



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

VERÔNICA DIAS VIEIRA

**ORÇAMENTO-PROGRAMA COMO FERRAMENTA EFICIENTE DE
PLANEJAMENTO: UM ENFOQUE EM MUNICÍPIOS DO SERTÃO DA
PARAÍBA**

**SOUSA - PB
2010**

VERÔNICA DIAS VIEIRA

**ORÇAMENTO-PROGRAMA COMO FERRAMENTA EFICIENTE DE
PLANEJAMENTO: UM ENFOQUE EM MUNICÍPIOS DO SERTÃO DA
PARAÍBA**

**Monografia apresentada ao Curso de
Ciências Contábeis do CCJS da
Universidade Federal de Campina
Grande, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharela em
Ciências Contábeis.**

Orientador: Professor Me. Luiz Gustavo de Sena Brandão Pessoa.

**SOUSA - PB
2010**

VERONICA DIAS VIEIRA

**ORÇAMENTO-PROGRAMA COMO FERRAMENTA EFICIENTE DE
PLANEJAMENTO: UM ENFOQUE EM MUNICIPIOS DO SERTÃO DA PARAÍBA**

Esta Monografia foi julgada adequada para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do Curso de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande (PB).

Presidente: Luiz Gustavo de Sena Brandão Pessoa (Orientador)
Prof. Msc. – UFCG

Membro: Fabiano Ferreira Batista (Membro e Co-Orientador)
Prof. – UFCG

Membro: João Marcelo Alves Macêdo (Membro)
Prof. Msc. – UFCG

Sousa (PB), 07 de julho 2010.

“O Estado, em matéria de finanças, está em uma posição diferente de qualquer cidadão ou grupo de cidadãos; ele é capaz de controlar o dinheiro, em vez de ser controlado por ele.”

(Lord Beveridge)

DEDICATÓRIA

A querida amiga Maria José Pinheiro (Nenê), que me iniciou na educação e me fez acreditar que era capaz.

Obrigada por acreditar em mim.

Aos meus filhos queridos Vandressa e Pablo e ao meu esposo João Mendes, pelo apoio, compreensão e carinho demonstrados ao longo dessa empreitada.

AGRADECIMENTOS

A Deus, meu companheiro e luz de todos os momentos, que me deu coragem e certeza de jamais desistir.

Aos meus pais, pelo exemplo de dignidade, simplicidade e alegria de viver.

Ao meu esposo João Mendes, que, com seu bom humor, alegria, cumplicidade, paciência e compreensão, apoiou a mim e aos meus filhos neste momento tão importante da minha vida. Agradeço e peço a Deus poder retribuí-lo a cada dia.

Aos meus filhos Vandressa e Pablo, pela compreensão dos momentos ausentes, pelo incentivo e orgulho a toda hora demonstrados. Desejo que o exemplo dado lhes sirva para que encarem as escolhas feitas de frente e dêem o melhor de vocês.

Ao professor Msc. Luiz Gustavo de Sena Brandão, pela orientação e confiança depositada no meu trabalho monográfico.

Ao meu co-orientador professor Fabiano Ferreira Batista, pela ajuda maravilhosa nas questões estatísticas, entre outras, sempre atencioso, incentivador e gentil.

A professora Msc. Lúcia Silva Albuquerque, coordenadora do Curso de Ciências Contábeis, a quem considero amiga, que sempre me incentivou, apoiou e fez superar limites.

A todos os professores do Curso de Ciências Contábeis que me repassaram conhecimentos durante os cinco anos de graduação.

As funcionárias do departamento de Ciências Contábeis, Elisângela e Remédios, pela atenção e gentileza em nos atender sempre que solicitadas.

À colega Elizabete Nóbrega (Betinha), com quem convivi os cinco anos de graduação, revelando-se uma grande amiga e parceira.

Aos demais colegas de graduação, pela boa convivência diária durante os cinco anos. Enfim, agradeço a todos que de forma direta ou indireta participaram dessa conquista comigo!

RESUMO

Por imposições legais constantes da Constituição Federal, da Lei 4.320/64, da Lei de Responsabilidade Fiscal e pela atual conjuntura econômica, se faz necessário um melhor planejamento por parte da Administração Pública. Sendo o orçamento-programa o instrumento mais importante que se utiliza para esse fim, através do planejamento de metas e ações a serem executadas em determinado período. Nesse sentido, este trabalho tem o objetivo de verificar se o orçamento-programa de municípios do Sertão da Paraíba é uma ferramenta eficiente de planejamento. Para que esse trabalho fosse desenvolvido se fez uma revisão na literatura no que se refere ao Estado, a administração pública, orçamento e o processo orçamentário, passando pelo planejamento trazendo desde a análise histórica até o nível orçamento-programa, como também sobre previsão de receitas e fixação de despesas, para então coletar dados do período de 2005 a 2009 dos municípios estudados referentes às receitas e despesas correntes e de capital orçadas e as executadas, utilizando-se para isso pesquisa documental, através de documentos oficiais como Lei Orçamentária Anual, balancetes mensais e prestação de contas anual. Utilizou-se da pesquisa descritiva e quantitativa para verificar a relação entre as receitas e despesas e as distorções na execução orçamentária. Os resultados dos estudos apontam que apenas um município dos três estudados não apresenta o orçamento-programa como ferramenta eficiente de planejamento, o que evidencia a necessidade de aprimoramento do seu processo de planejamento e execução do orçamento para que venha a atender os preceitos legais, anseios e necessidades da sociedade.

Palavras Chave: Planejamento. Orçamento-Programa. Municípios do Sertão da Paraíba.

ABSTRACT

Legal requirements set out by the Federal Constitution, Law 4.320/64, the Fiscal Responsibility Law and the current economic climate, is needed for better planning by the government. Since the program budget the most important tool that is used for this purpose, through the planning of goals and actions to be performed in a given period. That's why, this study aims to determine whether the program budget of municipalities of Paraíba backwoods is an efficient tool for planning. To develop this work it was needed to become a literature review with regard to the state, public administration, budget and budget process, through the planning since bringing historical analysis to the program-level budget, but also on estimates of revenue and taxation of costs, and then collect data for the period 2005-2009 on the studied districts related to revenue and current expenditure and capital budgeted and implemented, using for this documentary research, through official documents such as the Annual Budget Law, monthly balance and installment annual account. We used quantitative and descriptive research to investigate the relationship between revenue and expenditure and distortions in budget execution. Study results indicate that only three studies of a municipality does not have the program budget as a tool for efficient planning, highlighting the need to improve their planning and execution of the budget that will meet the legal precepts, anxieties and societal needs.

Keywords: Planning. Program Budget. Municipalities of Paraíba backwoods.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Comparativo entre receitas correntes previstas e arrecadadas (Município A).....	50
Tabela 2 - Comparativo entre receitas correntes previstas e arrecadadas (Município B).....	51
Tabela 3 - Comparativo entre receitas correntes previstas e arrecadadas (Município C).....	51
Tabela 4 - Comparativo entre despesas correntes orçadas e executadas (Município A).....	52
Tabela 5 - Comparativo entre despesas correntes orçadas e executadas (Município B).....	52
Tabela 6 - Comparativo entre despesas correntes orçadas e executadas (Município C).....	53
Tabela 7 - Comparativo entre receitas de capital previstas e arrecadadas (Município A).....	54
Tabela 8 - Comparativo entre receitas de capital previstas e arrecadadas (Município B).....	54
Tabela 9 - Comparativo entre receitas de capital previstas e arrecadadas (Município C).....	55
Tabela 10 - Comparativo entre despesas de capital orçadas e executadas (Município A).....	55
Tabela 11 - Comparativo entre despesas de capital orçadas e executadas (Município B).....	56
Tabela 12 - Comparativo entre despesas de capital orçadas e executadas (Município C).....	56

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Dispersão das distorções das despesas correntes em função das distorções das receitas correntes do Município A.....	55
Gráfico 2 – Dispersão das distorções das despesas de capital em função das distorções das receitas de capital do Município A.....	56
Gráfico 3 – Dispersão das distorções das despesas correntes em função das distorções das receitas correntes do Município B.....	56
Gráfico 4 – Dispersão das distorções das despesas de capital em função das distorções das receitas de capital do Município B.....	57
Gráfico 5 – Dispersão das distorções das despesas correntes em função das distorções das receitas de capital do Município C.....	58
Gráfico 6 – Dispersão das distorções das despesas de capital em função das distorções das receitas de capital do Município C.....	58

LISTA DE ABREVIATURAS

CF – Constituição Federal

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

LOA – Lei Orçamentária Anual

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LRF – Lei de Responsabilidade Social

PCA – Prestação de Contas Anual

PPA – Plano Plurianual

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	13
1.1 Tema e Problema	13
1.2 Justificativa do Estudo	14
1.3 Objetivos	15
1.3.1 Objetivo Geral.....	15
1.3.2 Objetivos Específicos.....	15
1.4 Procedimentos Metodológicos	16
1.4.1 Universo da Pesquisa.....	16
1.4.2 Procedimento da coleta de dados.....	17
1.4.3 Apresentação e Interpretação de Dados.....	17
2. REFERENCIAL TEÓRICO	19
2.1 Breves Considerações sobre o Estado e a Administração Pública	19
2.1.1 O Estado.....	19
2.1.2 A Administração Pública.....	20
2.2 Orçamento Público	21
2.2.1 – Considerações iniciais.....	21
2.2.2 - Orçamento – Breve análise histórica.....	22
2.2.3 Evolução conceitual do orçamento.....	23
2.2.4 Princípios Orçamentários.....	24
2.2.5 Orçamento-Programa.....	31
2.3. Processo de Planejamento e Orçamentação	32
2.3.1 Plano plurianual.....	34
2.3.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias.....	34
2.3.3 Lei Orçamentária Anual.....	35
2.4 Ciclo Orçamentário	36

2.5 A Receita Pública	37
2.5.1 Estágios da Receita.....	39
2.6 A Despesa Pública	40
2.6.1 Estágios da Despesa.....	43
3. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS	47
3.1 Comparativos entre Receitas Correntes Previstas e Arrecadadas.....	47
3.2 Comparativos entre Despesas Correntes Orçadas e Executadas.....	49
3.3 Comparativos entre Receitas de Capital Previstas e Arrecadadas.....	51
3.4 Comparativos entre Despesas de Capital Orçadas e Executadas.....	53
3.5 Relacionamento entre as distorções encontradas.....	54
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS	60
REFERÊNCIAS	63

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade Pública é um ramo da ciência contábil que tem o objetivo de fornecer informações úteis aos gestores públicos para que possam tomar decisões e assim gerir da melhor forma os recursos públicos, ou seja, para que possam executar o que foi planejado e controlar os gastos da administração pública.

Para que se possam planejar esses gastos, o orçamento-programa é um instrumento de planejamento utilizado pela administração pública que traz consigo a obrigação de observar algumas exigências legais para a sua elaboração e execução. Exigências essas constantes na Lei 4.320/64, na Constituição Federal (CF), na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), bem como em todos os dispositivos legais exigidos.

Para alcançar os objetivos deste trabalho se buscará referências sobre o Estado e a Administração Pública, conhecer o que venha a ser Orçamento Público, o Processo de Planejamento e Orçamentação, o Ciclo Orçamentário e Receita Pública e Despesa Pública, para partir-se aos comparativos de receitas e despesas orçadas e executadas dos municípios enfocados, bem como à análise das distorções ocorridas ao longo dos exercícios estudados.

1.1 Tema e Problema

O orçamento-programa trata-se de uma autorização mediante lei, através da qual o Estado (o Governo) poderá cumprir com seu programa de atividades, sempre priorizando utilizar os recursos monetários que se seguem ao mesmo para o bem comum da população, ou seja, para as necessidades coletivas do povo.

Silva (2004, p.43), diz que o orçamento-programa deve, pois, ser entendido como uma etapa do planejamento e compreende os seguintes aspectos:

- instrumento de ação administrativa para execução dos planos de longo, médio e curto prazos;
- previsão das receitas e fixação das despesas com o objetivo de atender as necessidades coletivas definidas no programa de Ação do Governo;

- instrumento de aferição e controle da autoridade e responsabilidade dos órgãos e agentes da administração orçamentária e financeira, permitindo, outrossim, avaliar a execução dos programas de trabalho do Governo.

Para tentar comprovar os conceitos elencados, o presente estudo pretende responder a seguinte questão: **O orçamento-programa de municípios do Sertão da Paraíba é uma ferramenta eficiente de planejamento?**

1.2 Justificativa do Estudo

O orçamento-programa é um instrumento de trabalho largamente utilizado pelos gestores no âmbito público, que procura controlar a atividade financeira do governo além de planejar as ações e metas para um determinado período. No entanto, nota-se que as metas estipuladas, na maioria das vezes, não condizem com a realidade, isto é, o montante de recursos arrecadados, bem como as despesas executadas, não condiz com o constante da proposta orçamentária.

Conforme Piscitelli et al (2010, p.29), entende-se por:

Orçamento-programa aquele que discrimina as despesas segundo sua natureza, dando ênfase aos fins (e não aos meios), de modo a demonstrar **em que e para que** o governo gastará, e também **quem** será responsável pela execução de seus programas.

Diante do exposto, percebe-se que o orçamento-programa é uma ferramenta de trabalho do governo que evidencia a política econômica, ferramenta essa atual e de grande importância para que se apliquem de forma correta os recursos públicos para que sejam revertidos em prol da sociedade.

A grande maioria dos autores, entre eles, Giacomoni (2009), Silva (2004), Slomski (2008), tem mostrado a importância do planejamento para o Estado, pois o mesmo possibilita delimitar e alcançar os objetivos e metas de atuação a serem desenvolvidas.

Ao observar o orçamento público, tem-se a evidente percepção da sua importância para a Administração Pública, por refletir os atos a serem praticados pelos gestores no que se refere aos recursos arrecadados que têm a finalidade de suprir as necessidades da sociedade, ou seja, ele determina a aplicação dos recursos públicos.

Por esse motivo, existe a necessidade em verificar os problemas inerentes aos desvios que ocorrem durante a execução orçamentária e identificar se os mesmos acontecem principalmente por não arrecadação da receita prevista.

Enfim, diante de tais constatações, crê-se que este estudo será de grande relevância não só para as entidades estudadas, como também para outras entidades públicas, haja vista que este problema de falha de planejamento não é apenas de alguns municípios, mas infelizmente da grande maioria dos órgãos da administração pública. Portanto a melhor elaboração e execução do orçamento proporcionarão maior eficácia e eficiência à administração e viabilizarão a realização das necessidades da sociedade.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral:

- Verificar a eficiência do orçamento-programa dos municípios do Sertão da Paraíba como ferramenta eficiente de planejamento.

1.3.2 Objetivos Específicos:

- Comparar a execução do orçamento-programa dos municípios enfocados, durante os exercícios de 2005 a 2009 com o que foi previsto na Lei Orçamentária Anual (LOA).
- Identificar se ocorreram distorções tanto na arrecadação da receita quanto na execução orçamentária dos municípios estudados nos cinco exercícios, sob o enfoque da não arrecadação das receitas influenciarem diretamente na execução das despesas.
- Verificar se as possíveis distorções ocorridas na execução da despesa orçamentária foram causadas principalmente pela não arrecadação das receitas correntes e de capital previstas e não arrecadadas.

1.4 Procedimentos Metodológicos

Essa pesquisa quanto aos objetivos, enquadra-se como pesquisa descritiva, pois pretende verificar a relação existente entre a variável dependente (despesas correntes e de capital) e a independente (receitas correntes e de capital) dos municípios de São José da Lagoa Tapada (A), São Domingos (B) e Vieirópolis (C), no período de 2005 a 2009. Segundo Gil (2002 apud Souza, 2007), a pesquisa descritiva descreve as características de determinada população, fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis, utilizando-se de técnicas padronizadas de coleta de dados; questionário e observação sistemática.

Quanto aos procedimentos, pesquisa documental, já que utilizará documentos oficiais para coleta de dados, o que é corroborado por Gil (1999 apud Beuren, 2009) quando menciona que “a pesquisa documental baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa”.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa classifica-se como quantitativa, que segundo RICHARDSON (1999, p. 70 apud Beuren, 2009) “caracteriza-se pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão, etc”.

1.4.1 Universo e Amostra da Pesquisa

A Paraíba conforme o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE (2010) possui 223 municípios, divididos em 04 mesorregiões: Agreste Paraibano, Borborema, Mata Paraibana e Sertão Paraibano onde está localizada a cidade de Sousa, microrregião composta por 17 municípios, dentre os quais foram escolhidos os municípios de São Domingos, São José da Lagoa Tapada e Vieirópolis como amostra, municípios que apresentaram maior acessibilidade para obtenção dos dados necessários a pesquisa, representando 17,65% do universo microrregião de Sousa.

1.4.2 Procedimento da coleta de dados

Os dados para a realização dessa investigação foram coletados no Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), Lei Orçamentária Anual (LOA), Prestação de Contas Anual (PCA) e balancetes municipais, referentes aos exercícios de 2005 a 2009 das cidades que compunham a amostra da pesquisa, dos quais foram extraídas as informações referentes às receitas correntes e de capital previstas e arrecadadas e as despesas correntes e de capital fixadas e executadas.

Os dados foram transcritos, tratados, tabulados, analisados e interpretados com o auxílio de ferramentas estatísticas, utilizando-se do programa *Microsoft Office Excel 2007*, através do qual foram geradas tabelas e gráficos para facilitar a interpretação e análise do resultado da pesquisa.

1.4.3 Apresentação e Interpretação de Dados

Para comparar a execução do orçamento-programa realizado pelos municípios do Sertão da Paraíba, durante os exercícios de 2005 a 2009 com o que foi previsto na LOA para esse mesmo período, foram coletadas as seguintes informações:

- Receitas Correntes e de Capital Previstas e Arrecadadas;
- Despesas Correntes e de Capital Orçadas e Executadas.

Com o intuito de identificar possíveis distorções na execução orçamentária dos municípios, realizou-se um confronto entre os valores das receitas previstas e arrecadadas e das despesas orçadas e executadas dos cinco exercícios financeiros.

Depois de identificadas as distorções entre as receitas previstas e realizadas, bem como das despesas orçadas e executadas, utilizou-se da Análise de regressão e de correlação para verificar se havia um relacionamento entre as distorções das receitas e as distorções das despesas, considerando para tanto as categorias econômicas – Receitas e despesas correntes e receitas e despesas de capital.

Conforme Corrar e Theóphilo (2004), ambas as técnicas (correlação e regressão) são úteis na análise de dados para obtenção de informações se duas ou mais variáveis são relacionadas e qual a natureza desse relacionamento, sendo utilizada principalmente com o propósito de previsão.

A análise de regressão, segundo Bruni (2008), explica a relação entre variáveis, independentes e dependentes através de uma função matemática, já a correlação determina o grau da relação encontrada.

Uma maneira de visualizarmos se duas variáveis apresenta-se correlacionadas é através do diagrama de dispersão, no qual os valores das variáveis são representados por pontos, num sistema cartesiano. Esta representação é feita sob forma de pares ordenados (x, y) , onde x é um valor de uma variável e y é o correspondente valor de outra variável. (BARBETTA, 2007).

Na interpretação do gráfico, Stevenson (1981) afirma que duas variáveis, X e Y , são positivamente correlacionadas quando elas caminham num mesmo sentido e são negativamente correlacionados quando elas caminham em sentidos opostos.

Além do gráfico de dispersão tratado por Barbetta (2007), Corrar e Theóphilo (2004), comentam que o Coeficiente de Determinação, ou simplesmente o R^2 , mede o grau de ajustamento da reta de regressão aos dados observados, indicando a proporção da variação total da variável dependente que é explicada pela variação da variável independente, apresentando para tanto um número compreendido no intervalo de 0 a 1 (ou de 1 a 100%) e que quanto maior for o R^2 maior o percentual da variação explicada em relação à variação total.

Para a realização das análises de regressão e correlação, utilizou-se do *software Microsoft Office Excel 2007*, considerando para tanto as distorções das receitas como a variável independente (X) visto que elas são estabelecidas antes das despesas que por sua vez são orçadas com base na sua previsão e que, portanto foram consideradas como variável dependente (Y).

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Breves Noções sobre o Estado e a Administração Pública

2.1.1 O Estado

A definição de estado tem evoluído desde a sua origem em razão de ponto de vista em que é focado, pelos doutrinadores, dentro de cada contexto histórico. Para Silva (2004, p. 21), “o Estado passa a ter existência a partir do momento em que o povo, consciente de sua nacionalidade, organiza-se politicamente”.

FRANCISCO BRUNO NETO (apud Braz 2007, p. 35), conceitua o Estado como

Uma sociedade necessária em que se observa o exercício de um governo dotado de soberania a exercer seu poder sobre uma população, num determinado território, onde cria, executa e aplica seu ordenamento jurídico, visando o bem comum.

Diante do exposto, compreende-se que o Estado é uma nação política, social e juridicamente organizada, dirigida por um governo soberano, com reconhecimento de sua independência pelos os demais Estados, com objetivo de promover o desenvolvimento e paz social de sua unidade.

O Brasil é um Estado federativo caracterizado pela repartição de competências. A organização político-administrativa compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos entre si, conforme preceitua a CF.

Ainda, segundo a CF, Art. 3º, constituem os objetivos fundamentais do Estado brasileiro: a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos, sem preconceitos ou discriminação. Esses objetivos estatais são manifestados através dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

Cabe ao Poder Executivo a função administrativa do Estado, que em observância aos princípios constitucionais inseridos no Art. 37, da CF, atender as demandas sociais como saúde, educação, habitação, saneamento, transportes, segurança, urbanismo, justiça e outras.

Para o desenvolvimento dessas atividades, o Poder Executivo possui os instrumentos de planejamento e orçamento público-programa, previstos no Art. 165, da Constituição Federal.

2.1.2 A Administração pública

Administração *lato sensu* é toda atividade destinada a organizar o desenvolvimento das atividades humanas. Entendendo-se por Administração Pública um conjunto de órgãos e pessoas jurídicas que dispõe o Estado para realizarem serviços, tais como educação, saúde, segurança, etc, buscando satisfazer o bem-estar coletivo da sociedade. O vocábulo administração (do latim, *administratio*) induz o entendimento de ato de gerir ou governar.

Para MEIRELLES (1984 apud Kohama 2009, p.9), “Administração Pública é todo o aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”

Enquanto NETO (apud Braz 2007, p. 115) esclarece que a:

Administração Pública é a atividade mediante a qual as autoridades públicas (conjunto de órgãos e pessoas) civis ou militares tomam providências para a satisfação das necessidades de interesse público, utilizando, quando necessário às prerrogativas do poder Público, para alcançar os fins que não sejam os próprios à legislação ou à distribuição da justiça.

Em síntese, para os autores, Administração Pública consiste em um conjunto de órgãos, pessoas jurídicas, agências e de servidores profissionais, incumbidos de implementar normas para o bem-estar social, planos de governos e ações necessárias à gestão da coisa pública, com o objetivo de satisfazer as necessidades e interesse coletivo do cidadão.

Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, a administração pública passou por profundas mudanças na gestão fiscal, especialmente, em relação aos gastos públicos, devido à necessidade de implantar sistema de planejamento e gerenciamento dos recursos públicos, que priorize aplicação destes recursos em atividades essenciais para a comunidade, evitando que o Estado gaste mais do que arrecada, fortalecendo assim, o princípio da responsabilidade da gestão fiscal no serviço público. Para atender este princípio, os instrumentos de planejamentos da administração pública: PPA, LDO e LOA, passaram a ter maior relevância no processo de planejamento do Estado e gerenciamento dos recursos públicos.

2.2 Orçamento Público

2.2.1 – Considerações iniciais

O Estado brasileiro, através dos seus órgãos administrativos, é o ente responsável pela gestão da máquina pública. Segundo a Constituição Federal, no seu art. 6º, o Estado é responsável pelo bem-estar social da sociedade, especialmente no que diz respeito à execução de políticas públicas nas áreas da educação, saúde, alimentação, trabalho, moradia, lazer, segurança, previdência social, proteção a maternidade, e à infância, assistência aos desamparados.

Para atender essas ofertas de bens públicos, manutenção da máquina pública e toda infraestrutura para o desenvolvimento socioeconômico do país, exige-se cada vez mais da administração pública maior eficiência do sistema de arrecadação dos impostos e da aplicação destes recursos públicos.

Desta forma, faz-se necessário de que os governos com a participação efetiva da sociedade civil elejam as ações governamentais prioritárias que deverão ser executadas e a devida alocação dos recursos no orçamento público.

De sorte que para melhor entender o orçamento como importante instrumento de planejamento na formulação das ações de políticas públicas, bem como ferramenta de gerenciamento das ações do Estado, devem-se no primeiro momento, estudar sua origem e evolução conceitual, os princípios, execução e a avaliação do orçamento, formas de controle, enfim, buscar evidenciar a importância do orçamento no contexto de gerenciamento e planejamento do setor público, que com advento da Lei de Responsabilidade Fiscal introduziu novos conceitos e indicadores que permitem avaliar a eficácia e a efetividade da prestação dos serviços públicos.

2.2.2 Orçamento – Breve análise histórica

Toda sociedade organizada deve possuir um sistema jurídico estruturado, para que seus cidadãos, destinatários das ações do estado, não sejam surpreendidos por medidas arbitrárias impostas pelos governantes.

Por esta razão, surgiu o orçamento público, cuja origem se confunde com o surgimento do próprio Estado de Direito. Na verdade, o orçamento público tem sua origem histórica na Inglaterra, no século XIII, em 1215, quando o Rei João Sem Terra, pressionado pela nobreza, outorgou a Carta Magna, que tinha como objetivo, por fim ao poder discricionário que detinha o rei, de instituir e cobrar arbitrariamente impostos, concedendo este poder ao Conselho dos Comuns o direito de votar os impostos e destinar a sua aplicação, ao prever na Carta Magna um artigo no qual rezava: "nenhum tributo ou subsídio será instituído no Reino, a menos que seja aprovado pelo Conselho do Reino"¹.

Segundo, Silva (2004, p. 27), com tal redação a nobreza não estava preocupada com as despesas do rei, mas com os tributos que lhes impusera, sendo a partir daí que se iniciou a luta pelo controle parlamentar das finanças públicas. Todavia, este controle nem sempre foi tranqüilo, pois os reis ingleses tendiam a reagir estimulados pelo absolutismo que dominava a coroa britânica, na tentativa extinguir o direito de orçamento.

Em 1689, o parlamento da Inglaterra, após a Revolução Gloriosa de 1688, editou o "*Bill of Rights*"², que além de modificar a Magna Carta, para tornar mais claro aspecto de matéria tributária, estabeleceu normas a respeito da separação entre as finanças do Estado das finanças da Coroa, passando, naquela oportunidade, as despesas da coroa a serem autorizadas pelo parlamento.

Na França, os reis tiravam dos cofres públicos, os recursos para atender as despesas da Nação e também para atender as suas particulares. Em 1798, iniciou-se o orçamento, votado pela Assembléia, através da Declaração de Direitos. A limitação constitucionalmente imposta evoluiu inicialmente na França e mais adiante, em todos os países do mundo, a partir da instituição dos "Princípios Orçamentários" durante a Revolução Francesa. (GIACOMONI, 2009; SILVA, 2004)

¹ O Conselho do Reino, formado pelos barões e pelo clero, era uma espécie de parlamento nacional. Citado por: SILVA, Lino Martins da. *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo*. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2004. p.27.

² "A partir desta data nenhum homem será compelido a fazer qualquer doação, empréstimo ou caridade, ou a pagar imposto, sem o consentimento comum, através de Lei do Parlamento". Citado por: SILVA, Lino Martins da. *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo*. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 27.

No Brasil, o primeiro orçamento foi previsto na constituição de 1824, esta atribuiu as competências dos poderes imperiais em matéria tributária e orçamentária: A Câmara dos Deputados a iniciativa das leis para instituir impostos (art. 36, nº 1) e estabeleceu a exigência da apresentação de uma proposta de orçamento. No seu art. 172 estabelecia; "O ministro da Fazenda, [...] apresentará à Câmara dos Deputados anualmente, [...] o orçamento geral de todas as despesas públicas do ano futuro e da importância de todas as contribuições e rendas públicas". Dessa maneira, a competência de elaboração da proposta ficou a cargo do Executivo, porém a sua aprovação constituiu-se em competência da Assembléia Geral (Câmaras dos Deputados e Senado). No entanto, o primeiro orçamento só foi regularmente votado para o exercício de 1831-1832, instituído por Decreto Legislativo de 15 de dezembro de 1830.

Portanto, segundo Silva (2004, p. 31), no que se refere à evolução histórica do orçamento, os estudos mostram que ele percorreu três etapas que são identificadas claramente na luta entre o Poder Legislativo e o Poder Executivo:

- 1) Conquista da faculdade de votar impostos;
- 2) Conquista da faculdade de discutir e autorizar despesas
- 3) Periodicidade do orçamento e especialização dos gastos.

2.2.3 Evolução conceitual do orçamento

O orçamento se constitui num instrumento de grande valia no apoio à gestão pública, principalmente, por possuir uma multiplicidade de funções: política, planejamento, jurídico, contábil, econômico, financeiro, administrativo, controle, etc. Seu conceito sofreu modificações ao longo do tempo, decorrentes da evolução dessas funções. O orçamento público tradicional, que antes tinha como finalidade principal o controle político das ações governamentais, deu lugar ao orçamento moderno, que a princípio foi utilizado como instrumento de administração, entretanto, o mesmo evoluiu para unir-se ao sistema de planejamento, fazendo surgir o chamado orçamento-programa.

Para ESTUPIÑAN (1970 apud Kohama 2009, p. 40), pela extensão temos que:

O Orçamento é o processo pelo qual se elabora, expressa, executa e avalia o nível de cumprimento da quase totalidade do programa de governo, para cada período orçamentário. É um instrumento de governo, de administração

e de efetivação e execução dos planos gerais de desenvolvimento sócio-econômico.

Silva (2004, p. 26 e 32) considera o orçamento: "como um ato preventivo e autorizativo das despesas que o Estado deve efetuar em um exercício". Também considera que o orçamento "contribui para o planejamento governamental, pois é capaz de expressar com maior veracidade a responsabilidade do Governo para com a sociedade".

Fica claro nas citações acima que o orçamento Público é uma ferramenta de planejamento disponível aos administradores públicos, para elaborar, durante determinado período, planos e programas de trabalho a ser desenvolvidos na administração pública, por meio de planificação das receitas a serem arrecadadas e pela fixação de despesas a serem efetuadas, no intuito de garantir a continuidade, melhoria e a expansão dos serviços prestados à comunidade. Em suma, é uma técnica especializada em administrar o dinheiro público, em que se busca a melhor forma de se aplicar os recursos financeiros por meio de um processo de elaboração, execução e avaliação de programas.

No Brasil a natureza do orçamento é de natureza jurídica, possui fundamentação constitucional nos arts. 165 a 169, que institui de forma moderna os instrumentos de planejamento, para elaboração do orçamento público e os respectivos programas de governo, a seguir: PPA, LDO e Lei Orçamentária Anual.

O orçamento público está expressamente conceituado no artigo 2.º da Lei Federal 4.320, de 17 de março de 1964, que estabelece que "a lei do orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo, obedecidos os princípios da unidade, universalidade e anualidade". Com se vê, pelo conceito legal de orçamento público, trata-se de uma peça única que é elaborada com base em regras e princípios estabelecidos que contenha a previsão de receitas e fixação de despesas do governo para o período de um ano.

2.2.4 Princípios Orçamentários

Princípios orçamentários são regras, premissas ou linhas norteadoras de ação a serem observadas na elaboração da proposta orçamentária. Neste sentido, a própria Lei 4.320, de 17/3/1964, que estatui normas gerais de Direito Financeiro aplicáveis a todas as esferas da

Administração, determina obediência aos princípios da unidade, universalidade e anualidade.

Kohama (2009, p. 41), diz que:

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

Esses princípios básicos objetivam assegurar o cumprimento dos fins propostos pelo orçamento, de maneira que as informações nele contida possam ser utilizadas como instrumento de controle para o legislativo e de planejamento e tomada de decisão para o Executivo.

Para BURKHEAD (1971, p. 140 apud Giacomoni, 2009 pg. 63), Os princípios orçamentários não têm recebido uma aprovação unânime, sendo que estes princípios não têm caráter universal. Existem governos que não seguem estes princípios.

Estes princípios podem ser úteis como meio de se estudar alguns aspectos do processo orçamentário. Se considerados, todavia, como mandamentos, são completamente irrealistas. Os governos, com excelentes sistemas orçamentários violam essas regras com bastante frequência.

Para o autor, ao longo do tempo muitos princípios evoluíram ou perderam sua significância, a maioria desses princípios apresenta utilidade apenas conceitual, que por apresentarem regras rígidas, simples e pouco complexas, não atendem as nuances do universo econômico-financeiro do Estado Moderno.

Os princípios orçamentários mais adotados pelo serviço público brasileiro, na visão de Silva, Piscitelli, Giacomoni, etc, são:

a) Princípio da Unidade

O princípio da unidade determina que o orçamento deva ser uno, isto é, cada unidade governamental deve possuir apenas um orçamento, no qual conterà todas as receitas e despesas do Estado. A finalidade é evitar orçamentos paralelos.

Segundo Silva (2004, p. 46), O princípio da unidade estabelece que todas as receitas e despesas devem estar contidas numa só lei orçamentária. Os orçamentos devem, por conseguinte, estar integrados num só ato político do Poder Legislativo, sempre com o objetivo maior de satisfazer as necessidades coletivas.

O princípio da unidade é respaldado legalmente por meio do Art. 2º da Lei 4.320/64 e pelo § 5º do art. 165 da CF 88, que definiu a Lei Orçamentária Anual deve ser uma peça única, que compreenderá o orçamento fiscal, referente aos poderes públicos, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive, fundações e ainda o orçamento de investimentos das empresas e orçamento da seguridade social. Fundamentar-se-á em uma política orçamentária única e ajustada também a um único método. Por isso existe o orçamento próprio da União, o de cada Estado e Município.

b) Princípio da anualidade

Pelo princípio da anualidade, o orçamento público deve ser elaborado e autorizado para período de um ano. Por este princípio também é chamado de periodicidade, as previsões da receita e despesas devem referir-se, sempre, a um período limitado de tempo, que denominamos exercício financeiro, sendo que no Brasil este coincide com o ano civil (1º de janeiro a 31 de dezembro). A exceção se dá nos créditos especiais e extraordinários autorizados nos últimos quatro meses do exercício, reabertos nos limites de seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício subsequente. (PISCITELLI et al, 2010)

c) Princípio da universalidade

De acordo com o princípio da universalidade, o orçamento (uno) deve compreender todas as receitas e despesas do governo. Pelos tratadistas clássicos, é indispensável para o controle parlamentar sobre as finanças públicas.

Para SILVA, S. Sant'Ana (apud Giacomoni 2009, p. 67): o princípio da universalidade possibilita ao Legislativo:

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

Na Lei 4.320/64, esse princípio está consolidado nos seguintes dispositivos:

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

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

A Emenda Constitucional n.º 1/69 consagra essa regra de forma peculiar: "O orçamento anual compreenderá obrigatoriamente as despesas e receitas relativas a todos os Poderes, órgãos, fundos, tanto da administração direta quanto da indireta, excluídas apenas as entidades que não recebam subvenções ou transferências à conta do orçamento".

d) O princípio da exclusividade

A lei orçamentária deverá conter apenas matéria orçamentária ou financeira. Ou seja, não deve conter dispositivo estranho à estimativa de receita e à fixação de despesa.

Conforme Silva (2004, p. 52),

O princípio da exclusividade é o que decorre do aspecto jurídico do orçamento, ou seja, como ato-condição, significando que a lei de meios não poderá conter dispositivo estranho à fixação das despesas e previsão das receitas, ressalvada a autorização para a abertura de créditos suplementares e contratação de operação de créditos por antecipação da receita, bem como destinação do superávit ou cobertura do déficit.

Este princípio encontra-se expresso no art. 165, § 8º da CF de 88: "A lei orçamentária anual não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa".

e) Especificação, Especialização ou Discriminação

Seu objetivo principal é o de vedar as autorizações globais, as receitas e as despesas devem aparecer de forma discriminada, de tal forma que se possam saber, pormenorizadamente, as origens dos recursos e sua aplicação.

Para Silva (2004, p. 53) o princípio da especificação refere-se à classificação e designação dos itens que devem constar do orçamento. É um aspecto formal do orçamento, mas de vital importância para que este instrumento da gestão dos negócios públicos cumpra sua finalidade.

Este princípio está incorporado na Lei nº 4.320/64, no seu art. 5º: "A Lei de Orçamento não consignará dotações globais para atender indiferentemente as despesas".

Bem como no art. 15 da referida Lei, que exige detalhamento da despesa: "... a discriminação da despesa far-se-á, no mínimo, por elementos".

Pela Lei de Responsabilidade Fiscal, § 2º do art. 50 e art. 67, passou a ser a Secretaria do Tesouro Nacional, enquanto não implementado o Conselho de Gestão Fiscal, a edição de normas gerais para consolidação das contas públicas.

f) Não-afetação das Receitas

Este princípio está claramente expresso no inciso IV do Art. 167 da Constituição Federal, defende que a receita de imposto não pode ter vinculação a órgão, fundo ou despesa, ou seja, nenhuma receita de impostos poderá ser reservada, comprometida ou vinculada para atender determinado gasto. Todavia, na prática, muitas são as receitas afetadas, engessando o planejamento da peça orçamentária, a exemplo de destinação de receitas de impostos:

- a) Taxas, contribuições: servem para custear certos serviços prestados; a exemplo, CID.
- b) Empréstimos: comprometidos para determinadas finalidades;
- c) Fundos: receitas vinculadas, a exemplo, FUNDEB. ((GIACOMONI, 2009)

g) Orçamento Bruto

O princípio do orçamento bruto deriva do princípio da universalidade, tem o mesmo objetivo, pois, prevê a consolidação dos diversos orçamentos, em que todas as parcelas da receita e da despesa devem aparecer no orçamento em seus valores brutos, sem qualquer tipo de dedução.

O art. 6º da Lei 4.320/64 consagra este princípio: "Todas as receitas e despesas constarão da Lei do Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções. Reforçando este princípio, o § 1º do mesmo artigo estabelece o mecanismo de transferência entre unidades governamentais".

Pela dicção deste artigo, as cotas de receita que uma entidade pública deva transferir a outra se incluirão como despesa, no orçamento da entidade obrigada à transferência e, como receita, no orçamento da que as deva receber. (PIRES, 2006)

h) Equilíbrio

Princípio do equilíbrio defende que o orçamento deverá manter o equilíbrio entre os valores da receita e despesa para o mesmo exercício financeiro, ou seja, previsão de receita igual à fixação de despesa, mesmo que essa igualdade considere as operações de crédito. (KOHAMA, 2009)

Não bastasse o equilíbrio financeiro do orçamento, a lei de responsabilidade fiscal, Art. 12, § 2º, estabelece limites para os endividamentos dos entes da federação, para buscar o equilíbrio fiscal.

i) Legalidade

As receitas e as despesas precisam estar previstas na Lei Orçamentária Anual, vale dizer, que o orçamento é um ato jurídico que deve observar processo legislativo, previsto no Art. 166 da CF (1988) que dispõe: "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."

j) Publicidade

Este princípio está consagrado no o Art. art. 37 da CF de 88, que determina que todos os atos administrativos deverão ser divulgados pelos veículos oficiais de imprensa e outros meios de comunicação para conhecimento público e eficácia da validade destes atos.

A lei de responsabilidade fiscal determina que deva ser dada ampla divulgação dos orçamentos, inclusive em meios eletrônicos e por meio de audiência pública. (PIRES, 2006)

l) Clareza

O orçamento público - a pesar de ser uma peça técnica - deve ser apresentado em linguagem clara, simples e compreensível para facilitar o manuseio das pessoas, inclusive, aquelas que não são especializadas no assunto. Contudo, este princípio é de difícil observação, uma vez que o orçamento se reveste de linguagem técnica, acessível apenas aos burocratas e especialistas que atuam na área de orçamento e contabilidade pública. (GIACOMONI, 2009)

m) Exatidão

De acordo com esse princípio o orçamento deve ser elaborado se aproximando da realidade, de forma a garantir à peça orçamentária um mínimo de consistência para que

possa ser empregada como instrumento de planejamento, programação e gerência administrativa. (PIRES, 2006)

n) Princípio da programação

Com a evolução das funções do orçamento, surge o princípio da programação.

Que de acordo com Giacomoni (2009, p.83):

Com a evolução das funções do orçamento público, ao longo dos anos, os governos passaram a utilizar o orçamento, até então instrumento de autorização e controle parlamentar, como instrumento de planejamento veiculado a programação de trabalho de governo, através de metas e objetivos, o que se denomina orçamento-programa.

Como se observa esse é princípio mais novo que vem justamente reforçar a idéia de orçamento como peça efetiva de planejamento e não apenas instrumento autorizativo e de controle parlamentar.

2.2.5 Orçamento-Programa

A técnica do orçamento-programa é conhecida desde muito tempo, contudo, somente foi recepcionada na esfera federal pelo Decreto-Lei nº 200, de 23/2/67, quando, em seu art. 16, determina: "em cada ano será elaborado um orçamento-programa que pormenorizará a etapa do programa plurianual a ser realizado no exercício seguinte e que servirá de roteiro à execução coordenada do programa anual".

A doutrina define o orçamento-programa como instrumento de planejamento que possibilita consolidar os programas, os projetos e as atividades que o Governo propõe realizar em determinado período, além de calcular e consignar os recursos humanos, materiais e financeiros para efetivação das ações de governo. Orçamento-programa também serve como instrumento de execução e avaliação dos custos e os resultados dos programas, bem como proporciona acesso às informações e maior transparência dos gastos públicos para sociedade.

Segundo Silva (2004, p. 43), o orçamento-programa deve, pois, ser entendido como uma etapa do planejamento e compreende os seguintes aspectos:

Instrumento de ação administrativa para a execução dos planos de longo, médio e curto prazos;
Previsão de receita e fixação de despesas com o objetivo de atender as necessidades coletivas definidas no Programa de Ação do Governo;
Instrumento de aferição e controle de autoridade e da responsabilidade dos órgãos e agentes da administração orçamentária e financeira, permitindo, outrossim, avaliar a execução dos programas de trabalho do Governo.

Para o autor, o orçamento-programa é mais do que um simples documento financeiro, é um instrumento eficaz de planejamento e operacionalização das ações governamentais, além de ser instrumento de avaliação e controle das ações de governo pelos seus próprios agentes políticos, controle externo e pela sociedade.

2.3 Processo de Planejamento e Orçamentação

Pela Constitucional da República, o planejamento é inerente à atividade administrativa e função determinante do Estado, que deve integrar recursos públicos, orçamento e gestão, de forma a compatibilizar entre si, programas estruturantes para o desenvolvimento sócio-econômico do País.

Segundo a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, LRF, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, determina:

§ 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 de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

De acordo Kohama (2009, p. 35), os governos devem utilizar a ação planejada e transparente na gestão fiscal, o que poderá ser obtido mediante a adoção do Sistema de Planejamento Integrado, com objetivo de determinar as ações a serem realizadas pelo Poder Público, elegendo alternativas prioritárias e o melhor emprego dos meios disponíveis para minimizar os problemas econômicos e sociais existentes da população.

Esse sistema é também conhecido no Brasil, por Processo de Planejamento-Orçamento, que obedece à formalidade definida do Art. 165, CF, que define a integração entre plano plurianual, lei de diretrizes orçamentária e orçamento anual, que apesar possuírem funções distintas, se interligam entre si, sendo sua elaboração de iniciativa do poder executivo e sua aprovação pelo legislativo. Para melhor compreensão, desta integração, apresentamos o diagrama elaborado por Giacomoni (2009), o qual faz uma amostragem como se desenrola o processo integrado de planejamento e orçamento.

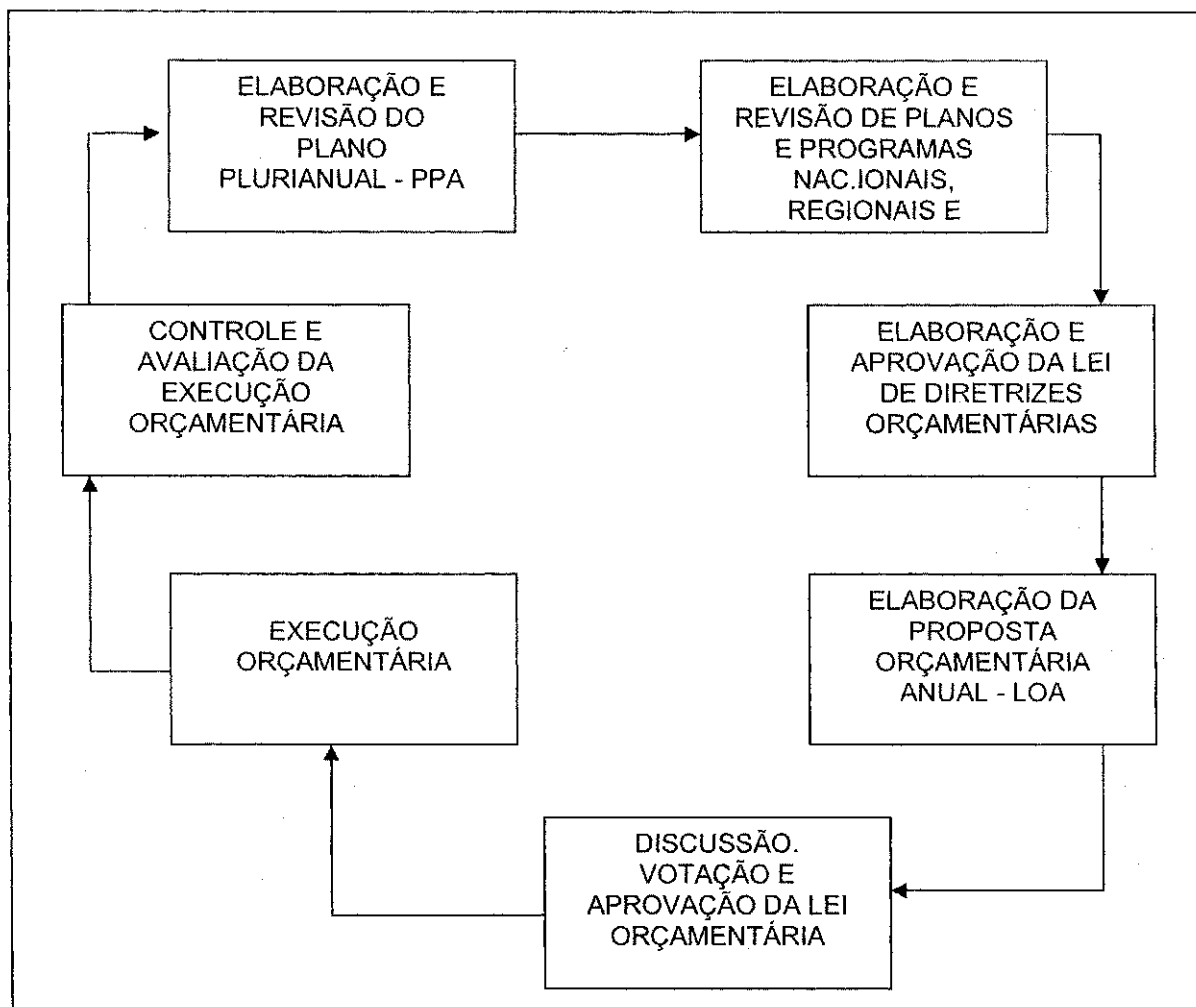


Figura 1: Diagrama do Processo integrado de planejamento e orçamento

Fonte: GIACOMONI, 2009, p. 209

Observa-se pelo diagrama que o processo de planejamento e orçamentação têm início com a elaboração do plano plurianual, no primeiro ano de mandato do poder executivo, através do qual, institui o plano de governo, estabelecendo diretrizes, objetivos e metas da administração para um período de quatro anos. Com base neste plano, o poder executivo elabora o projeto de lei de diretrizes orçamentária, que definirá as metas e prioridades planejadas no Plano Plurianual, que deve ser executadas, com vista orientar a elaboração

da lei orçamentária anual, que compreenderá, em resumo, a estimativa de receitas e fixação de despesas para o período de um ano.

2.3.1 Plano plurianual

O Plano Plurianual tem definição legal no § 1º, do art. 165, CF, “A lei que instituir o PPA estabelecerá: de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal, para as despesas de capital e outras dela decorrentes e para os programas de duração continuada.”

Para Kohama (2009, p. 35)

“ O plano Plurianual é 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.”

Já para, Giacomoni (2009, p. 215), “o Plano Plurianual (PPA) passa a se constituir na síntese dos esforços de planejamento de toda a administração pública, orientando a elaboração dos demais planos e programas de governo, assim como o próprio orçamento anual”.

Para os autores o PPA é um instrumento de planejamento de governo nas três esferas: federal, estadual e municipal, para um período de quatro anos, com finalidade de estabelecer, de forma regionalizada, programas de governos e os investimentos no setor público, metas para manutenção dos programas de duração continuada e redução da dívida de longo prazo, que servirá de orientação para elaboração da LDO e LOA.

2.3.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias

A Lei de Diretrizes Orçamentária é um instrumento de planejamento que tem como objetivo fixar normas de direito financeiro, pelo período de um ano, para orientação da elaboração do projeto de lei orçamentária, estabelecendo metas e prioridades da administração pública, conforme disciplina a Constituição Federal, no artigo 165 § 2º:

A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subseqüente, 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.

Para Giacomoni (2002, p. 220), a LRF ampliou a importância da LDO ao atribuí-lhe a incumbência de disciplinar inúmeros temas específicos, além daqueles disciplinados no § 2º do Art. 165, CF, quais sejam:

- Equilíbrio entre receitas e despesas;
- Metas fiscais;
- Riscos fiscais;
- Programação financeira e cronograma de execução mensal de desembolso, a serem estabelecidos pelo Poder Executivo trinta dias após a publicação da lei orçamentária;
- Crítérios e forma de limitação de empenho, a serem efetivadas na hipótese de risco de não-cumprimento das metas fiscais ou de ultrapassagem do limite da dívida consolidada;
- Normas relativas ao controle de custos e a avaliação do resultado dos programas financiados com recursos dos orçamentos;
- Condições e exigências para transferência de recursos de entidades públicas e privadas;
- Forma de utilização e montante da reserva de contingência a integrar a lei orçamentária anual;
- Demonstrações trimestrais apresentadas pelo Banco Central sobre o impacto e o custo fiscal das suas operações;
- Concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita.

A LDO, com estas atribuições disciplinadas na LRF, proporcionou mudanças e inovações no processo orçamentário brasileiro, principalmente, quanto ao aspecto da transparência, pois, possibilita ao poder legislativo conhecer a real situação das finanças do ente federativo, para melhor estabelecer regras a serem cumpridas na elaboração e execução do orçamento.

2.3.3 Lei Orçamentária Anual

Como foi dito anteriormente, a lei orçamentária anual constitui-se em instrumento de planejamento para alocação dos recursos públicos, o qual operacionaliza os programas setoriais e regionais de médio prazo, os projetos estratégicos e as políticas nacionais, utilizando-se de informações, elementos e diretrizes do sistema de planejamento.

A lei de responsabilidade Fiscal, no artigo 5º, determina dentre outras coisas que a lei orçamentária anual, deverá de ser elaborada de forma compatível com o plano plurianual,

com a lei de diretrizes orçamentárias, e ainda, deverá observar os seguintes requisitos:

- a) conter, em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do Anexo de Metas Fiscais da LDO;
- b) ser acompanhado do impacto orçamentário-financeiro referentes às renúncias de receitas e despesas obrigatórias de caráter continuado;
- c) conter reserva de contingência definida com base na receita corrente líquida que será utilizada no pagamento de passivos contingentes;
- d) constar despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual, e as receitas que as atenderão;
- e) constar separadamente, o refinanciamento da dívida pública;
- f) é vedado consignar na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada;
- g) não consignar dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no plano plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão.

Silva (2004, p. 67) destaca que toda essa fase de elaboração do orçamento pode ser dividida em quatro etapas: preliminar, inicial, intermediária e final. Findo o processo de elaboração, a proposta orçamentária transforma-se em projeto de lei e é encaminhada ao Poder Legislativo para aprovação, até 31 de agosto para a união, para os municípios este prazo está estabelecido na Lei Orgânica.

2.4 Ciclo Orçamentário

O ciclo orçamentário é a seqüência das etapas do processo orçamentário, e está assim subdividido: elaboração, estudo e aprovação, execução e avaliação.

Kohama (2009, p.44), diz que:

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 à sua materialização e concretização.

Ou seja, é fase em que o orçamento realmente é posto no papel, com todos os valores e cálculos inerentes ao mesmo, sendo sua elaboração de competência do Poder Executivo.

A fase de estudo e aprovação é de competência do Poder Legislativo, aonde os senhores legisladores iram apreciar a proposta elaborada para então aprovar e/ou fazer emendas a mesma.

A execução é a fase da realização do que fora antes planejado e aprovado, devendo ser

seguido o previsto na lei aprovada.

A fase da avaliação segundo Slomski (2008, p.308):

Esta fase, apesar de prevista, raramente é de fato realizada, pois, normalmente, ao se encerrar o exercício financeiro, o executivo toma as iniciativas para iniciar a execução do novo orçamento e, assim, poucos recursos são destinados à avaliação do orçamento encerrado, naquilo que se refere a sua execução.

Por motivo é que se observa tanta execução orçamentária com distorções ao longo dos exercícios, porque se não se avalia o que se executou, dificilmente serão corrigidas as falhas existentes.

2.5 A Receita Pública

Receita pública é todo ingresso de recursos de cunho não devolutivo aos cofres do poder público para alocação e cobertura das despesas públicas.

Piscitelli et al (2010, p. 138) conceituam receita: “como um ingresso de recursos ao patrimônio público, mais especificamente como uma entrada de recursos financeiros que se reflete no aumento das disponibilidades.”

Para Kohama (2009, p. 60) entende como receita pública todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, separando-lhe as que pertencem ao ente federativo, denominada de receita orçamentária daquela que não lhe pertencem ou que se configure apenas como depositário de valores, denominada de receita extra-orçamentária.

Como se vê, as receitas podem ser classificadas em dois grupos: a receita orçamentária e a extra-orçamentária. As receitas são ditas orçamentárias quando sua arrecadação está prevista na Lei Orçamentária, como por exemplo, as receitas tributárias. Os ingressos de recursos aos cofres públicos que não fazem parte do orçamento são classificados como receitas extra-orçamentárias. São recursos de terceiros que ingressam no cofre público e que o Estado terá de repassar ou devolver, como os depósitos de terceiros, as consignações, as cauções em dinheiro etc.

A lei 4.320/64 classifica economicamente a receita:

Art. 11 - A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

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

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

Diante do exposto, pode-se dizer que receitas correntes são aquelas que se destinam a cobertura das despesas correntes e de capital as que se destinam a atender despesas de capital.

A classificação das receitas correntes é disciplinada pela Lei 4.320/64, em:

Receita Tributária: a arrecadação proveniente de Impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Receita de Contribuições: as Contribuições sociais e econômicas.

Receita Patrimonial: as que se referem às Receitas imobiliárias, de valores imobiliários, participações e dividendos e outras receitas patrimoniais.

Receita Agropecuária: receitas referentes a produção vegetal, animal e derivados.

Receita Industrial: Receitas advindas da indústria extrativa mineral, de transformação de serviços industriais de utilidade pública.

Receita de Serviços: Serviços de natureza comerciais, financeiros, de transportes, de comunicações de saúde e outros serviços.

Transferências Correntes: Transferências que acontecem entre órgãos intergovernamentais.

Outras Receitas Correntes: Todas as receitas advindas de multas e juros de mora, cobrança da dívida ativa, indenizações e restituições e outras receitas diversas.

Receitas Correntes Intra-Orçamentárias: Receitas que ocorrem entre órgãos dentro da mesma esfera de governo, decorrentes do fornecimento de materiais, bens e serviços, recebimentos de impostos, taxas e contribuições, além de outras operações.

Também a Lei 4.320/64 classifica as receitas de capital em:

Operações de Crédito: As operações advindas através de operações de crédito interna e externa.

Alienação de Bens: Alienação de bens móveis e imóveis.

Amortização de Empréstimos: As receitas referentes à amortização de empréstimos concedidos.

Transferências de Capital: As Transferências Intergovernamentais, de instituições privadas, do Exterior, pessoas e de convênios.

Outras Receitas de Capital: Todas as outras receitas não classificáveis nas anteriores.

Receitas de Capital Intra-Orçamentárias: Receitas que ocorrem entre órgãos dentro da mesma esfera de governo, e que se referem à constituição de dívidas, amortização de empréstimos e financiamentos ou alienação de componentes do ativo permanente

2.5.1 Estágios da receita

Em consonância com a Lei nº 4.320/64, em seus artigos 51 a 56, os estágios da receita são os seguintes: previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento. Vale ressaltar que estágios são etapas, por que passa a receita e que reúnem operações de mesma natureza.

A previsão é a estimativa do quanto irá ser arrecadado durante o exercício. A previsão da receita pública consiste na indicação da origem dos recursos. A LRF no art. 12 determina que a previsão de receita seja feita em conformidade com as normas técnicas e legais, considerando o efeito da variação do índice de preços, do crescimento econômico e de qualquer outro fator relevante. Ademais, as previsões serão acompanhadas do demonstrativo da evolução da receita nos três anos anteriores ao ano da previsão e da projeção para o dois anos subseqüentes, e da metodologia utilizada para os referidos cálculos.

O que comprova que o planejamento da previsão da receita não é estático, ou seja, a expectativa da receita nem sempre se confirma, sendo necessário acompanhamento mensal do comportamento da arrecadação, para que haja corte de despesa correspondente, no sentido de evitar déficit orçamentário, e cumprimento aos princípios de responsabilidade na gestão fiscal, nos termos da LC 101/2000, mediante realização da Programação Financeira Mensal de Desembolso.

Para Kohama (2009, p. 75) a previsão “corresponde aos valores que a lei do orçamento consignar, pois são estimativas de receitas que se originam de estudos de previsão, antes de comporem o projeto de lei orçamentária.”

Portanto, previsão de receita nada mais é do que um procedimento por meio do qual se estima a arrecadação de determinada natureza de receita, através cálculos matemáticos que simula o comportamento de determinada arrecadação, mediante observações aos dispostos nos arts. 29 e 30 da na Lei 4.320/64, c/c art. 12 da Lei Complementar 101/00.

O segundo estágio é o lançamento, e conforme o Manual de Receita Nacional (2008, p. 44):

Lançamento, segundo o Código Tributário Nacional, art. 142, lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Tendo ocorrido o fato gerador, há condições de se proceder ao registro contábil do direito da

fazenda pública em contrapartida a uma variação ativa, em contas do sistema patrimonial, o que representa o registro da receita por competência.

Portanto, lançamento é o ato da repartição competente que reconhece a receita identificando sua espécie, valor e vencimento; faz parte do estágio de realização da receita, juntamente com a previsão, arrecadação e o recolhimento

O terceiro estágio da receita é a de arrecadação, e é por intermédio dela que os contribuintes quitam sua obrigação junto ao município. O terceiro estágio dá-se pelo recolhimento do valor arrecadado aos cofres públicos. A arrecadação ocorre quando o Estado recebe as receitas por meio dos agentes de arrecadação (geralmente agências bancárias).

A última fase da receita é o recolhimento. Os agentes de arrecadação repassam ao Poder Público os recursos por eles recebidos; somente com esse ato é que os recursos ficam disponíveis para serem aplicados.

2.6 A Despesa Pública

Despesa Pública são todos os gastos realizados pela administração pública no atendimento dos serviços demandados pela sociedade. A fixação das despesas públicas, ou seja, a fixação dos dispêndios do governo, também seguirá as normas e preceitos legais. A LRF determinou alguns critérios para a fixação da despesa orçamentária.

Segundo Piscitelli et al (2010, p.182), despesa pública caracteriza-se por um dispêndio de recursos do patrimônio público, representado especialmente por uma saída de recursos financeiros, imediata – com redução de disponibilidades – ou mediata – com reconhecimento dessa obrigação.

Ou seja, são todos os pagamentos efetuados pela administração pública, destinados à execução dos serviços públicos. As despesas públicas podem ser classificadas, de acordo com sua natureza, em dois grupos: despesas orçamentárias e despesas extra-orçamentárias.

Consideram-se despesas orçamentárias aquelas que integram o orçamento, isto é, aquelas cuja realização depende de autorização orçamentária e são fixadas no orçamento público. Para Angélico (2006, p. 62), "Despesa Orçamentária é aquela cuja realização depende de

autorização legislativa e que não pode efetivar-se sem crédito orçamentário correspondente". Segundo, a Lei n.º 4.320/64, em seu artigo 2.º, estabelece que o orçamento deve conter, no que tange às despesas, toda a sua discriminação, de forma que fique evidenciada a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, a anualidade e da universalidade.

As despesas extra-orçamentárias são os pagamentos que não dependem de autorização legislativa, não constam, portanto, na lei do orçamento. De acordo com Kohama (2009, p. 88), despesa extra-orçamentária, "é aquela paga à margem da lei orçamentária e, portanto; independente de autorização legislativa, pois se constituem em saídas do passivo financeiros, compensatórias de entradas no ativo financeiro [...]".

Compreendem os desembolsos correspondentes à restituição ou à entrega de valores arrecadados sob título de receita extra-orçamentária. São exemplos dessas despesas: devoluções de cauções, fianças, salários e vencimentos não reclamados, pagamentos de restos a pagar, entre outros.

Como a despesa extra-orçamentária não consta da peça orçamentária não será objeto do nosso estudo, daremos ênfase apenas à despesa orçamentária. A Lei n.º 4.320/64 em seu art. 12 classifica as despesas orçamentárias nas seguintes categorias econômicas: Despesas Correntes e Despesas de Capital.

Vejamos como se dá a classificação das despesas segundo a categoria econômica da despesa de acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

De acordo com o Manual da Despesa Nacional (2008 p.36),

"a despesa orçamentária, assim como a receita orçamentária, é classificada em duas categorias econômicas, com os seguintes códigos:

3 DESPESAS CORRENTES

4 DESPESAS DE CAPITAL

3 – Despesas Orçamentárias Correntes

Classificam-se nessa categoria todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

Em geral, a Despesa Orçamentária Corrente coincide com a Despesa Orçamentária Efetiva. Entretanto, há despesa corrente não-efetiva como, por exemplo, a despesa com a aquisição de materiais para estoque e a despesa com adiantamento são despesas correntes que representam um fato permutativo.

4 – Despesas Orçamentárias de Capital

Classificam-se nessa categoria aquelas despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

Em geral, Despesa Orçamentária de Capital coincide com a Despesa Orçamentária Não efetiva.

Entretanto, há despesa orçamentária de capital que é efetiva como, por exemplo, as transferências de capital que causam decréscimo patrimonial e, por isso, classificam-se como despesa efetiva.

As despesas correntes são aqueles gastos realizados para a manutenção e o funcionamento dos serviços públicos em geral. Subdivide-se em despesas de custeio e transferências correntes. As despesas de custeio são aquelas “dotações para a manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis” (parágrafo 1º do art. 12 Lei n.º 4.320/64). São consideradas despesas de custeio: despesa com pessoal civil e militar, despesas com material de consumo, serviços de terceiros, encargos diversos e outras.

Transferências correntes são aqueles dispêndios para os quais “não corresponda a contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado” (parágrafo 2º do art. 12 Lei n.º 4.320/64). São consideradas transferências correntes as subvenções sociais e econômicas, as transferências intergovernamentais, as despesas com inativos, com pensionistas, salário-família e abono família, juros da dívida pública, benefícios da previdência social, indenizações de acidente do trabalho, dentre outras.

Classificam-se nessa categoria todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital. Em geral, a Despesa Orçamentária Corrente coincide com a Despesa Orçamentária efetiva. Entretanto, há despesa corrente não-efetiva como, por exemplo, a despesa com a aquisição de materiais para estoque e a despesa com adiantamento são despesas correntes que representam um fato permutativo.

As despesas de capital são aquelas despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

Em geral, Despesa Orçamentária de Capital coincide com a Despesa Orçamentária Não-efetiva. Entretanto, há despesa orçamentária de capital que é efetiva como, por exemplo, as transferências de capital que causam decréscimo patrimonial e, por isso, classificam-se como despesa efetiva.

São classificadas como despesas de capital os desembolsos para adquirir ou constituir bens de capital que contribuirão para a produção ou geração de novos bens ou serviços e integrarão o patrimônio público. Tais despesas englobam três grupos: investimentos, inversões financeiras e transferências de capital.

O parágrafo quarto do art. 12 da Lei n.º 4.320/64 considera como investimento:

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

Inversões financeiras são as despesas de capital que, ao contrário de investimentos, não geram incremento ao patrimônio público. Pelo disposto no parágrafo 5º do art. 12 da Lei n.º 4.320/64 classificam-se com inversões financeiras as dotações destinadas a:

- I - aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização;
- II - aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital; e
- III - constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive bancários ou de seguros.

As dotações para investimentos ou para inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado realizam, sem a contraprestação direta em bens ou serviços são denominadas transferência de capital. São exemplos dessas despesas: amortização da dívida pública, auxílios ou contribuições para obras públicas, equipamentos e instalações, e outras.

2.6.1 Estágios da Despesa

De acordo com Silva (2004, p.154), a despesa percorre os seguintes estágios da: fixação, empenho, liquidação e pagamento.

A fixação constitui o primeiro estágio da despesa. O procedimento de fixação é obrigatório e está relacionado com a organização das estimativas de gastos e conseqüente conversão da proposta orçamentária. Esse estágio subdivide-se em três fases: a primeira fase abrange a organização das estimativas; na segunda é feita a conversão da proposta em orçamento público; e na última fase é realizada a programação das despesas. Cabe destacar que a

fixação de despesa é uma etapa obrigatória e como tal está subordinada a dispositivos legais. Portanto, é vedada a realização de despesas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais.

A fixação das despesas públicas, ou seja, a fixação dos dispêndios do governo, também seguirá as normas e preceitos legais. A LRF determinou alguns critérios para a fixação da despesa orçamentária. No art. 17 a lei define despesa obrigatória de caráter continuado como “a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios”. Tais despesas, em virtude do caráter legal não podem ser suspensas e, portanto, na fixação da despesa orçamentária são prioritárias. São exemplos dessas despesas os gastos com pessoal e encargos e os gastos mínimos com educação e saúde. As demais despesas são consideradas discricionárias e são fixadas em função da disponibilidade de recursos, sendo que as despesas essenciais para o provimento de bens e serviços à sociedade têm preferência sobre as demais.

A LRF também prevê que todo e qualquer aumento de despesa será considerada não autorizada, irregular e lesiva ao patrimônio público se não vier acompanhada do impacto orçamentário-financeiro nos três primeiros exercícios de vigência. Ademais, o aumento da despesa deverá ter adequação orçamentária e financeira e está compatível com o PPA, a LDO e LOA. (Arts. 15 e 16 da LRF).

O próximo estágio da despesa é o empenho. A Lei n.º 4.320/64 em seu art. 58 define empenho como “o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”.

Nas palavras de Machado Jr. e Reis (1998, p.117):

[...] o empenho é uma das fases mais importantes por que passa a despesa pública, obedecendo a um processo que vai até o pagamento. O empenho não cria a obrigação e, sim ratifica a garantia de pagamento assegurada na relação contratual existente entre o Estado e seus fornecedores e prestadores de serviços. Administrativamente poderíamos definir o empenho da seguinte forma: ato de autoridade competente que determina a dedução do valor da despesa a ser executada da dotação consignada no orçamento para atender a essa despesa. É uma reserva que se faz, ou garantia que se dá ao fornecedor ou prestador de serviços, com base em autorizações e dedução da dotação respectiva, de que o fornecimento ou serviço contratado será pago, desde que observadas as cláusulas contratuais.

Deste modo o valor das despesas empenhadas fica abatido do crédito orçamentário e representa uma garantia de pagamento para o fornecedor. O processo de empenho pode ser dividido em três fases: licitação ou dispensa, autorização e formalização. A licitação ou

dispensa precede ao empenho da despesa pública. A licitação constitui-se no procedimento no qual a administração seleciona, entre os fornecedores qualificados, a proposta mais vantajosa para atender seus objetivos, devendo ser processada e julgada de acordo com os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e outros que sejam correlatos. A legislação que rege a matéria prevê seis modalidades de licitação: concorrência, tomada de preços, convite, concurso, leilão e pregão.

A segunda fase do empenho é a autorização, que não é nada mais do que a permissão para a realização das despesas. Tal atribuição é dada aos ordenadores de despesas. Silva (2004, p. 157) conceitua ordenador de despesa “como toda e qualquer autoridade de cujos atos resultarem reconhecimento de dívida, emissão de empenho, autorização de pagamento, concessão de adiantamento, suprimento de fundos ou dispêndio de recursos do Estado ou pelos quais este responda.”

Como última fase existe a formalização, que é a dedução do valor da despesa no saldo da dotação orçamentária disponível e a garantia de pagamento ao fornecedor. A materialização desse processo é a nota de empenho. O parágrafo 1º do art. 60 da Lei n.º 4.320/64 dispõe sobre casos especiais em que será dispensada a emissão da nota de empenho, desde que previsto em legislação específica. É o caso, por exemplo, de despesas com pessoal e encargos sociais, juros e encargos da dívida, sentenças judiciais e outras.

A liquidação é o terceiro estágio da despesa. Consiste de acordo com o art. 63 da Lei n.º 4.320/64 “na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”. Dessa forma, as despesas somente serão pagas quando devidamente comprovadas pelo exame de documentos ou títulos que atestem o direito do credor ao pagamento, após análise da origem e o objeto do que se deve pagar, a importância exata a pagar e a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

O pagamento é o último estágio da despesa, que se materializa com a ordem de pagamento. A autoridade competente emite um documento determinando que a despesa seja paga. Os pagamentos podem ser feitos em cheques nominais, ordens de pagamento, crédito em conta. Para que o pagamento seja efetivado, a despesa deve ter sido liquidada pelos órgãos de contabilidade, quando ao término do exercício financeiro, as despesas não completaram todos os estágios são inscritas em Restos a Pagar.

Feito esse estudo sobre o processo orçamentário, fica claro que o orçamento é um instrumento que busca equilibrar receitas e despesas. Entretanto, esse equilíbrio nem sempre é alcançado. Na maioria das vezes os governos gastam mais do que arrecadam, fazendo com isso que o estado necessite de recursos de terceiros para financiar suas atividades e honrar seus compromissos. Esses recursos é que compõem a dívida pública de curto ou longo prazo.

3. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

Esta seção faz a análise gráfica e descritiva do banco de dados coletados para este trabalho, relacionando a variável dependente e independente. A pesquisa foi realizada nos municípios de São José da Lagoa Tapada (A), São Domingos (B) e Vieirópolis (C), municípios localizados no Sertão Paraibano, integrantes da microrregião de Sousa.

O banco de dados deste trabalho corresponde às informações de receitas e despesas por categoria econômica dos exercícios de 2005 a 2009 de três municípios do Sertão Paraibano. O banco de dados é composto pelas seguintes informações: Receitas Correntes e de Capital previstas e arrecadadas (variável independente) e Despesas Correntes e de Capital orçadas e executadas (variável dependente).

A técnica estatística usada obter os objetivos deste trabalho foi análise de regressão e de correlação, bem como diagrama de dispersão, sendo utilizadas para verificar a relação existente entre a variável dependente (despesas correntes e de capital) e a independente (receitas correntes e de capital) dos municípios A, B e C estudados dos cinco exercícios financeiros dos quais foram coletados os dados.

3.1 Comparativos entre Receitas Correntes Previstas e Arrecadadas

As tabelas 1, 2 e 3 nos mostram os dados levantados a partir do Comparativo entre Receitas Correntes Previstas e as Arrecadadas dos municípios A, B e C, no intuito de comparar a receita prevista com a receita arrecadada, bem como identificar se ocorreram distorções na arrecadação da receita.

Tabela 1 - Comparativo entre receitas correntes previstas e arrecadadas (Município A)

Exercícios Financeiros	Receitas Correntes		Diferença entre RA-RP	% da diferença entre RA-RP
	Previstas	Arrecadadas		
2005	4.736.532,00	5.293.951,32	557.419,32	11,77
2006	5.997.672,00	5.977.060,44	-20.611,56	-0,34
2007	6.915.196,00	7.531.838,46	616.642,46	8,92
2008	7.554.327,00	8.429.423,23	875.096,23	11,58
2009	8.962.294,00	9.194.724,38	232.430,38	2,59
Total	34.166.021,00	36.426.997,83	2.260.976,83	6,62

Fonte: dados da pesquisa

No município A, percebe-se que ocorreram distorções nos cinco exercícios financeiros sendo que a maior distorção pode ser observada no exercício de 2005 (11,77%), seguido do exercício de 2008 (11,58%), percebe-se também que as distorções, em sua maioria, ocorreram devido ao fato dos municípios arrecadarem mais do que fora previsto com exceção do exercício de 2006 em que a arrecadação não alcançou o montante de receita previsto, havendo uma distorção, para menos, de 0,34%.

A Tabela nos apresenta distorções totais nos cinco exercícios em valores absolutos da ordem de R\$ 2.260.976,83 e em valores percentuais 6,62%.

No tocante ao Município B, as receitas correntes previstas e arrecadadas, bem como a diferença entre ambas podem ser visualizadas na tabela 2.

Tabela 2 - Comparativo entre receitas correntes previstas e arrecadadas (Município B)

Receitas Correntes				
Exercícios Financeiros	Previstas	Arrecadadas	Diferença entre RA-RP	% da diferença entre RA-RP
2005	3.326.268,00	4.007.133,26	680.865,26	20,47
2006	4.238.091,00	4.467.497,63	229.406,63	5,41
2007	5.227.941,00	5.327.296,59	99.355,59	1,90
2008	6.130.236,00	6.585.466,23	455.230,23	7,43
2009	7.624.493,00	6.606.479,70	-1.018.013,30	-13,35
Total	26.547.029,00	26.993.873,41	446.844,41	1,68

Fonte: dados da pesquisa

Em relação ao município B, tabela 2, verifica-se que também ocorreram distorções, porém em percentuais totais bem inferiores aos do município A, ou seja, 1,68% e em valores absolutos R\$ 446.844,41. Verifica-se igualmente que nesse município as distorções ocorreram por previsão a menor do que o arrecadado. O exercício que apresentou a maior distorção foi o de 2005 (20,47%), seguido do exercício de 2009 (-13,35%) único exercício em que a previsão foi inferior ao arrecadado.

A Tabela 3 mostra as receitas correntes previstas e arrecadadas, bem como a diferença entre ambas do município C.

Tabela 3 - Comparativo entre receitas correntes previstas e arrecadadas (Município C)

Receitas Correntes				
Exercícios Financeiros	Previstas	Arrecadadas	Diferença entre RA-RP	% da diferença entre RA-RP
2005	3.778.595,00	4.439.769,38	661.174,38	17,50
2006	5.067.400,00	5.041.941,28	-25.458,72	-0,50
2007	5.789.950,00	5.954.722,47	164.772,47	2,85
2008	6.370.450,00	7.564.711,33	1.194.261,33	18,75
2009	8.122.360,00	7.365.550,22	-756.809,78	-9,32
Total	29.128.755,00	30.366.694,68	1.237.939,68	4,25

Fonte: dados da pesquisa

Observa-se que o município C apresenta uma maior variação no exercício de 2008 (18,75%), seguido do exercício de 2005 (17,50%), ambas por previsão a menor do que a arrecadada.

Em dois exercícios (2006 e 2009) ocorreram distorções de -0,50% e -9,32% devido uma previsão maior do que a arrecadação, mas no geral, o município apresenta distorções em valores absolutos de R\$ 1.237.939,68 que representa 4,25% da receita em percentuais.

3.2 Comparativos entre Despesas Correntes Orçadas e Executadas

Com o objetivo de comparar a despesa orçada com a executada, e assim identificar se ocorreram distorções ao longo dos exercícios, nesse tópico é apresentado esse paralelo dos três municípios, bem como as distorções ocorridas nos anos de 2005 a 2009.

Na tabela 4 é demonstrado o comparativo realizado no tocante as despesas do Município A.

Tabela 4 - Comparativo entre despesas correntes previstas e arrecadadas (Município A)

Despesas Correntes				
Exercícios Financeiros	Orçadas	Executadas	Diferença entre DE-DO	% da diferença entre DE-DO
2005	3.811.599,00	4.437.907,53	626.308,53	16,43
2006	4.797.872,00	5.100.465,76	302.593,76	6,31
2007	4.711.164,00	5.714.126,99	1.002.962,99	21,29
2008	6.315.507,00	7.029.348,88	713.841,88	11,3
2009	6.960.328,00	8.145.228,98	1.184.900,98	17,02
Total	26.596.470,00	30.427.078,14	3.830.608,14	14,4

Fonte: dados da pesquisa

No município A foi constatado que no período estudado houve um desvio total de 14,4% ou R\$ 3.830.608,14, por motivo das despesas terem sido orçadas com valor inferior aquelas que foram efetivamente executadas, não havendo em nenhum exercício uma previsão a maior do que foi executado. As maiores distorções foram encontradas nos exercícios de 2007 e 2009, respectivamente 21,29% e 17,02%.

Na tabela a seguir é feito o mesmo paralelo descrito anteriormente em outro município da microrregião de Sousa, aqui tratado como Município B.

Tabela 5 - Comparativo entre despesas correntes previstas e arrecadadas (Município B)

Despesas Correntes				
Exercícios Financeiros	Orçadas	Executadas	Diferença entre DO-DE	% da diferença entre DO-DE
2005	2.589.852,00	3.261.902,16	672.050,16	25,95
2006	3.490.904,00	3.747.344,86	256.440,86	7,35
2007	4.099.285,00	4.431.994,81	332.709,81	8,12
2008	4.946.299,00	5.313.097,70	366.798,70	7,42
2009	5.795.002,00	5.531.398,67	-263.603,33	-4,55
Total	20.921.342,00	22.285.738,20	1.364.396,20	6,52

Fonte: dados da pesquisa

No município B é revelada também a ocorrência de distorções na execução das despesas, em sua maioria por execução superior ao montante orçado, com exceção do exercício de 2009 que houve uma distorção a menor -4,55%.

Por fim, na tabela 6, é apresentado o comparativo entre as despesas orçadas e executadas no município C, bem como a diferença entre elas.

Tabela 6 - Comparativo entre despesas correntes orçadas e executadas (Município C)

Despesas Correntes				
Exercícios Financeiros	Orçadas	Executadas	Diferença entre DO-DE	% da diferença entre DO-DE
2005	3.259.981,00	3.730.124,49	470.143,49	14,42
2006	3.953.115,00	4.111.554,33	158.439,33	4,01
2007	4.563.420,00	4.875.942,50	312.522,50	6,85
2008	4.942.417,00	6.007.444,40	1.065.027,40	21,55
2009	5.927.460,00	6.377.292,34	449.832,34	7,59
Total	22.646.393,00	25.102.358,06	2.455.965,06	10,84

Fonte: dados da pesquisa

No município C, em todos os anos ocorreu uma execução das despesas que superaram o montante que foi orçado, apresentando os maiores desvios no ano de 2008 (21,55%) e 2005 (14,42%).

3.3 Comparativos entre Receitas de Capital Previstas e Arrecadadas

Esse tópico tem o objetivo de traçar um comparativo entre as receitas de capital previstas e arrecadadas, trazendo os montantes extraídos dos três municípios objetos da presente investigação, identificando as distorções que ocorreram no período compreendido entre 2005 a 2009.

Os dados do município A são apresentados na tabela 7.

Tabela 7 - Comparativo entre receitas de capital previstas e arrecadadas (Município A)

Exercícios Financeiros	Receitas de Capital		Diferença entre RA-RP	% da diferença entre RA-RP
	Previstas	Arrecadadas		
2005	397.000,00	511.533,40	114.533,40	28,85
2006	1.088.000,00	173.142,39	-914.857,61	-84,09
2007	1.140.200,00	792.925,95	-347.274,05	-30,46
2008	1.654.000,00	633.375,42	-1.020.624,58	-61,71
2009	1.672.000,00	2.262.594,93	590.594,93	35,32
Total	5.951.200,00	4.373.572,09	-1.577.627,91	-26,51

Fonte: dados da pesquisa

Com exceção dos anos de 2005 e 2009 que apresentaram distorções positivas, ou seja, com as receitas previstas menores que aquelas arrecadadas, o município A apresenta grandes distorções negativas, em que não conseguiu atingir a arrecadação de receitas de capital previstas no orçamento, apresentando no ano de 2006 84,09% de distorção negativa e 61,71% em 2008, no acumulado do período pesquisado tem-se um montante negativo de 26,51% de desvio, como pode ser visto na tabela 7.

O comparativo envolvendo as receitas de capital do município B é tratado na tabela 8.

Tabela 8 - Comparativo entre receitas de capital previstas e arrecadadas (Município B)

Receitas de Capital				
Exercícios Financeiros	Previstas	Arrecadadas	Diferença entre RA-RP	% da diferença entre RA-RP
2005	-	205.298,52	205.298,52	-
2006	668.000,00	637.500,00	-30.500,00	-4,57
2007	1.420.869,00	80.000,00	-1.340.869,00	-94,37
2008	1.725.000,00	157.000,00	-1.568.000,00	-90,90
2009	2.090.000,00	105.300,00	-1.984.700,00	-94,96
Total	5.903.869,00	1.185.098,52	-4.718.770,48	-79,93

Fonte: dados da pesquisa

Observando a tabela, percebe-se uma arrecadação inferior ao previsto em orçamento, com exceção do exercício de 2005 em que houve realização de receitas sem que tivesse previsão para a mesma. No acumulado dos cinco anos, o município B deparou-se com uma insuficiência de receita de capital de R\$ 4.718.779,48, o que representa uma distorção considerável negativa de 79,93%.

Os montantes previstos e arrecadados a título de receitas de capital do município C podem ser visualizados na tabela 9.

Tabela 9 - Comparativo entre receitas de capital previstas e arrecadadas (Município C)

Receitas de Capital				
Exercícios Financeiros	Previstas	Arrecadadas	Diferença entre RA-RP	% da diferença entre RA-RP
2005	-	67.156,00	67.156,00	-
2006	521.500,00	58.500,00	-463.000,00	-88,78
2007	713.160,00	277.875,00	-435.285,00	-61,04
2008	698.000,00	2.447.697,72	1.749.697,72	250,67
2009	2.693.000,00	68.869,80	-2.624.130,20	-97,44
Total	4.625.660,00	2.920.098,52	-1.705.561,48	-36,87

Fonte: dados da pesquisa

O município C apresenta distorções consideráveis, a exemplo dos exercícios de 2006 e 2009, com distorções negativas de 88,78% e 97,44%, e distorção positiva de 250,67% em 2008. O que resultou numa distorção negativa total de 36,87%, durante o período pesquisado.

3.4 Comparativos entre Despesas de Capital Orçadas e Executadas

Da mesma forma dos comparativos anteriores, este tópico traz um comparativo entre as despesas de capital orçadas e aquelas efetivamente ocorridas dos três municípios da microrregião de Sousa, buscando também identificar a ocorrência de distorções ocorridas nos exercícios analisados.

A tabela 10 mostra esse comparativo das despesas de capital do Município A.

Tabela 10 - Comparativo entre despesas de capital orçadas e executadas (Município A)

Despesas de Capital				
Exercícios Financeiros	Orçadas	Executadas	Diferença entre DE-DO	% da diferença entre DE-DO
2005	781.707,00	894.709,45	113.002,45	14,46
2006	1.731.550,00	472.032,85	-1.259.517,15	-72,74
2007	2.002.500,00	1.004.498,49	-998.001,51	-49,84
2008	1.971.600,00	995.396,92	-976.203,08	-49,51
2009	2.527.900,00	1.453.696,74	-1.074.203,26	-42,49
Total	9.015.257,00	4.820.334,45	-4.194.922,55	-46,53

Fonte: dados da pesquisa

O município A apresenta uma distorção total da despesa de capital -46,53% ocasionadas pelo fato de serem executadas despesas muito inferior ao montante previsto em orçamento, com exceção do exercício de 2005. No exercício de 2006 ocorreu a maior distorção nesse município, ou seja, distorção negativa de 72,74%.

As distorções ocorridas no município B podem ser visualizadas na tabela seguinte.

Tabela 11 - Comparativo entre despesas de capital orçadas e executadas (Município B)

Despesas de Capital				
Exercícios Financeiros	Orçadas	Executadas	Diferença entre DE-DO	% da diferença entre DE-DO
2005	317.980,00	470.034,30	152.054,30	47,82
2006	904.610,00	777.188,44	-127.421,56	-14,09
2007	1.925.862,00	514.425,28	-1.411.436,72	-73,29
2008	2.039.901,00	434.118,35	-1.605.782,65	-78,72
2009	2.727.782,00	301.669,97	-2.426.112,03	-88,94
Total	7.916.135,00	2.497.436,34	-5.418.698,66	-68,45

Fonte: dados da pesquisa

A tabela 11 mostra que, com exceção do exercício de 2005, assim como no município A, houve distorções negativas, ou seja, as despesas de capital executadas foram inferiores aquelas constantes em orçamento, que totaliza uma distorção na ordem de R\$ 5.418.698,66 representando uma execução 68,45% a menor do que havia sido previsto.

No município C, como é mostrado na tabela 12, ocorreu distorções para mais e para menos.

Tabela 12 - Comparativo entre despesas de capital orçadas e executadas (Município C)

Despesas de Capital				
Exercícios Financeiros	Orçadas	Executadas	Diferença entre DE-DO	% da diferença entre DE-DO
2005	103.649,00	287.941,11	184.292,11	177,80
2006	1.086.210,00	489.284,04	-596.925,96	-54,95
2007	1.308.410,00	552.480,71	-755.929,29	-57,77
2008	1.276.800,00	2.829.085,64	1.552.285,64	121,58
2009	3.756.300,00	425.371,92	-3.330.928,08	-88,68
Total	7.531.369,00	4.584.163,42	-2.947.205,58	-39,13

Fonte: dados da pesquisa

O município C apresentou distorções positivas apenas nos exercícios de 2005 (177,80%) e 2008 (121,58%), o que implica dizer que o município C se deparou com um volume de despesas de capital superior aquela prevista em orçamento. Porém os demais exercícios apresentaram distorções negativas similares aos municípios A e B, ou seja, execuções inferiores ao previsto em orçamento.

3.5 Relacionamento entre as distorções encontradas

Sabe-se que no planejamento financeiro dos municípios, após a previsão das receitas ocorre a fixação das despesas, devendo para tanto ser observado o princípio do equilíbrio, que é um dos importantes princípios orçamentários a ser seguido pela administração pública, para que não ocorra resultado deficitário.

Nesse sentido, após identificadas as distorções, buscou-se verificar se as distorções ocorridas nas receitas influenciaram na execução das despesas, utilizando para tanto a análise de regressão e o seu respectivo coeficiente de determinação (R^2).

O gráfico 1 mostra o relacionamento das distorções entre as receitas correntes e as despesas correntes do município A.

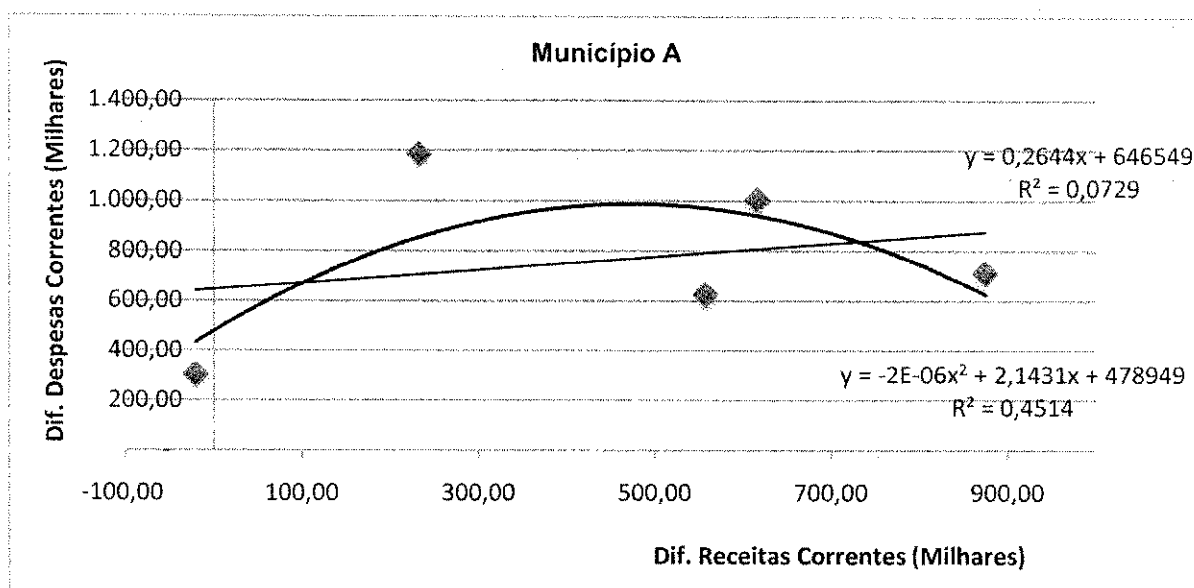


Gráfico 1 – Dispersão das distorções das despesas correntes em função das distorções das receitas correntes do Município A.

O gráfico de dispersão mostra um fraco relacionamento entre as variáveis, tendo em vista que elas não possuem um comportamento que possa ser explicado, nem pela função linear nem tampouco pela função quadrática, fato esse que pode ser explicado pelo R^2 distante de 1.

Na regressão linear obteve-se um coeficiente de determinação de 0,072 o que implica dizer que apenas 7,2% das distorções das despesas correntes podem ser explicadas pelas distorções da receitas correntes.

Já na regressão não linear, que se utilizou da função quadrática para explicar o comportamento, obteve-se um coeficiente de determinação de 0,451, podendo afirmar que 45,1% das variações podem ser explicadas pela equação apresentada no gráfico 1, que apesar de possuir um coeficiente superior aquele da regressão linear, percebe-se que ainda há uma grande variação não explicada.

O gráfico 2 mostra a mesma relação do município A, relacionadas às distorções identificadas nas receitas e despesas de capital.

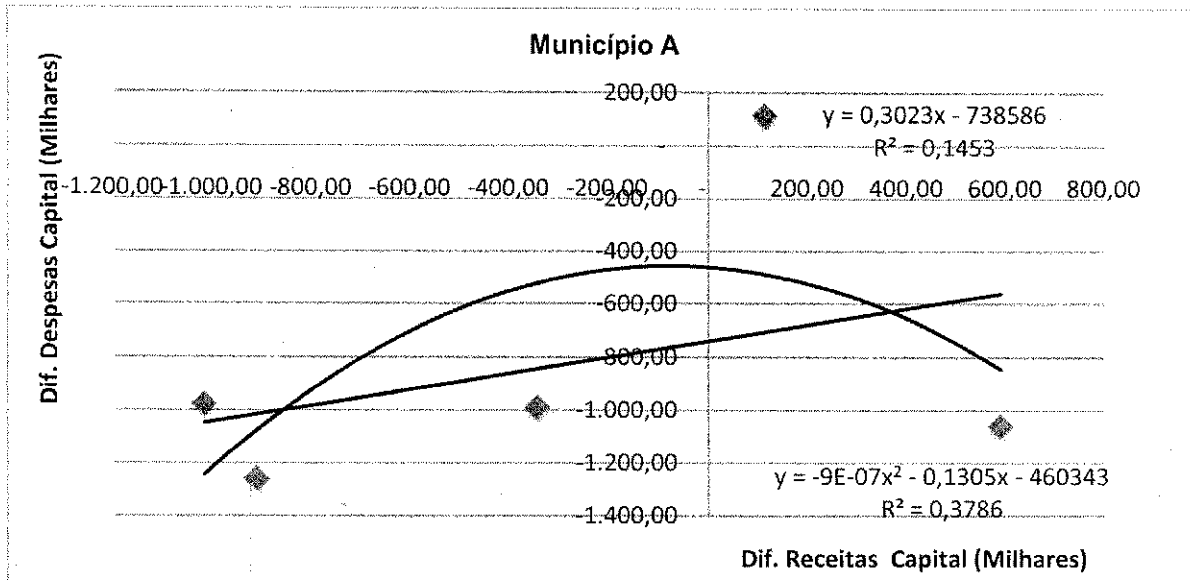


Gráfico 2 – Dispersão das distorções das despesas de capital em função das distorções das receitas de capital do Município A.

Assim como no gráfico anterior, o relacionamento das variáveis apresenta um R^2 insatisfatório, tanto na regressão linear, quanto na regressão não linear – Quadrática, 14,5% e 37,8% respectivamente.

O gráfico 3 mostra a análise feita das distorções ocorridas nas despesas correntes e as receitas correntes do município B.

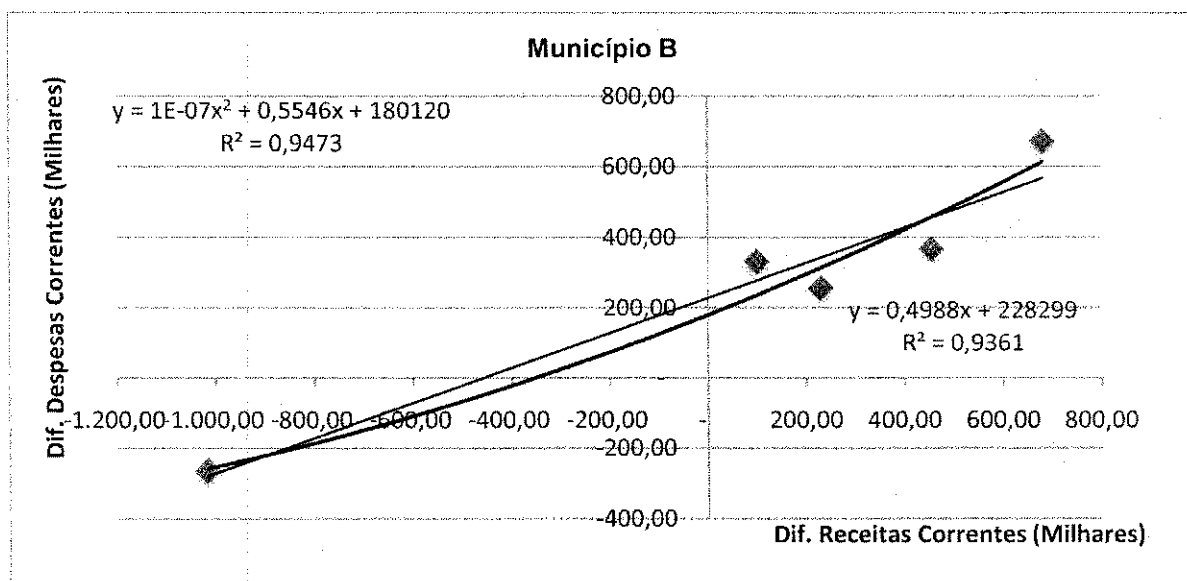


Gráfico 3 – Dispersão das distorções das despesas correntes em função das distorções das receitas correntes do Município B.

Observa-se através do gráfico que existe um forte relacionamento entre as variáveis, tanto na regressão linear ($R^2 = 0,936$) quanto na regressão não linear ($R^2 = 0,947$) ambas conseguem explicar mais de 90% das variações das distorções das despesas correntes em função das distorções observadas nas receitas correntes. Indicando uma forte relação entre as variáveis.

O gráfico 4 traz o gráfico de dispersão das distorções ocorridas nas despesas e receitas de capital do município B.

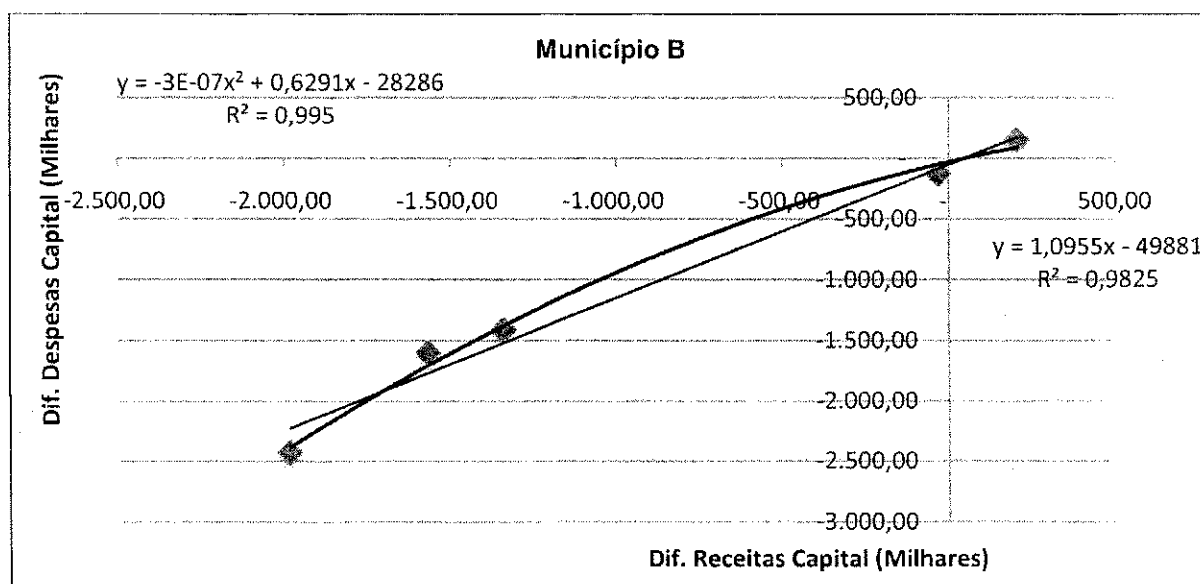


Gráfico 4 – Dispersão das distorções das despesas de capital em função das distorções das receitas de capital do Município B.

Mais uma vez pode ser observado no município B um forte relacionamento entre as distorções, dessa vez bem próximos de 1. A regressão linear consegue explicar 98,2% das distorções das despesas de capital versus receitas de capital, enquanto que a regressão não linear explica 99,5%.

Com relação ao município C, o gráfico 5 mostra a análise feita das distorções nas receitas e despesas correntes.

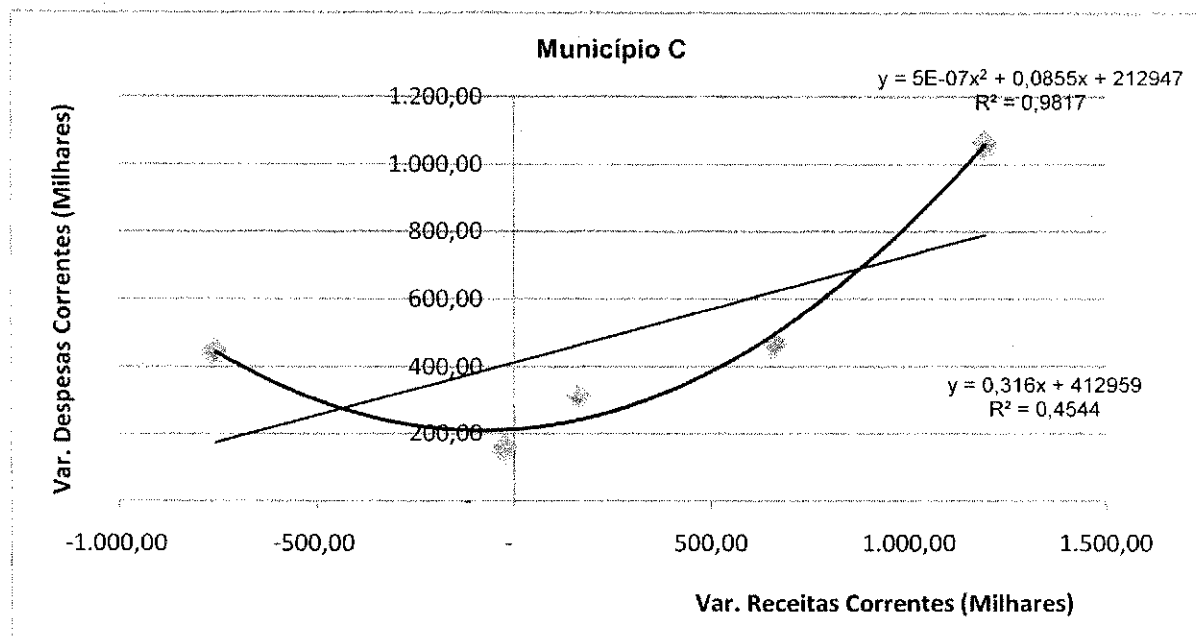


Gráfico 5 – Dispersão das distorções das despesas correntes em função das distorções das receitas correntes do Município C.

O gráfico mostra que a regressão não linear consegue explicar 98,1% das variações enquanto que a regressão linear apenas 45,4%, ficando dessa forma uma grande variação não explicada.

Com relação às despesas e receitas de capital, a análise pode ser visualizada no gráfico 6.

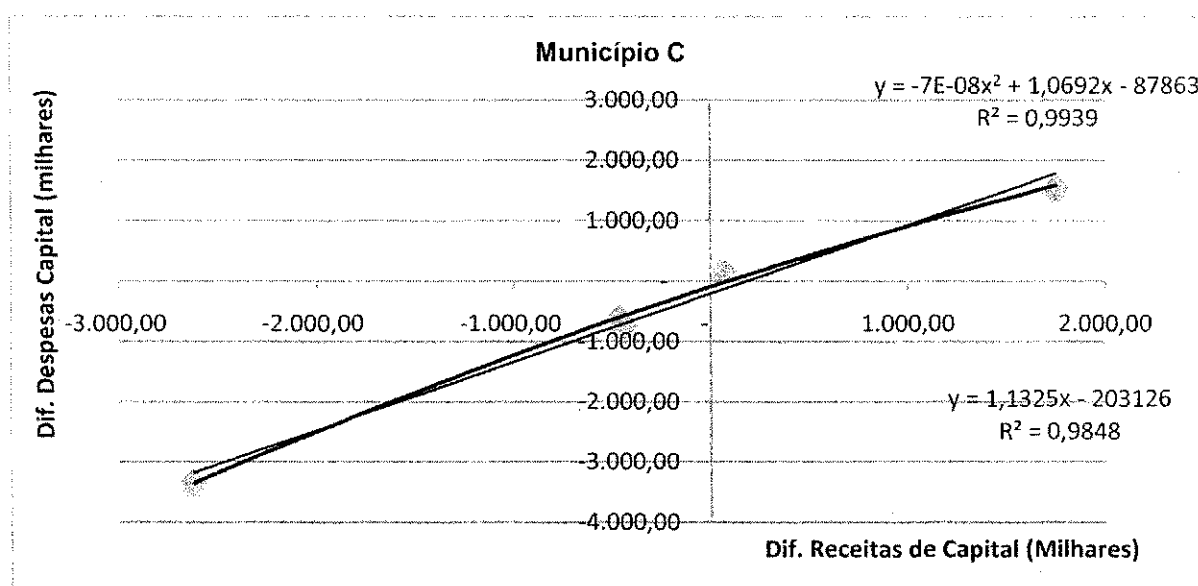


Gráfico 6 – Dispersão das distorções das despesas de capital em função das distorções das receitas de capital do Município C.

Como pode ser visualizado no gráfico 6, tanto a regressão linear ($R^2 = 0,984$) como a regressão não linear ($R^2 = 0,993$) conseguem explicar o relacionamento entre as variáveis, haja vista que tanto a regressão linear quanto a não linear se aproximam de 1.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O orçamento-programa é a ferramenta mais utilizada pela administração pública para o planejamento dos gastos, tendo sido fortalecido após a aprovação da LRF que disciplinou normas para que se fizesse uma peça muito mais exata. Por esse motivo o objetivo maior desta pesquisa foi verificar se o orçamento-programa em três municípios do sertão da Paraíba é uma ferramenta eficiente de planejamento, através do comparativo entre receitas e despesas correntes e de capital orçadas e as executadas no período de cinco anos, como também da análise das variações ocorridas nas receitas para verificar se as mesmas influenciaram nas distorções ocorridas na execução das despesas, utilizando para tanto a análise de regressão e o seu respectivo coeficiente de determinação (R^2).

O Comparativo da Receita e da Despesa Corrente e de Capital dos três municípios enfocados foi um instrumento primordial para o levantamento das distorções que ocorreram entre as receitas e despesas orçadas e as executadas, constatando que houve, de fato, distorções tanto na receita quanto na despesa nos três municípios em todos os exercícios verificados.

Através dos gráficos 1 e 2 do município A, referentes às distorções das despesas correntes em função das receitas correntes e das despesas de capital versus receitas de capital, verifica-se que o orçamento-programa não se apresenta como uma ferramenta eficiente de planejamento, visto que o relacionamento apresentado entre as variáveis é insatisfatório. Pois bem, na categoria econômica despesas correntes, os valores apresentados são o seguinte: R^2 0,0729 na regressão linear e 0,4514 na função quadrática, ambos bem distantes de 1, pois conforme nos mostrou Barbetta (2007), Corrar e Theóphilo (2004), quanto maior e mais próximo de 100% ou de 1 for o R^2 , maior o percentual da variação explicada em relação à variação total. E na categoria econômica despesas de capital, os resultados são um pouco melhores, porém não satisfatórios, ou seja, R^2 0,1453 na regressão linear e 0,3786 na função quadrática, portanto mais uma vez ratificando a deficiência do orçamento-programa.

Mostrando nesse caso a necessidade de aprimorar o seu orçamento-programa não só para cumprir o princípio orçamentário da exatidão, que determina que o orçamento deva ser elaborado se aproximando da realidade, de forma a garantir à peça orçamentária um mínimo de consistência para que possa ser empregada como instrumento de planejamento, programação e gerência administrativa, bem como o da programação que veio justamente reforçar a idéia de orçamento como peça efetiva de planejamento e não apenas instrumento

autorizatiyo e de controle parlamentar. Como também para atender os princípios da LRF quando preceitua que 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.

Já o município B, gráficos 3 e 4, apresenta uma realidade bem diferente do município anterior, pois tanto no item distorções das despesas correntes versus receitas correntes, quanto despesas de capital versus receitas de capital, os valores que se apresentam evidenciam que o orçamento-programa nesse município é uma ferramenta eficiente de planejamento, afirmativa explicada pelo fato de no primeiro caso termos um R^2 na regressão linear de 0,9361 e na função quadrática de 0,9473, e no segundo caso, R^2 0,9825 linear e 0,995 na função quadrática.

O que permite inferir que a administração pública desse município se preocupa mais em seguir os preceitos legais constantes da CF e da LRF ao elaborar e executar o orçamento-programa.

O gráfico 5, o município C sob a vertente distorção de despesas correntes em função das receitas correntes, nos mostra que a regressão linear explica apenas 45,4%, ficando dessa forma uma grande variação não explicada, enquanto que a regressão não linear consegue explicar 98,1% das variações. Já em relação às despesas de capital versus receitas de capital, o gráfico 6 nos revela uma realidade bem diferente, pois os percentuais se aproximam de 100%, como seja, na regressão linear 98,4% e na regressão não linear 99,3%, conseguindo assim explicar o relacionamento entre as variáveis.

Diante das análises realizadas através dos gráficos do município C, podemos dizer que o orçamento-programa nesse município é uma ferramenta de planejamento eficiente, através da regressão não linear ficou evidente através do R^2 bem próximo de 1, tanto na categoria corrente quanto na capital.

Em resumo, os resultados dos estudos apontam que apenas um município dos três estudados, no caso o município A, não apresenta o orçamento-programa como ferramenta eficiente de planejamento o que aponta a necessidade de aprimoramento do seu processo de planejamento e execução do orçamento para que venha a atender os preceitos legais, anseios e necessidades da sociedade.

Após as colocações expostas, podemos finalizar este trabalho confirmando que os objetivos foram atingidos dentro do que foi proposto: comparar o orçamento-programa, identificar se ocorreram distorções tanto na arrecadação da receita quanto na execução orçamentária dos

municípios estudados nos cinco exercícios, constatar se as distorções ocorridas na execução da despesa orçamentária foram causadas principalmente pela não arrecadação das receitas correntes e de capital previstas e não arrecadadas e o mais importante verificar se o orçamento-programa dos municípios do Sertão da Paraíba é uma ferramenta eficiente de planejamento sob o enfoque da não arrecadação das receitas influenciarem diretamente na distorção da execução das despesas.

Este trabalho limitou-se a verificar se o orçamento-programa de municípios do Sertão da Paraíba é uma ferramenta eficiente de planejamento sob a ótica da não arrecadação das receitas influenciarem diretamente na distorção da execução da despesa, embora existam inúmeras outras vertentes para se chegar a essa conclusão como, por exemplo, se o orçamento por programa, atividade e projeto é executado conforme planejados no PPA, LDO e LOA, o que se recomenda para futuros trabalhos, bem como que se amplie a amostra a ser estudada para que se tenha uma maior percepção da realidade acerca do assunto abordado.

REFERÊNCIAS

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BARBETTA, P. A. **Estatística aplicada às ciências sociais**. 7 ed. Florianópolis. UFSC, 2007.

BEUREN, Ilse Maria (Org.) et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Receita Nacional (2008). Disponível em: <https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/publicacoes/Manual_Receita_Nacional.pdf>. Acesso em: maio 2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual da Despesa Nacional (2008). Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ManualDespesaNacional.pdf>>. Acesso em: maio 2010.

BRASIL. Constituição (1824). **Constituição política do imperio do brazil (de 25 de março de 1824)**: Texto promulgado em 22 de Abril de 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em: junho de 2010.

BRASIL. EC (1969). **Emenda constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em junho de 2010.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: Texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nºs 1/92 a 52/2006 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão nºs 1 a 6/94. – Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2006. 448 p.

BRASIL. **Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/Del0200.htm>>. Acesso em junho de 2010.

BRASIL. **Lei nº 4320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: maio 2010.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade de gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/.../Lcp101.htm>. Acesso em: maio 2010.

BRAZ, Petrônio. **Tratado de Direito Municipal – Volume I – Direito Administrativo, Administração Pública e Direito Municipal**. 2ª ed. Leme/SP: Mundo Jurídico, 2007.

BRUNI, A. L. **Estática Aplicada à Gestão Empresarial**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CORRAR, Luiz J.; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Pesquisa Operacional para decisão em Contabilidade e Administração – Contabilometria**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística / Mesorregião Geográfica . Brasília. Disponível em:<<http://www.sidra.ibge.gov.br/bda/territorio>> Acesso em: junho 2010.

KOHAMA, Heílio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO JÚNIOR, José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A lei 4320 comentada**. 31. ed.rev. atual. Rio de Janeiro: IBAM, 1998.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho... (et al.) **Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

PIRES, João Batista Fortes de Souza. **Contabilidade pública**. 9. ed. Brasília: Franco & Fortes, 2006.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBO, Maria Zulene Farias. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 11. ed. rev. atual. São Paulo: Atlas, 2010.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SOUZA; Antonio Carlos de; FIALHO, Francisco Antonio Pereira; OTANI, Nilo. **TCC: Métodos e Técnicas**. Florianópolis: Visual Books.2007.

STEVENSON, Willian J. **Estatística aplicada à administração**. São Paulo: Harbra, 1981.