrativas. Seu objetivo principal é controlar o patrimônio das entidades em decorrência de suas variações”.

Nas definições abordadas destaca-se alguns pontos cruciais quando objetiva-se entender e/ou definir essa ciência. Seguindo essa essência, a contabilidade pode ser definida como a ciência que tem por objetivo principal fornecer informações úteis aos seus usuários através das demonstrações financeiras, através dela é possível saber se a empresa tem lucro ou prejuízo, o que deve ser feito para alavancar os recursos, tendo como principal objetivo de constituir informações que auxiliam na tomada de decisão.

Dentro da contabilidade sempre houve uma evolução, de acordo com a demanda da

sociedade e da própria contabilidade, conforme a sociedade evoluía a contabilidade não ficava atrás. Assim se fez com a contabilidade pública, ela nasceu da necessidade em fornecer informações aos representantes da sociedade, para custear as tomadas de decisões e aos órgãos do governo.

Contabilidade Pública

Conceito

Para Bezerra Filho (2006, p. 131), mestre em Controladoria e Contabilidade, pela USP, Contabilidade Pública é o “ramo da ciência contábil que controla o patrimônio público, evidenciando as variações e os consequentes resultados, inclusive sociais, decorrentes dos atos e fatos de natureza orçamentária, financeira e patrimonial nas entidades de administração pública”.

Segundo Castro e Garcia (2008): “Contabilidade Pública é o ramo da Ciência Contábil que controla o patrimônio público, evidenciando as variações e os consequentes resultados, inclusive sociais, decorrentes dos atos e fatos de natureza orçamentária, financeira e patrimonial nas entidades de administração pública”.

Conforme Araújo e Arruda (2009, p. 18):

A contabilidade pública é o ramo da Ciência Contábil voltado para o registro, o controle e a demonstração dos fatos mensuráveis em moeda que afetam o patrimônio da União, dos Estados e dos Municípios e suas respectivas autarquias e fundações, ou seja, as entidades de direito público interno.

Já para Kohama, (2010, p.25), a Contabilidade Pública “é entre os ramos da ciência contábil um dos “mais complexos” e “tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno””.

A contabilidade pública é de relevância essencial para o comando e organização da administração pública. No que lhe diz respeito, é a responsável pela evidenciação das informações orçamentárias e também do patrimônio público à sociedade e aos administradores públicos.

Objeto

Para Bezerra Filho (2006, p.132):

O objeto da Contabilidade pública é o patrimônio público, exceto os bens públicos, como praças, estradas, ruas, etc., considerados no Código Civil como bens de uso comum do povo, pois, tradicionalmente, os contadores públicos brasileiros não os registram. No entanto, em países como Portugal e Alemanha, eles são registrados.

De acordo com Carvalho (2010, p. 206):

O patrimônio pode ser definido como sendo o conjunto de bens e direitos, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados ou mantidos com recursos públicos, integrantes do patrimônio de qualquer entidade pública ou de uso comum, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios futuros inerentes à prestação de serviços públicos.

Sabemos que o objeto de qualquer ramo da contabilidade é o Patrimônio, com isso, o objeto da Contabilidade Pública é o Patrimônio Público (bens, direitos e obrigações). Portanto, a administração pública há a obrigatoriedade legal de planejamento e controle da receita e despesa pública. Porém, a Contabilidade Pública não desenvolve sua importância somente no Patrimônio e suas variações, mas também, no que atinge o orçamento.

A Contabilidade Aplicada à Administração Pública tem por objetivo lançar a previsão da receita e a fixação da despesa, determinado no Orçamento Público aprovado para o exercício; registrar a execução orçamentária da receita e da despesa, comparar a previsão e a realização das receitas e despesas, controlar as operações de créditos, a dívida ativa, os valores, os créditos e obrigações, mostrar as variações patrimoniais e o valor do patrimônio.

Campo de Aplicação

Conforme estabelecido pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº 1.128 de 21 de novembro de 2008 que aprova a NBC T 16.1, o Campo de Aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o “espaço de atuação do Profissional de Contabilidade que demanda estudo, interpretação, identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação de fenômenos contábeis.

O campo de aplicação da Contabilidade Pública é exclusivo à administração, na três esferas do governo: Federal, Estadual e Municipal. Sendo amplo às suas Autarquias, Fundações e Empresas Públicas. Dividindo - se em duas: administração direta e indireta:

✓ **Administração Direta:**

Poder Executivo: Presidência da República e suas secretarias, Ministérios Civis e o Ministério da Defesa

Poder Judiciário: Todos os seus Tribunais, e

Poder Legislativo: Câmara dos Deputados e Senado Federal.

✓ **Administração Indireta:**

Autarquias, Empresas Públicas, Fundações, e Sociedades de Economia Mista.

Orçamento Público

Conceito

Para Araújo e Arruda (2009, p. 57):

O orçamento público é a lei de iniciativa do Poder Executivo e aprovada pelo Poder Legislativo, que estima a receita e fixa a despesa para o exercício financeiro, que, nos termos do art. 34 da Lei no 4.320/64, coincidirá com o ano civil. Essa lei deve ser elaborada por todas as esferas de governo em um exercício para, depois de devidamente aprovada, vigorar no exercício seguinte. Apesar de sua forma de lei, o orçamento, antes de tudo, é instrumento de planejamento que permite acompanhar, controlar e avaliar a administração da coisa pública.

Segundo Silva (2015, p. 56):

É o instrumento de que dispõe o Poder Público, em qualquer de suas esferas, para expressar, em determinado período de tempo, o seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como os dispêndios a serem efetuados. É a materialização da ação planejada do Estado na manutenção de suas atividades e na execução de seus projetos.

O Orçamento público é indispensável para a contabilidade pública, pois seus dados constituirão os registros nas contas do orçamento, que obrigatoriamente são os primeiros registros feitos dentro do exercício, com isso, o orçamento público surgiu para exercer como dispositivo no controle das atividades financeiras do Governo. O orçamento público é famoso por ser uma parte da contabilidade pública que contém a aprovação prévia da despesa e da receita para um determinado período.

É o dispositivo que utiliza do Poder Público, em cada uma de suas esferas, para declarar, em um determinado período de tempo, seu planejamento de atuação, distinguindo a origem e a quantia do dinheiro a serem obtidos, bem como os gastos a serem executados. Corporizando a ação planejada pelo Estado no apoio de suas obrigações e na realização de seus projetos.

A Lei de iniciativa do Poder Executivo avalia a receita e determina a despesa da Administração Pública, ela é formulada em um exercício e, depois de aprovada pelo Poder Legislativo ela vige no exercício seguinte.

Instrumento de Planejamento da Administração Pública

O Orçamento Público é identificado em três leis diferentes, que de acordo com o artigo 165 da Constituição Federal de 1988, onde estabelece os instrumentos legais de planejamento:

Art. 165 – Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I – o plano plurianual;

II – as diretrizes orçamentárias;

III – orçamentos anuais. (CF 1988)

2.3.1.1.Plano Plurianual

Segundo Kohama (2010, p. 35):

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

Para Paludo (2017, p. 97):

O Plano Plurianual – PPA é o instrumento legal de planejamento de maior alcance no estabelecimento das prioridades e no direcionamento das ações do governo. Ele traduz, ao mesmo tempo, o compromisso com objetivos e a visão de futuro, assim como a previsão de alocação dos recursos orçamentários nas funções de Estado e nos programas de governo.

O conceito do PPA – Plano Plurianual é extraído da Constituição Federal, art. 165, § 1º: “a lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada”.

O Plano Plurianual (PPA) é uma ferramenta que expõe o planejamento do governo federal, estadual ou municipal, com o objetivo principal de orientar os gastos públicos, durante o seu tempo, de maneira cautelosa, de modo a viabilizar a preservação do patrimônio público e a realização de investimentos novos.

A função do Plano Plurianual é de estabelecer as diretrizes, objetivos e as metas da administração pública. A elaboração do PPA, deve necessariamente demonstrar os gastos da gestão anterior provendo assim as despesas, e definindo as metas.

O período de vigência do plano plurianual é de quatro anos, onde é enviado pelo Poder Executivo e aprovadas pelo Poder Legislativo para o primeiro ano de mandato, passando a ser consolidado, a partir do segundo ano de mandato presidencial atual até o final do primeiro ano do mandato presidencial seguinte. É no seu primeiro ano que o Presidente da República prepara o seu PPA, para os próximos quatro anos, devendo ser encaminhado ao Congresso no primeiro ano do mandato até dia 31 de agosto e sancionado até o dia 22 de dezembro do mesmo ano.

De acordo com o MTO/2008, os princípios básicos que norteiam o Plano Plurianual são:

- Identificação clara dos objetivos e prioridades do Governo;
- Integração do planejamento e do orçamento;
- Promoção da gestão empreendedora;
- Garantia da transparência;
- Estímulo às parcerias;
- Gestão orientada para resultados; e
- Organização das ações de Governo em programas.

Fonte: Adaptado. CARVALHO, 2010, p. 32.

Na realização do PPA, o que foi programado para 4 anos, através da Lei do PPA, deverá ser cumprido, passo a passo, e ano a ano, por intermédio da Lei Orçamentária Anual – LOA, portanto, o PPA e a LOA devem estar administrados e adaptados entre si, considerando - se que a CF estabelece em seu art. 167, § 1º, que nenhum investimento cuja execução ultrapasse um 12 exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a sua inclusão, sob pena de crime de responsabilidade. (CARVALHO, 2010)

Lei de Diretrizes Orçamentárias

A LDO foi fundada pela Constituição de 1988 e é o instrumento orientador da elaboração da LOA.

Segundo Kohama (2010, p. 36): “a lei de diretrizes orçamentárias tem a finalidade de nortear a elaboração dos orçamentos anuais, de forma a adequá-los às diretrizes, objetivos e metas da administração pública, estabelecido no plano plurianual”.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias tem o objetivo de guiar a criação dos orçamentos fiscal e da seguridade social e de investimento do Poder Público, abrangendo os poderes Executivo, Legislativo, Judiciário e as empresas públicas e autarquias.

A diferença entre a LDO do PPA, é o prazo pelo qual deverá ser elaborada, o que deverá ser igual a um exercício financeiro. É de suma importância saber que as Leis de Diretrizes Orçamentárias obrigatoriamente são feitas partindo do Plano Plurianual, ou seja, no final dos quatro anos as LDOs feitas deverão ter alcançado a totalidades das metas e das diretrizes acordadas no PPA.

Lei Orçamentária Anual

A Lei Orçamentária Anual é criada anualmente pelo poder Executivo em apoio à Constituição Federal e a Lei Federal 4.320/64, que estabelece as normas gerais para elaboração, execução e controle orçamentário.

A Lei Orçamentária Anual (LOA) é o instrumento de planejamento utilizado pelos administradores públicos para gerenciar as receitas e despesas públicas em cada exercício financeiro. (CONTI, 2009)

Para viabilizar a concretização das situações planejadas no plano plurianual e, obviamente, transforma-las em realidade, obedecida a lei de diretrizes orçamentárias, elaborase o Orçamento Anual, onde são programadas as ações a serem executadas, visando alcançar os objetivos determinados. (KOHAMA 2010)

Para Paludo (2007, p. 57):

A Lei Orçamentária Anual (LOA) é o produto final do processo orçamentário coordenado pela Secretaria de Orçamento Federal (SOF). Ela abrange apenas o exercício financeiro a que se refere e é o documento legal que contém a previsão de receitas e autorização de despesas a serem realizadas no exercício financeiro.

A LOA é preparada para promover a realização das circunstâncias programadas no Plano Plurianual. Obedecendo a Lei de Diretrizes Orçamentárias estabelecendo o planejamento das ações a serem cumpridas para conseguir alcançar os objetivos, do qual o cumprimento se dará durante o exercício financeiro.

O orçamento, embora seja anual, não pode ser concebido ou executado isoladamente do período imediatamente anterior e do posterior, pois sofre influências condicionantes daquele que o precede, assim como constitui uma base informativa para os futuros exercícios. (CONTI, 2009)

A lei orçamentária é lei de propósito concreto para vigorar por prazo determinado. Estruturada por três categorias de orçamento, conforme art. 165:

- Orçamento Fiscal;
- Orçamento de Investimento;
- Orçamento de Seguridade Social.

Art. 165. (...)

§ 5º - A lei orçamentária anual compreenderá:

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

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

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações

instituídos e mantidos pelo Poder Público.

§ 6º - O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

§ 7º - Os orçamentos previstos no § 5º, I e II, deste artigo, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.

Por isso a necessidade de compreender o Ciclo Orçamentário, que é a ordenação das etapas elaboradas pelo processo orçamentário, sendo elas assim substanciadas:

- Elaboração;
- Estudo e aprovação;
- Execução; e
- Avaliação.

Ciclo Orçamentário

O ciclo orçamentário, ou processo orçamentário, é definido como um técnica constante, eficiente e flexível, por intermédio onde elabora, aprova, executa, controla e avalia os planejamentos do setor público nos sentido físico e financeiro, corresponde, desse modo, ao intervalo de tempo em que se processam as obrigações particular do orçamento público. Sendo assim, ele é constituído de quatro fases:

Elaboração: A elaboração do orçamento, de conformidade com o disposto na lei de diretrizes orçamentárias, compreende a fixação de objetivos concretos para o período considerado, bem como o cálculo dos recursos humanos, materiais e financeiros, necessários a sua materialização e concretização. (KOHANA, 2010, p. 43)

O orçamento anual é uma ferramenta de nível operacional do Governo, de curto prazo, no qual se encontram enquadrados os créditos orçamentários importantes à realização de políticas públicas de médio e longo prazos.

É na etapa de elaboração que os primeiros estudos são feitos, que são fixadas prioridades, definidos os objetivos e determinado os recursos financeiros necessários à realização das políticas públicas anexadas no orçamento sob a forma de programas e os recursos para aplicar e para a manutenção e desempenho da máquina pública.

O processo é governado pela SOF, com a presença dos Órgãos Setoriais, das Unidades Orçamentárias e Unidades Administrativas. É nessa etapa que as propostas são elaboradas. Os Poderes Legislativo, o Judiciário, o Ministério Público e a Defensoria Pública também elaboram suas propostas orçamentárias, que após serão consolidadas pela SOF num mesmo

orçamento.

De acordo com Paludo (2017, p.139):

A proposta orçamentária deverá conter diversos quadros demonstrando as receitas e despesas de acordo com as categorias econômicas; as fontes de recursos e a legislação pertinente; quadro das dotações por órgãos do Governo e da Administração; quadro demonstrativo do programa anual de trabalho do Governo em termos de realizações de obras e prestação de serviços. Devem também constar tabelas explicativas com o comportamento da receita e da despesa, abrangendo diversos exercícios financeiros.

A Secretaria de Orçamento Federal (SOF) estabelece o processo orçamentário anual e despacha à Casa Civil e a Presidência da República. O projeto de LOA é conduzido pelo Presidente da República ao Congresso Nacional até o dia 31 de agosto de cada ano.

Estudo e Aprovação: 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. (CONTI, 2009, p. 29)

A autoridade do Executivo é quem despacha o Projeto de Lei ao Poder Legislativo (protocolado na Câmara dos Deputados), onde acontece o processo legislativo. O PL-LOA é sem intervalo de tempo enviado à Comissão Mista de Planos, Orçamento e Fiscalização, da qual a tramitação compreende: audiências públicas, relatórios preliminares, distribuição por áreas temáticas, apresentação de emendas, discussões e votações, aprovação do parecer final, encaminhamento ao Plenário do Congresso Nacional e aprovação final em sessão conjunta da Câmara dos Deputados e do Senado Federal.

Após a votação/aprovação, o projeto é reenviado ao Presidente da República para sanção e publicação no Diário Oficial da União.

Execução: Logo depois da publicação da Lei Orçamentária Anual (LOA), a SOF desassocia as importâncias orçamentárias aos Órgãos Setoriais por intermédio da Nota de Dotação (ND). Os Órgãos Setoriais, por sua vez, desassociam essas importâncias orçamentárias para as Unidades Orçamentárias, organizações e demais favorecidos do Orçamento Público, através de Nota de Crédito (NC). Inicia-se, então, a fase de execução.

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. (KOHAMA, 2010, p. 46)

A fase de execução deve, obrigatoriamente, apoiar-se na programação, não só para ajustar-se às orientações estipulado no orçamento aprovado, como também para obter a maior racionalidade possível na conclusão de problemas que sucedem da impossibilidade de se fazer

uma previsão exata produzidas nas condições vigentes à época da elaboração do orçamento.

Há que se observar que existe uma complementação entre a Lei Federal nº 4.320/64 e a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), pois, enquanto a 16 primeira fala de um quadro de cotas trimestrais da despesa, portanto trata da cota do ponto de vista orçamentário, ou seja, da disponibilidade que cada unidade orçamentária possui para emitir empenhos, a segunda fala da programação financeira e do cronograma de execução mensal desembolsado, ou seja, trata da disponibilidade do ponto de vista financeiro. (KOHAMA, 2010, p. 47)

Avaliação: A avaliação refere-se à organização, aos critérios e trabalhos destinados a julgar o nível dos objetivos fixados no orçamento e as modificações nele ocorridas durante a execução; à eficiência com que se realizam as ações empregadas para tais fins e o grau de racionalidade na utilização dos recursos correspondentes. (KOHAMA, 2010, p. 47)

Segundo Paludo (2017, p. 137): “a avaliação visa ao aperfeiçoamento da gestão, avalia resultados e tem foco prospectivo. Sem dúvida, o maior objetivo da avaliação é promover a aprendizagem organizacional com vistas ao aperfeiçoamento da gestão”.

A avaliação deverá ser feita à vista de dados relativos à execução orçamentária que são apurados. “Há uma obrigatoriedade constitucional que relata o seguinte: O Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária”. (Art. 165, § 3º da Constituição Federal)

A avaliação resume-se na averiguação da efetivação do orçamento, ou seja, demonstração da real materialização do que havia planejado e aprovado. A avaliação não deve ser parada, mas sim ativa, visando que se constitui em papel necessário no processo de realização do orçamento.

Princípios Orçamentários

Seguindo as doutrinas do Direito Constitucional e do Direito Financeiro, os princípios orçamentários estabelece traços norteadoras de planejamento a serem observadas na elaboração da proposta orçamentária.

Na lição preciosa de Torres: “Os princípios, sendo enunciados genéricos que quase sempre se expressam em linguagem constitucional ou legal, estão a meio passo entre os valores e as regras na escala da concretização do direito e com eles não se confundem”.

A Lei 4320/64, em seu art. 2º determinou as disposições gerais relativo a lei de orçamento e listou alguns princípios a serem cumpridos:

Art. 2º A Lei de Orçamento conterà discriminação da receita e da despesa, de forma evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho de Governo,

obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.”

Para que o orçamento público seja desenvolvido necessitará seguir uma série de regras que são denominados de princípios orçamentários básicos, dentre eles, destacamos alguns que refletem com fidedignidade os que são usados comumente nos processos orçamentários.

Princípio da Unidade ou Totalidade: Para Paludo (2017, p. 22):

O princípio da unidade ensina que o orçamento deve ser uno, ou seja, no âmbito de cada esfera de Governo (União, estados e municípios) deve existir apenas um só orçamento para um exercício financeiro. Cada esfera de Governo deve possuir apenas um orçamento, fundamentado em uma única política orçamentária e estruturado uniformemente. Assim, existem o Orçamento da União, o de cada estado e o de cada município.

De conformidade com o princípio da unidade, o orçamento deve ser unificado, ou seja, deve conter um único orçamento para cada ente da Federação em cada exercício financeiro.

Porém esse princípio não era seguido à risca, por vários fatores excepcionais, como guerras, calamidade pública, crises econômicas, etc. que acabavam sendo justificados aos orçamentos especiais, andava lado a lado ao orçamento ordinário. Devido a isso, a doutrina tratou de reconceituar o princípio de forma que englobasse as situações novas, surgindo assim o princípio da totalidade, que possibilitou a existência de vários orçamentos, onde permitia uma visão geral das finanças públicas ao governo.

Princípio da Universalidade: Princípio onde o orçamento deve conter todas as receitas e todas as despesas, substancial para o controle parlamentar. Possibilitando identificar todas as receitas e despesas do governo, e previamente autorizar a arrecadação e a realização, respectivamente. Impede o Executivo de realizar qualquer receita e qualquer despesa sem o Legislativo autorizar. E pra finalizar consegue visualizar o exato volume das despesas vinda do Governo, com o objetivo de autorizar a cobrança dos impostos necessários para atende-las.

De acordo com Paludo (2017, p. 20): “o Princípio da Universalidade, deve contemplar que todas as receitas e despesas devem ser inclusas na LOA, que nenhuma instituição pública deve ficar fora do orçamento, e nenhuma despesa pode ser realizada sem autorização do Legislativo”.

Princípio da Anualidade: O orçamento deve ser produzido e permitido para um determinado período de tempo, geralmente um ano. A restrição se dá aos créditos especiais e extraordinário autorizados nos últimos quatro meses do exercício, reabertos na divisa de seus saldos, e serão materializados ao orçamento do exercício subsequente.

Segundo Silva (2015, p. 46):

O orçamento deve ser elaborado e autorizado para execução em um período determinado de tempo (exercício financeiro). Segundo a legislação brasileira, o exercício financeiro coincide com o ano civil (01/01 a 31/12). A Lei de

Responsabilidade Fiscal vem reforçar este princípio ao estabelecer que as obrigações assumidas no exercício sejam compatíveis com os recursos financeiros obtidos no mesmo exercício.

Princípio da Exclusividade: O princípio da exclusividade tem como finalidade de evitar que o orçamento seja aplicado para aprovação de materiais que não tenham qualquer importância com a capacidade orçamentária. Este princípio determina que no orçamento deve ter somente matéria orçamentária, não podendo incluir em seu projeto de lei assuntos estranhos, isto é, não deverá fazer parte do orçamento matérias diferentes a previsão de receitas e fixação de despesas.

Especificação ou Especialização: O princípio da especificação observa maior clareza ao processo orçamentário, proporcionando a fiscalização parlamentar, dos órgãos de controle, dificultando o excesso de flexibilidade na reserva dos recursos pelo Poder Executivo. Além de que, auxilia o processo de normatizações e preparação dos orçamentos, e do mesmo jeito o processo de consolidação de contas.

Não Vinculação ou Não Afetação das Receitas: Sem distinção, todos os fundos devem ser recolhidos e guardados dentro de uma única caixa do Tesouro, sem discriminação a respeito da sua destinação.

A finalidade é dificultar que as vinculações diminuam a autonomia do planejamento por parte do administrador público. Porém, o princípio da não-afetação tem certas ressalvas, tais como a repartição constitucional dos impostos; a aplicação de recursos para o evolução do ensino; orientação do recursos para a Saúde; aplicação de recursos para a atividade de administração tributária.

Para Paludo (2017, p. 25): “O princípio da não afetação de receitas determina que as receitas de impostos não sejam previamente vinculadas a determinadas despesas, a fim de que estejam livres para sua alocação racional, no momento oportuno, conforme as prioridades públicas”.

Princípio do Orçamento Bruto: Este princípio tem o mesmo objetivo do princípio da universalidade. No orçamento, todas as receitas e todas as despesas, obrigatoriamente, contarão na lei orçamentária, através dos seu valores brutos, sem nenhuma dedução. O orçamento não observaria universalidade dos recursos públicos, se as receitas e despesas estiverem apresentando valores com deduções.

Todas as parcelas da receita e da despesa devem aparecer no orçamento em seus valores brutos, sem qualquer tipo de dedução. A regra pretende: impedir a inclusão, no orçamento, de

importâncias líquidas, isto é, a inclusão apenas do saldo positivo ou negativo resultante do confronto entre as receitas e as despesas de determinado serviço público. (SILVA, 1962, p. 26)

Princípio de Equilíbrio: Esta é a uma outra regra da Lei de Responsabilidade Fiscal e está previsto no Art.4º da Lei Complementar 101/2000. Este equilíbrio orçamentário determina, de forma bem simples, que as despesas fixadas não devem ultrapassar as receitas previstas para o exercício financeiro.

O objetivo desse princípio é impedir o avanço descontrolado dos gastos governamentais e dificultar o déficit orçamentário.

Princípio da Legalidade: O princípio da legalidade reivindica que o gestor público observe a regra e as normas legais aceitáveis à arrecadação de receitas e à realização de despesas. A certeza de seu cumprimento localiza-se na própria súmula das leis orçamentárias.

O amparo a este princípio deve ser identificado nos art. 37 166 da CF de 1988. O Art. 166 dispõe que: "Os projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais serão apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum."

Princípio da Publicidade: É um dos princípios fundamentais que regem a Administração Pública (art. 37 da CF/1988). "Tem o objetivo de levar os atos praticados pela Administração ao conhecimento de todos. A publicidade legal faz-se através do *Diário Oficial*, podendo também abranger jornais, internet etc." (PALUDO, 2017, P. 25)

Foi reforçado como princípio orçamentário pela CF/1988, amparado pelo art. 165:

§ 3º: "O Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, o relatório resumido da execução orçamentária"; e do art. 165:

§ 6º, que exige que o projeto da lei orçamentária venha acompanhado de "demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia".

O conjunto de conceito e ideias orçamentárias deve ser propagado (publicado) nos veículos oficiais de comunicação, como o *Diário Oficial da União* para o conhecimento do público e para eficiência de sua validade.

Princípio da Clareza: O orçamento deve ser claro e compreensível para qualquer indivíduo, sem, no entanto, descuidar das exigências da técnica orçamentária, especialmente em matéria de classificação das receitas e despesas. (SILVA, 2015, p. 27)

De natureza simplesmente formal, o princípio da clareza requer que a linguagem orçamentária seja clara e fácil de ser entendida, de uma forma que pessoas comuns consigam

entendê-las.

Classificação do Orçamento Público

As classificações orçamentárias assumem papel principal na construção do orçamento público.

Conforme Core (2001): “as classificações orçamentárias de receitas e despesas são de fundamental importância para a transparência das operações constantes de um orçamento. Toda a informação orçamentária é organizada e veiculada segundo um tipo de classificação”.

A disciplina do orçamento possibilita a percepção global das funções desta ferramenta, garantindo noções para a administração, a gerência e a tomada de decisões. No modelo orçamentário brasileiro são analisadas e separadas a despesa e a receita.

As Classificações Orçamentárias foram criadas com o objetivo de normalizar, em todos os níveis do governo, a nomenclatura a ser empregue no processo de integração entre o planejamento, o orçamento, a execução e o controle, provendo referências mais vasto em relação ao planejamento do governo.

Receitas Públicas

Entende-se por receitas públicas todo montante de valores ou bens que entram nos cofres públicos em definitivo, destinados a suprir as despesas públicas, ou seja, é a necessidade de arrecadação de cada ente federativo para o movimento estatal. (EBRADI, 2017)

Segundo Kohama (2010, p.60) a definição de receita pública seria a seguinte:

Entende-se, genericamente, por Receita Pública todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, quer seja efetivado através de numerário ou outros bens representativos de valores – que o Governo tem o direito de arrecadar em virtude de leis, contratos ou quaisquer outros títulos de que derivem direitos a favor de Estado - quer já oriundo de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença ou caso figure como depositário dos valores que não lhe pertencerem.

Receita pública estabelece em todo recurso atingido pelo Estado para salvar às despesas públicas. Representa tudo que ingressa aos cofres públicos para executar as particularidades dos gastos. É representada pelos fontes ou origens de recursos financeiros que serão utilizados na compra de bens e serviços, tendo em vista a contribuição de serviços públicos à sociedade.

Classificação da Receita Pública

As receitas públicas podem ser classificadas quanto à origem como Originária e Derivada. Na receita Originária as receitas originam-se do próprio patrimônio do Estado.

Enquanto, na receita Derivada as receitas derivam do patrimônio da sociedade, sendo obtida por meio da tributação da sociedade.

Receitas Originárias: são rendas produzidas pelos ativos do Poder Público de modo direto, pela cessão remunerada de bens e valores, como por exemplo, os aluguéis, ganhos em aplicações financeiras, ou aplicação em atividades econômicas (produção, comércio ou serviços), as receitas patrimoniais, as receitas agropecuárias, as receitas comerciais, as receitas de serviços, etc.

Receitas Derivadas: são obtidas pelo Estado em função de sua soberania, pode ser meio de tributos, penalidades, indenizações e restituições. São alguns exemplos de receitas derivadas, a receita tributária, a receita de contribuições, a taxa de serviços, etc.

Sendo assim, essas receitas necessitará estar prevista na Lei de Meios, ou seja, o montante arrecadado depende da autorização legislativa, LOA, Lei Orçamentária Anual. Exemplo: tributos (taxa, imposto, e contribuição de melhoria), patrimonial, transferência de capital e corrente, etc.

Classificação da Receita Orçamentária por Categoria Econômica ou de Natureza

Em relação ao aspecto contábil e nos termos do artigo 11 da Lei 4.320/1964 (LOA), as receitas públicas se classificam em receitas correntes e receitas de capital:

Receitas Correntes: são aquelas receitas públicas que se esgotam dentro do período anual, como os casos das receitas e impostos que se extinguem no decurso da execução orçamentária. Podem ser compreendidas nas receitas tributárias, patrimoniais, industriais, entre outras. São as receitas destinadas a cobrir as despesas orçamentárias que visam à manutenção das atividades governamentais. São as receitas destinadas a cobrir as despesas orçamentárias que visam à manutenção das atividades governamentais.

Art. 11, § 1º São Receitas Correntes as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes. (BRASIL, 1982)

Receitas de Capital: são aquelas receitas públicas que alteram o patrimônio duradouro do Estado, como os produtos de empréstimo contraídos pelo Estado a longo prazo. São Compreendidas na constituição de dívidas, na conversão em espécie de bens e direitos e dentre outros exemplos.

Art. 11, § 2º - São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o

superávit do Orçamento Corrente. (BRASIL, 1982)

A classificação por categoria econômica é relevante para a compreensão das expectativas das ações de governo na condição econômica do país. Esta classificação proporciona que o orçamento constitua uma ferramenta de grande importância para a análise e execução da política econômica, por meio de ser utilizado no controle do déficit público, no desenvolvimento nacional etc.

Classificação quanto à Periodicidade das Receitas Públicas

A Lei 4.320/1964 classifica a receita em orçamentária e extraorçamentária. São receitas orçamentárias as receitas que integram definitivamente ao patrimônio público sem qualquer correspondência no passivo e estejam ou não prevista na Lei Orçamentária Anual (LOA).

A respeito da classificação quanto à periodicidade as receitas públicas dividem-se em ordinárias e extraordinárias.

Receitas Ordinárias: são aquelas receitas públicas recebidas com regularidade no movimento normal das atividades do ente federativo, como a arrecadação de tributos.

As receitas orçamentárias são disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício orçamentário e constituem elemento novo para o patrimônio público. É um instrumento por meio do qual se viabiliza a execução das políticas públicas, é a fonte de recursos utilizada pelo Estado em programas e ações cuja finalidade precípua é atender às necessidades públicas e demandas da sociedade. (BRASIL, 2010)

Receita Extraorçamentária: é aquela que não consta na Lei Orçamentária Anual e compreende as entradas de caixa ou créditos de terceiros que o Estado tem obrigação de devolução ou reconhecimento.

Para Rosa (2013, p. 213):

Receita extraorçamentária é aquela proveniente de todo e qualquer ingresso feito no caixa do Setor Público, mas que não constitui renda do Estado e não integra o orçamento público. As receitas extraorçamentárias têm caráter transitório e o Estado atua apenas como mero depositário desses valores. Sua devolução ou pagamento independe de autorização orçamentária e, em decorrência, de autorização legislativa.

Classificação da Receita por Fonte de Recursos

Segundo Rosa (2013, p. 190):

Entende-se por fonte de recursos a origem ou a procedência dos recursos que devem ser aplicados em uma determinada finalidade. Essa classificação torna-se necessária para individualizar os recursos, com vistas a evidenciar sua aplicação conforme a determinação legal.

Determinadas naturezas de receita, são agrupadas em Fontes de Recursos obedecendo a uma regra previamente estabelecida ou uma destinação legal. Por meio do orçamento público, essas Fontes são alocadas em determinadas despesas de forma a evidenciar os meios para atingir os objetivos públicos.

Frente ao exposto, é a classificação que permite demonstrar a correspondência entre as fontes de financiamento e os gastos públicos, pois exterioriza quais são as Receitas que financiam determinadas Despesas.

Diante de todo exposto, as receitas públicas é o que movimento o Estado, sendo de forma indireta ou direta. Compreende na entrada de verbas públicas que servem para girar a economia dos entes federativos. As receitas podem ser obtidas pelo próprio patrimônio do ente ou até mesmo por meio da tributação, possuindo previsão legal na Lei Orçamentária Anual, tem como intuito regular o orçamento público e suas despesas.

Despesas Públicas

Para Crepaldi (2013, p. 81):

Despesa pública é o conjunto de dispêndios do Estado ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos. Neste sentido, a despesa, como parte do orçamento, compreende as autorizações para gastos com as várias atribuições e funções governamentais. Em outras palavras, as despesas públicas correspondem à distribuição e emprego das receitas para custeio de diferentes setores da administração e para os investimentos.

Já para Kohama (2010, p. 86):

Constitui Despesa Pública os gastos fixados na lei orçamentária ou em leis especiais e destinados a execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais; a satisfação dos compromissos da dívida pública; ou ainda a restituição ou pagamento de importâncias recebidas a título de cauções, depósitos, consignações, etc.

Despesa Pública é a soma dos gastos efetivados pelos entes públicos para bancar os serviços públicos (despesas correntes) prestados à sociedade ou para a realização de investimentos (despesas de capital).

Classificação da Despesa Pública

A despesa pública se divide em duas categorias: a despesa orçamentária e a despesa extraorçamentária. As despesas na administração pública são elaboradas pela responsabilidade do custo financeiro por dever dos cofres do estado, visando financiar as ações do governo (despesas orçamentárias), e também cumprir as outras determinações definidas por leis, como, contratos com provento de caução, fianças (despesa extraorçamentária).

Despesas Orçamentárias: são aquelas que submetem de autorização legislativa, isto é, aquelas que constituem o orçamento desde a sua criação, ou são autorizadas por leis especiais que agregam o orçamento. É aquela que se submete a autorização legislativa para ser concretizada e que não deve ser efetuada sem a existência do crédito orçamentário que a coincide autossuficiente.

As despesas orçamentárias são necessárias à execução dos programas de governo, voltadas para a realização de serviços públicos (exemplo: o pagamento de salários dos servidores públicos) ou para o aumento do patrimônio público (exemplo: a aquisição de equipamentos).

Despesas Extraorçamentárias: são aquelas despesas que não encontram no orçamento. Ela percebe os valores dos quais os pagamentos não estão ligados a uma autorização legislativa. Sua prática não se vincula à consumação do Orçamento, e constitui-se em saídas do passivo que detém o fim de compensar as entradas no ativo através das receitas extraorçamentárias. Resumem-se à devolução de valores arrecadados sob título de receitas extraorçamentárias.

Classificações da Despesa Orçamentária

Classificação Institucional: concede distinguir o programa de trabalho do governo segundo os Poderes, Órgãos e Unidades Orçamentárias (UO's). O conceito relevante do classificador é discernir a responsabilidade organizacional pelo dispêndio.

Para Giacomoni (2017, p. 89)

A classificação institucional, também chamada departamental é, provavelmente, a mais antiga das classificações da despesa orçamentária. Sua finalidade principal é evidenciar as unidades administrativas responsáveis pela execução da despesa, isto é, os órgãos que gastam os recursos de conformidade com a programação orçamentária. É um critério classificatório indispensável para a fixação de responsabilidades e os consequentes controles e avaliações.

Classificação Funcional: seu objetivo essencial é o reconhecimento do âmbito em que as despesas acontecem, ela serve como um incorporador dos gastos do Governo, demonstrando o planejamento a partir das amplas áreas de atuação governamental.

Função - percebe o maior grau de agregação das variadas áreas de despesa que concerne ao setor público.

Subfunção - representa uma subdivisão da função. Visa integrar determinado subconjunto de despesa do setor público.

Por ser de uso frequente e exigido para todos os campos de governo, este classificador autoriza a consolidação dos gastos do setor público. A partir disto, pode-se compreender qual

o grau de gastos com a cultura e segurança, por exemplo, ou o grau de gastos que o governo tem com a saúde pública.

Para Giacomoni (2017, p. 95) “A finalidade principal da classificação funcional é fornecer as bases para a apresentação de dados e estatísticas sobre os gastos públicos nos principais segmentos em que atuam as organizações do Estado”.

Classificação Programática: Onde todo planejamento do Governo está composto em programas direcionados para a realização dos objetivos estratégicos. Composta por:

- Projeto: é a ferramenta de programação empregue para alcançar o objetivo de um programa, abrangendo um conjunto de operações, que resulta em um produto ou serviço para a manutenção das ações do governo.
- Atividade: é uma ferramenta de programação aplicada para atingir o objetivo de um programa, abrangendo um conjunto de operações que se atuam de modo contínuo e permanente.

Para Giacomoni (2017, p. 99):

Considerada a mais moderna das classificações orçamentárias da despesa, a finalidade básica da classificação por programas é demonstrar as realizações do governo, o resultado final de seu trabalho em prol da sociedade. Esse critério surgiu visando permitir o cumprimento das novas funções do orçamento, em especial a representação do programa de trabalho.

Classificação por natureza da despesa: tem por objetivo viabilizar o alcance de informações macroeconômicas sobre o impacto dos gastos do setor público na economia. Além do que, simplifica o controle contábil do gasto. E é composta por:

- Categoria Econômica: verifica se é despesa corrente ou despesa de capital;
- Grupo de Despesa: informa se a despesa é com pessoal e encargos sociais, juros e encargos da dívida, outras despesas correntes, investimentos, inversões financeiras ou amortização da dívida;
- Modalidade de Aplicação: tem por função verificar se os recursos são empregues diretamente por órgãos ou entidades na área da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação e suas correspondentes organizações, e tem por objetivo, verificar a anulação de dupla contagem dos recursos transformados ou afastados;
- Elementos da Despesa: é a divisão da despesa com pessoal, obrigações patrimoniais, material, serviços e outros meios de que serve a Administração Pública para o alcance de seus fins, define o gasto a ser realizado.

2.3.1.2. Classificação Orçamentária da Receita:

Segundo Giacomoni (2017, p.144): “ao contrário da despesa que é programada, autorizada e controlada por meio do orçamento, a receita é apenas estimada na peça

orçamentária, sendo seus demais procedimentos disciplinados em outros âmbitos, especialmente o da legislação tributária”.

Classificação da Despesa Orçamentária por Categoria Econômica ou de Natureza

A classificação econômica da despesa tem por finalidade examinar o impacto das ações do Governo na economia com sua totalidade. Ela possibilita uma indicação de colaboração governamental na composição bruta do capital do País.

O artigo 12 da Lei 4.320/64 classifica a despesa nas seguintes categorias econômicas:

Despesas Correntes: as despesas correntes diz respeito aos gastos de natureza operacional, classificam-se nesta categoria todas as despesas que não cooperam, diretamente, para a formação ou a compra de um bem de capital.

As despesas correntes são, de modo geral, despesas efetivas que ocasionam na variação do resultado patrimonial, isto é, tem um impacto econômico real, reduzindo o patrimônio.

Segundo Paludo (2017, p. 224):

Classificam-se nessa categoria todas as despesas que não contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital. Compreende os grupos: 1 – pessoal e encargos sociais; 2 – juros e encargos da dívida; 3 – outras despesas correntes. Essas despesas destinam-se à manutenção ou ao custeio das atividades dos órgãos e entidades públicas; são as despesas necessárias ao seu funcionamento. Exemplos de Despesas Correntes: diárias, passagens, material de consumo, aluguel, serviços de terceiros, despesas com pessoal, locação de mão de obra, despesas com luz, água, telefone etc.

Despesas de capital: agrupam-se nesta categoria as despesas atribuída a formar e/ou adquirir bens e/ou direitos, como a construção de obras, compras de materiais permanentes, obtenção de empréstimos, títulos de capitais, e amortização da dívida.

As despesas de capital não mudam o resultado do patrimônio, pois para qualquer saída de recursos ou atividades, há em contra partida, a integração de um novo elemento do ativo, ou a diminuição do passivo.

Para Paludo (2017, p.24):

Classificam-se nessa categoria aquelas despesas que contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital. Compreende os grupos: 4 – investimentos; 5 – inversão financeira; 6 – amortização da dívida. De acordo com a Lei no 4.320/1964, abrangem também auxílios para obras públicas, auxílios para equipamentos e instalações, auxílios para inversões financeiras e outras contribuições. Trata-se de grandes Obras e Investimentos Públicos. Exemplos de Despesas de Capital: construção de escolas, pontes, postos de saúde etc.; aquisição de bens já em utilização; aquisição de equipamentos e materiais permanentes como mobiliário, microcomputador, impressoras etc.

A seguir uma tabela pra melhor identificar a categoria econômica e os grupos de natureza da despesa:

CATEGORIA ECONÔMICA	GRUPOS DE NATUREZA DA DESPESA	
	CÓDIGO	CLASSIFICAÇÃO
Despesas CORRENTES	1	Pessoal e Encargos Sociais
	2	Juros e Encargos da Dívida
	3	Outras Despesas Correntes
Despesas de CAPITAL	4	Investimentos
	5	Inversões Financeiras
	6	Amortização da Dívida

Cabe lembrar que as despesas correntes não fazem parte do grupo das despesas de capital, assim como, as despesas de capital não vincula-se nas despesas correntes.

Classificação financeira por modalidade de aplicação

Paludo (2017, p. 227), define a modalidade de aplicação:

Diz-se que a classificação por Natureza da Despesa é complementada pela informação gerencial modalidade de aplicação, cuja finalidade é indicar o modo de utilização dos recursos. Ela permite identificar se a aplicação será feita diretamente pela unidade detentora do crédito orçamentário (ou em decorrência de descentralização de crédito); ou indiretamente, mediante transferência financeira para outras esferas de governo, seus órgãos ou entidades privadas; ou mediante delegação, por outros entes da Federação ou consórcios públicos para a aplicação de recursos em ações de responsabilidade exclusiva da União.

A modalidade de aplicação tem objetivo de apontar se os recursos são utilizados diretamente pelo Órgão ou se o recurso é de origem de transferência de outro Órgão, excluindo a repetição na contagem dos recursos transferidos ou descentralizados.

Classificação por elemento de despesa

Paludo (2017, p. 231) classifica o elemento de despesa como:

A classificação por elemento de despesa tem por finalidade identificar os objetos de gasto, tais como: diárias, material de consumo, juros, vencimentos e vantagens fixas, serviços de terceiros de pessoa física e pessoa jurídica, equipamentos e material permanente, subvenções sociais, obras e instalações, locação de mão de obra, auxílios, amortização e outros que a Administração Pública utiliza para a consecução de seus fins.

O elemento de despesa tem objetivo de descobrir os objetos de gasto, é permitido o desdobramento do elemento da despesa, este é o último grau de detalhamento da despesa obrigatório, e identifica vários outros gastos que a administração pública utiliza para a alcance de seus fins.

3. METODOLOGIA

Para entender sobre a aplicação da contabilidade no orçamento público, será utilizado como base ideias de autores, uma vez que o trabalho se desenvolverá a partir do problema de pesquisa formulado, fazendo-se uma análise crítica dos aspectos gerais do tema.

No presente caso, método é a ordenação de um conjunto de etapas a serem cumpridas durante o estudo de uma determinada ciência na busca de uma verdade, almejando chegar a um fim determinado.

A técnica de pesquisa utilizada foi a bibliográfica, com consulta a livros, monografias, artigos retirados da internet, doutrinas, jurisprudência e legislações, o que constitui essencial para a análise da aplicação da contabilidade no orçamento público e para colhimento de informações para servir de base para construção desta pesquisa.

A realização da pesquisa bibliográfica é fundamental para que se conheça e analise as principais contribuições teóricas sobre um determinado tema ou assunto.

Segundo Cervo e Bervian (1976, p. 69) qualquer tipo de pesquisa em qualquer área do conhecimento, supõe e exige pesquisa bibliográfica prévia, quer para o levantamento da situação em questão, quer para a fundamentação teórica ou ainda para justificar os limites e contribuições da própria pesquisa.

Segundo Lakatos e Marconi (1987, p. 66) a pesquisa bibliográfica trata-se:

Do levantamento, seleção e documentação de toda bibliografia já publicada sobre o assunto que está sendo pesquisado, em livros, revistas, jornais, boletins, monografias, teses, dissertações, material cartográfico, com o objetivo de colocar o pesquisador em contato direto com todo material já escrito sobre o mesmo.

Desta maneira, afirmam que a pesquisa bibliográfica é um interessante meio de formação e em conjunto com a técnica de resumo de assunto, estabelece normalmente o primeiro passo de toda pesquisa científica.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pelo trabalho apresentado, pode-se constatar que a Contabilidade aplicada ao Orçamento Público seja no âmbito Federal, Estadual, Municipal ou no Distrito Federal, tem como princípio a nomeada Lei 4.320, de 17 de março de 1964, que criou as normas gerais de direito financeiro para a construção e domínio dos orçamentos e balanço da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

A Contabilidade é um mecanismo que permite à Administração as informações e

controles necessários à melhor condução dos negócios públicos.

Ou seja a Contabilidade Pública deve prover de informações todo o processo de planejamento e orçamentação e, em especial, as etapas que compõem o Ciclo Orçamentário, como sejam: a elaboração, o estudo e aprovação, execução e avaliação dos resultados, assim como o controle e o processo de divulgação da gestão realizada.

Conforme o Manual de Contabilidade do Governo:

“a contabilidade é reconhecida cada vez mais no sentido absoluto da palavra, como um instrumento a serviço da Administração e, como tal, deverá ser desenvolvida para satisfazer não somente os requisitos da contabilização, mas proporcionar os vários tipos de dados financeiros, de grande importância para a planificação, análise e seleção de programas, elaboração de orçamentos, administração eficaz nos diversos níveis de governo e controle de custos e atividades em relação aos planos aprovados”

Analisando de outra perspectiva, a contabilidade é a essencial fonte informativa das ferramentas da chamada Transparência da Gestão Fiscal. Atenta-se que são instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Artigo 83, da Lei Federal nº 4.320/64: a contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.

Passados oito anos da sanção da LRF, a administração pública brasileira está mais transparente. Os instrumentos prováveis – PPA, LDO, LOA, e as prestações de contas - são de fato definidos em concordância com o decreto da legislação, bem como são divulgados ordinariamente.

A lei desperta inovações em termos de contabilidade pública e execução orçamentária, na medida em que introduz limites tanto para as despesas do exercício (contingenciamento, limitação de empenhos), como para o endividamento.

Assim, percebe-se que um método orçamentário-financeiro-contábil eficiente é de grande importância para que as entidades da Federação atendem, com eficiência e eficácia, todos os requisitos para nortear o administrador na direção correta dos negócios públicos, concedendo, também, esta comprovação junto aos órgãos fiscalizadores, contribuindo para diminuir os desvios de conduta e descasos praticados pelo mal dirigente.

5. REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos e ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade Pública: da teoria à prática**, 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

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

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e questões**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

BRASIL. Secretaria de Orçamento Federal. Ementário de Classificação das Receitas Orçamentárias (2010) – Brasília. **Secretaria de Orçamento Federal – SOF**. Disponível em: <http://www.orcamentofederal.gov.br/informacoes-orcamentarias/arquivos-receitas-publicas/Ementario_2010a.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2018.

CASTRO, Domingos Poubel de; GARCIA, Leice Maria. **Contabilidade Pública no Governo Federal**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e Contabilidade Pública. Teoria, Prática e mais de 800 exercícios**. 5ª Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **A pesquisa: noções gerais. Metodologia Científica: para uso dos estudantes universitários**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1976.

EBRADI. **Classificação das receitas públicas**. JusBrasil, 20 abr. 2017. Escola Brasileira de Direito. Disponível em: <<https://ebradi.jusbrasil.com.br/artigos/450148288/classificacao-das-receitas-publicas>>. Acesso em: 16 nov. 2018.

CONTI, José Mauricio. **Orçamentos Públicos, A Lei 4.320/1964 comentada**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

CORE, Fabiano Garcia. **Apresentação baseada no artigo de Reforma gerencial dos processos de planejamento e orçamento**. Brasília: ENAP, 2001.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Orçamento Público: Planejamento, Elaboração e Controle**.

1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 17ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.

GRECO, Alvisio; AREND, Lauro. **Contabilidade: teoria e práticas básicas**. São Paulo: Saraiva, 2013.

HOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública Teoria e Prática**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HERRMANN JR., Frederico. **Contabilidade superior**. São Paulo: Atlas, 1970.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Técnica de pesquisa**. 3ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1987.

PALUDO, Augustinho Vicente. **Orçamento Público, administração financeira e orçamentária e LRF**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método 2017.

RIBEIRO, Osni Moura; **Contabilidade Básica**. São Paulo: Saraiva, 2013.

ROSA, Márcio Fernando Elias. **Direito administrativo**. 9.ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, José Antônio Felgueiras da. **Contabilidade Pública**. São Paulo: Forense, 2015.

SILVA, Sebastião de Sant'Anna e. **Os princípios orçamentários**. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1962.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e tributário**. 15ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.