



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

FULVIO CESAR DANTAS

**O ORÇAMENTO PÚBLICO COMO FERRAMENTA EFETIVA PARA A
GESTÃO E CONTROLE FINANCEIRO DA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA: UMA ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DOS GESTORES
MUNICIPAIS DA MICRORREGIÃO DE SOUSA**

**SOUSA - PB
2011**

FULVIO CESAR DANTAS

**O ORÇAMENTO PÚBLICO COMO FERRAMENTA EFETIVA PARA A
GESTÃO E CONTROLE FINANCEIRO DA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA: UMA ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DOS GESTORES
MUNICIPAIS DA MICRORREGIÃO DE SOUSA**

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

Orientadora: Professora Ma. Lúcia Silva Albuquerque.

**SOUSA - PB
2011**

FULVIO CESAR DANTAS

**O ORÇAMENTO PÚBLICO COMO FERRAMENTA EFETIVA PARA A GESTÃO E
CONTROLE FINANCEIRO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UMA ANÁLISE DA
PERCEPÇÃO DOS GESTORES MUNICIPAIS DA MICRORREGIÃO DE SOUSA.**

Esta monografia foi considerada adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis e aprovada, em sua forma final, pela Banca Examinadora designada pela Comissão de TCC do Curso de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande.

Sousa/PB, ____ de _____ de 2011.

BANCA EXAMINADORA

Prof. MSc. Lúcia Silva Albuquerque

(Orientador – UFCG)

Membro 1

(Examinador – UFCG)

Membro 2

(Examinador – UFCG)

SOUSA/PB

2011

AGRADECIMENTOS

Elevando o pensamento a Deus, agradeço a meus pais, minha esposa, minha filha e a todos meus amigos que contribuíram para a realização deste curso e para o meu desenvolvimento profissional.

Agradeço também as docentes, Thaiseany de Freitas Rêgo e Lúcia Silva Albuquerque, pelo apoio e encorajamento contínuo para a realização do presente estudo.

Agradeço ainda aos demais docentes que lecionam no curso de graduação em Ciências Contábeis do CCJS/UFCG, pelos conhecimentos transmitidos e à gestão administrativa da instituição, pelo apoio e facilidades oferecidas.

RESUMO

A contabilidade, enquanto ciência, abre um leque de opções e ferramentas para o bom andamento financeiro e econômico das empresas. Quando se fala recurso público a responsabilidade e cuidado com o erário se tornam muito maior, por se tratar de dinheiro do povo, sendo as leis mais rígidas e possuindo tramites específicos para cada ação praticada pelo gestor. Surge então o Orçamento Público, que visa regular toda previsão de receita, como também toda despesa fixada a fim de se ter uma correta utilização dos recursos da azienda pública. O objetivo da referida pesquisa foi analisar a percepção dos gestores municipais da Microrregião de Sousa, em relação à utilização do Orçamento Público no processo de gestão e controle financeiro. Para a realização desta pesquisa utilizou-se como metodologia a pesquisa descritiva, explicativa, para isso utilizado um questionário como instrumento de coleta de dados aplicado a 54 vereadores, 8 Prefeitos, 8 secretários municipais de finanças e 10 tesoureiros. Percebe-se que o grau de entendimento dos gestores públicos da microrregião de Sousa, essencialmente os prefeitos e vereadores, sobre os conhecimentos de Orçamento público é insuficiente. Fica evidente a necessidade de treinamento e aperfeiçoamento dos conhecimentos destes agentes públicos, pois os Prefeitos e Vereadores, principalmente esses últimos, que são responsáveis pela fiscalização da execução orçamentária, não possuem conhecimento adequado pra lidar com um processo orçamentário, o qual é complexo e necessita das informações corretas e das leis atualizadas, ou seja, precisa realmente de conhecimento por parte destes atores municipais, para se tirar o melhor proveito possível dos recursos a serem alocados em seu município. O que se observa, é que não é dada a devida atenção ao processo orçamentário, como ele verdadeiramente deveria acontecer, não havendo ligação coerente com a eficácia da gestão pública ou mesmo com um controle financeiro adequado para solução de problemas recentes ou previsão para cenários futuros, nas cidades da microrregião de Sousa-PB.

Palavras Chave: Orçamento Público. Receita. Despesa. Gestão.

ABSTRACT

Accounting as a science, opens up a range of options and tools for the proper conduct financial and economic enterprises. When it comes to public company responsibility and care for the Treasury become much larger, because it is people's money, and the stricter laws and possessing PROCEDURES-specific action by the manager. Then there is the Public Budget, which aims to regulate all revenue forecast, as well as all fixed expenses in order to have a proper use of public resources azienda to do so, this work comes with a mission to set the stage currently exists in the micro de Sousa-PB, seeking to know how the actors participating in the budget process dealing with the theoretical part of this procedure, and how it can be used as a management tool. For this research we used the technique of questionnaire, where they discussed topics of the topic, which can demonstrate the level of knowledge of Mayors, Councilors, Municipal Secretaries and Treasurers on the public budget. The results were surprising and demonstrate a weakness in the amount of information, particularly by managers, a situation that must be analyzed and discussed, because after all is the fate of an entire city into the hands of managers, which have more than empirical knowledge or practical, can never make a good administration without knowing the procedures, laws, decrees, resolutions and their modifications of these over the years, which shows that there is a dynamic movement, which requires constant updating, then yes, you can use the budget process as an effective tool of management.

Keywords: Public Budget. Recipe. Expense. Management.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Municípios que compõem a Microrregião de Sousa.....	13
Quadro 2 – Princípios que regulam o orçamento.....	36
Quadro 3 – Conceitos e finalidade do orçamento.....	37
Quadro 4 – Etapas do Ciclo Orçamentário.....	38
Quadro 5 – Vantagens e riscos da execução orçamentária.....	40

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Idade dos Respondentes.....	45
Tabela 2 – Distribuição de Gestores por Cargo Exercido.....	45
Tabela 3 – Tempo de Experiência dos Respondentes no Poder Público.....	46
Tabela 04 – Grau de Importância do Orçamento na Gestão Pública.....	46
Tabela 05 – Grau de Escolaridade dos Entrevistados.....	47
Tabela 06 – Grau de Entendimento Sobre do Orçamento Público.....	47
Tabela 07 – Estágios da Despesa Pública.....	48
Tabela 08 – Estágios da Receita Pública.....	48
Tabela 09 – quais são as Leis Orçamentárias previstas no Art. 165 da Constituição.....	49
Tabela 10 - Qual Lei Orçamentária que é subdividida em: Orçamento Fiscal, Orçamento de Investimento e Orçamento da Seguridade Social.....	49
Tabela 11 – Grau de Entendimento Sobre do Orçamento Público (Regras Orçamentárias).....	49
Tabela 12 – Princípios Orçamentários.....	50

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	09
1.1 Objetivos	10
1.1.1 <i>Objetivo geral.....</i>	10
1.1.2 <i>Objetivos específicos.....</i>	10
1.2 Justificativa do estudo	11
1.3 Aspectos metodológicos	12
1.3.1 <i>Classificação da pesquisa.....</i>	12
1.3.2 <i>Universo da pesquisa</i>	13
1.3.3 <i>Procedimentos de coleta de dados.....</i>	14
1.3.4 <i>Análise e interpretação dos resultados</i>	15
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	17
2.1 A administração pública e a autonomia municipal	17
2.2 Princípios aplicáveis à administração pública	22
2.3 Aspectos destacados da contabilidade pública.....	29
2.4 Orçamento público e a busca pela qualidade no serviço público.....	35
3 ANÁLISE E DESCRIÇÃO DOS RESULTADOS.....	45
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES	51
REFERÊNCIAS.....	53

1 INTRODUÇÃO

No presente estudo, será analisado o valor do orçamento público como uma medida que desempenha uma função de relevância gerencial e estratégica para a administração pública. Também se busca verificar se é possível haver desajustes e descontrole financeiro na Administração Pública, seja em um Estado, em um município, em suma, em qualquer ente público da federação e por quais formas e meios pode se dá um controle financeiro mais efetivo.

A evolução da Contabilidade Pública traz o tema orçamento, como uma ferramenta de gestão, o qual se torna norteador dos passos gerenciais no sentido de prever as receitas e fixar despesas, provocando na administração pública um roteiro de como proceder com os gastos públicos, de maneira a trazer a maior credibilidade ao desempenho das atividades públicas.

Segundo Kohama (2006, p.09 apud MEIRELLES,1984) define administração pública como: "Administração Pública é todo aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas." Fica explícito na citação que deve existir, na administração pública, uma organização de eventos para que se possa obter o contentamento nos anseios públicos.

Já Kohama (2006, p.09 apud MELLO, 1979) diz: "Administrar é gerir serviços públicos; significa não só prestar serviço executá-lo, como também, dirigir, governar, exercer a vontade com o objetivo de obter um resultado útil".

Para que a administração pública tenha oportunidade de estabelecer um bom serviço a ser prestado ao seu usuário principal, que é a população, todo o processo administrativo deve possuir regras, limites e discriminação de atividade. Sendo assim o orçamento público, surge com essa missão de organizar as atividades econômicas e financeiras do aparelho público a fim de prever receitas e fixar despesas entre outras que são inerentes a sua função, sempre visando o bem e o desenvolvimento da sociedade.

Kohama (2006, p.34) faz o seguinte comentário a respeito de orçamento:

O governo tem como responsabilidade fundamental o melhor nível dinâmico de bem-estar à coletividade. Para tanto, utiliza-se de técnicas de planejamento e programação de ações que são condensadas no chamado sistema de planejamento condensado

De acordo com o pensamento do autor o orçamento busca também compreender a questão do planejamento financeiro e estratégico, principalmente em um nível municipal, e na correta compreensão deste Orçamento Público e seus benefícios para a boa gestão.

Busca-se, neste trabalho monográfico, estudar características da Administração Pública, bem como do processo de autonomia municipal; analisar aspectos fundamentais referentes à Contabilidade Pública; aos princípios da Administração Pública e de que como se o processo orçamentário, bem como seu papel no planejamento, na gestão pública e no controle financeiro do Estado.

Para se elaborar a questão problema, entendeu-se a necessidade da aplicação de um questionário, formatado e direcionado para os principais envolvidos na elaboração, execução e fiscalização do orçamento público, que são: Os Prefeitos, os Secretários Municipais e os Vereadores. O questionário visa saber o nível de entendimento sobre o tema abordado por parte dos atores responsáveis pela gestão pública de um município.

Ante ao exposto, o presente estudo tem como problema de pesquisa: Qual a percepção dos gestores municipais da Microrregião de Sousa, em relação à utilização do Orçamento público no processo de gestão e controle financeiro?

1.1 Objetivos

1.1.1 Objetivo Geral

Analisar a percepção dos gestores municipais da Microrregião de Sousa, em relação à utilização do Orçamento público no processo de gestão e controle financeiro.

1.1.2 Objetivos Específicos

- Identificar o perfil dos gestores municipais da Microrregião de Sousa;
- Verificar o grau de entendimento dos prefeitos, vereadores, Secretários de Finanças e Tesoureiros a cerca dos Estágios da Despesa Pública, da Receita Pública, Regras Orçamentárias;
- Identificar o nível de conhecimento sobre os Princípios Orçamentários;

- Avaliar quais os conhecimentos sobre Orçamento público dos gestores municipais da Microrregião de Sousa;

1.2 Justificativa

Ser um gestor, bom ou ruim, é apenas uma questão de índole, caráter ou moral? Vendo essa pergunta, esquece-se de que existem outros fatores que levam uma administração ao fracasso, como: Falta de conhecimento, má uso das ferramentas de gestão e um planejamento estratégico mal elaborado.

A falta de conhecimento, por si só já descredibiliza o gestor, por ser de fundamental importância no processo de gestão, visto que, a informação é uma das maiores armas que os gestores possuem a sua disposição, daí a necessidade deste trabalho em colher dados que reflitam qual o nível destes conhecimentos existentes em prefeitura e câmaras, através de seus representantes legais. O mau uso das ferramentas de gestão é justamente o que leva a se ter uma administração atrasada no tempo, e que não acompanha a evolução contábil, econômica e financeira da azienda pública e das formas de controle.

Já em se tratando de planejamento estratégico, Alday (2000, p.10) forma sua opinião e revela: "O Planejamento Estratégico, que se tornou o foco de atenção da alta administração das empresas, volta-se para as medidas positivas que uma empresa poderá tomar para enfrentar ameaças e aproveitar as oportunidades encontradas em seu ambiente". Por tanto, entende-se ser necessário na administração pública um entendimento no que se refere ao orçamento, buscando sempre a melhor estratégia e o melhor aproveitamento dos recursos públicos.

Para justificar a elaboração deste trabalho, e mostrar sua relevância, propõe-se observar um conceito moderno de orçamento público, exposto por Pascoal (2005, p.16): "ato pelo qual o Poder Legislativo autoriza o poder executivo, por um certo período e, em por menor, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços público...".

Por tanto a pesquisa tem como justificativa analisar o conhecimento e a capacidade de compreensão dos atores atualmente envolvidos, Executivo (Prefeitos e Secretários) e Legislativo (Vereadores) a cerca da elaboração, execução e fiscalização do orçamento público municipal de algumas cidades da Microrregião da grande Sousa-PB.

Nesse contexto, o presente estudo trata sobre algumas características da Contabilidade

Pública, de modo a demonstrar os benefícios advindos da utilização do Orçamento Público, como meio efetivo para um melhor planejamento e controle financeiro da Administração Pública municipal.

1.3 Procedimentos metodológicos

Os procedimentos e métodos de pesquisa, demonstram e descrevem a forma com que a pesquisa será disposta aos que dela se utilizarão, buscando o tipo e a especificidade ideal para retratar o tema de forma que responda a questão problema. Kerlinger (1980, p.94, apud, BEUREN 2006, p.76) diz: “a palavra delimitação focaliza a maneira pela qual um problema de pesquisa é concebido e colocado em uma estrutura que se torna um guia para a experimentação, coleta de dados e análise.”

1.3.1 Classificação da pesquisa

O presente estudo configura-se como uma pesquisa descritiva, explicativa e qualitativa, uma vez que busca estudar e compreender os elementos atinentes ao Orçamento público, de modo a tratá-lo como uma ferramenta efetiva para a gestão e controle financeiro da Administração Pública.

Para Gil (2010, p. 44), a pesquisa descritiva “tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis.”

Esse entendimento também é destacado por Martins (2002, p. 19), o qual afirma que: “como o próprio nome sugere, a organização, sumarização e descrição de dados é chamada estatística descritiva

Pode-se entender também, que a pesquisa é explicativa, pois busca entender o porquê dos fatos ocorridos. Andrade (2002, p.20) diz: “a pesquisa explicativa é um tipo de pesquisa mais complexa, pois, além de registrar, analisar, classificar e interpretar os fenômenos estudados, procura identificar seus fatores determinantes.”

Ainda pode-se notar, analisando a complexidade da pesquisa, que ela tem características qualitativas, visto a necessidade de interpretação e mensuração da capacidade de conhecimento dos atores públicos, a respeito do tema orçamento público. Isso fica explícito com o entendimento de Beuren (2006, p.92): “A abordagem qualitativa visa destacar

características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último.”. Este pensamento reforça o entendimento de que o pesquisador observará o estudo procurando saber da capacidade de cada ator do cenário público em referência ao tema estudado.

1.3.2 Universo da pesquisa

A pesquisa foi desenvolvida por meio da aplicação do instrumento de coleta (Apêndice-1) junto aos gestores municipais da Microrregião de Sousa, localizado no Sertão Paraibano, conforme pode ser observado no Quadro 1.

Quadro 1 – Municípios que compõem a Microrregião de Sousa.

MUNICÍPIOS	POPULAÇÃO
Aparecida	7.254
Marizópolis	6.457
Nazarezinho	7.248
Santa Cruz	6.471
São Bentinho	4.138
São Domingos de Pombal	2.855
São Francisco	3.544
São José da Lagoa Tapada	6.840
Sousa	65.807
Vieirópolis	4.908
TOTAL	115.522

Fonte: www.ibge.gov.br, 2011

Trata-se de municípios em sua grande maioria, de pequeno porte, que possuem a cidade de Sousa-PB como sede para os mais diversos eventos, como: Bancos, justiça e centro comercial. A constituição destes municípios são recentes, pois se desmembraram de Sousa, a poucos anos, a maioria em 1994, e possuem como atividade principal o setor primário, principalmente baseado na agricultura familiar e nas grandes plantações de côco, mais precisamente no perímetro irrigado de São Gonçalo, que é distrito de Sousa e faz divisa com vários destes municípios. A cidade do Lastro, que também faz parte da microrregião de Sousa-PB, que nesta pesquisa foi excluída, por questões logísticas de acesso.

Todos os municípios possuem um Prefeito e nove Vereadores, com exceção de Sousa, que possui hoje 10 Vereadores, o que totaliza o número de dez (10) Prefeitos e noventa e um (91) Vereadores, além de dez (10) Secretários de Finanças e dez (10) Tesoureiros como universo da pesquisa.

1.3.3 Procedimentos de coleta de dados

O presente estudo configura-se ainda como uma pesquisa de campo, realizada por meio da elaboração e aplicação de um instrumento de coleta (questionário) junto aos gestores municipais da Microrregião de Sousa.

De acordo com Silva (2006) a pesquisa de campo é aquela em que a coleta de informações ocorre diretamente no local em que acontecem os fenômenos. Ou seja, é realizada fora do laboratório, no próprio ambiente das ocorrências dos fatos. Deste modo pode-se dizer ainda que seja um tipo de pesquisa que assume característica empírica, para confirmar ou negar determinadas hipóteses de pesquisa.

Como instrumento de coleta utilizado foi o questionário, contendo 12(doze) perguntas de múltipla escolha, que é encontrado no apêndice, para tanto fica descrito no tópico abaixo como se procedeu a pesquisa.

O questionário foi elaborado com a finalidade de se traçar um perfil, não só do administrador (gestor), mas também da equipe que trabalha e fiscaliza o ciclo orçamentário. O questionário foi distribuído em dez (10) Câmaras Municipais e em dez (10) Prefeituras do alto sertão paraibano, em sua grande maioria cidades da região da grande Sousa-PB. A pesquisa contou com a distribuição de noventa (90) questionários a noventa (90) Vereadores, sendo destes recolhidos apenas 54 formulários, já aos Prefeitos foram entregues dez (10) formulários e recolhidos oito (8), para os secretários municipais de finanças, em número de dez (10) e tesoureiros também em número de dez (10) foram entregues e recolhidos a totalidade dos questionários. Na totalidade foram distribuídos 120 questionários e recolhidos o número de 82 respondidos.

Todos os questionários trazem 12 (doze) questionamentos que buscam demonstrar o perfil dos entrevistados e o seu nível de conhecimento sobre orçamento público. O questionário esta dividido nos seguintes blocos de questões:

- O primeiro bloco se propõe a traçar um perfil dos respondentes, tendo como variáveis: a idade do entrevistado, o cargo exercido dentro da fazenda pública, o tempo que esse profissional ou gestor trabalha com orçamento público, grau de importância do orçamento para a administração pública, o grau de escolaridade dos entrevistados.
- O Segundo bloco esta relacionado com o conhecimento acerca de Orçamento Público que os gestores possuem, foram utilizadas as seguintes variáveis: grau de entendimento sobre Orçamento Público e a Lei 4.320/64, Quais os estágios da Despesa Pública, Quais os estágios da Receita Pública, Quais são as Leis Orçamentárias previstas no Art. 165 da Constituição Federal de 1988, Qual Lei Orçamentária que é subdividida em: Orçamento Fiscal, Orçamento de Investimento e Orçamento da Seguridade Social, Embora a constituição de 1988 art. 167 e 169, que trata do orçamento, fale sobre apenas na união, todas as regras pertinentes ao orçamento devem ser seguidas pelos Estados, Municípios e o Distrito Federal, Quais são Princípios Orçamentários, visando verificar o conhecimento sobre a execução orçamentária, fases da despesa orçamentária, estágios da receita orçamentária, o ciclo orçamentário.

Após o recolhimento dos questionários, vem a fase de transformação dos dados colhidos em informações que propiciem uma demonstração do cenário da administração pública regional no tocante ao seu maior instrumento de governabilidade que é o orçamento público, por isso existe a necessidade de todos os envolvidos no processo, possuírem o mínimo de conhecimento sobre o tema, tanto o gestor, quanto os secretários e principalmente os fiscais deste processo que são os vereadores, já que a pesquisa delimita-se ao espaço municipal.

1.3.4 Análise e interpretação dos resultados

A análise foi realizada pergunta a pergunta, enfatizando a motivação pela qual ela foi realizada. Os questionamentos são de múltipla escolha sem nenhuma intervenção do pesquisador, que analisará o grau de entendimento do entrevistado sobre a matéria, orçamento público como ferramenta de gestão, procurando visualizar o cenário existente nas Prefeituras da micro região de Sousa-PB.

O confronto com a literatura existente será a ferramenta utilizada para interpretar as respostas dadas pelos entrevistados, levando em consideração o grau de complexidade das atribuições de cada ente municipal, ou seja, o secretariado, o gestor (Prefeito) e os legisladores (Vereadores).

Sabe-se da importância da prática e do desempenho empírico de alguns gestores em realizarem boas administrações, porém em tempos modernos e globalizados, não se tem de falar neste fato sem a presença da ciência e da tecnologia, que a cada dia traz novidades, regras e limites que demonstram o quanto a gestão é dinâmica. Um exemplo que pode ser pertinente, é de que até 1993, não se tinha a lei 8.666/1993, que hoje controla e regulamenta as licitações, o que fez com que toda e qualquer administração se adequasse a esse regulador legal, sob pena de punições e restrições. Outro exemplo da dinâmica das leis e também da contabilidade, pode ser visto recentemente, quando a partir de 30 de março de 2011 todo ente público só poderá comprar em estabelecimento que emita nota fiscal eletrônica.

Para atingir os objetivos propostos nesta pesquisa foi utilizada a estatística descritiva como método para analisar os dados coletados junto aos gestores respondentes ao instrumento de coleta de dados. A tabulação foi feita com o auxílio do aplicativo Excel (*Windows*).

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 A Administração Pública e a Autonomia Municipal

A partir da década de 80, a administração do setor público passou a buscar novas formas, papéis e culturas organizacionais. Ferlie et al. (1999) afirmam que, como reestruturações semelhantes foram feitas em diferentes unidades do serviço público, tornou-se claro que um fenômeno organizacional estava surgindo, chamada hoje de 'administração pública'. Centrado na abordagem gerencial, introduziram-se na prática do serviço público, métodos gerenciais alternativos como forma de aumentar a produtividade e diminuir custos, antes só vistos e aplicados em entidades privadas.

Segundo Kohama (2000), a administração pública representa todo o aparelhamento do Estado, visando à satisfação das necessidades coletivas. Matias (2000, p.29) defende que a administração pública é uma organização, e não apenas um amplo conjunto de funções, haja vista que "A definição de que a administração pública é um conjunto de funções, atribuída aos juristas e adotada pelos economistas, impede o estabelecimento de fronteiras organizacionais".

Kohama (2000) trata ainda que administrar e gerir os serviços públicos significa não só prestar serviço e executá-lo, como também, dirigir, governar, exercer a vontade com o objetivo de obter um resultado útil. Presume-se, portanto, que a administração pública seja o instrumental que dispõe o Estado para colocar em prática as ações políticas de Governo. Nesse contexto, já se começa a vislumbrar a necessidade da contabilidade pública na interpretação e representação dos fenômenos administração pública.

A partir da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a administração do setor público efetivamente inaugurou um novo estágio no Brasil. Conforme afirma Meirelles (2000, p. 80), "os fins da administração pública resumem num único objetivo: o bem comum da coletividade administrada", por sua vez, cabe à administração pública atender aos princípios de bem comum (art. 3º da CF/1988). Esses princípios estão consagrados, basicamente, no art. 37 e no preâmbulo da CF, que preconiza assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça.

Segundo Oliveira (2006, p.27):

É dever da administração pública descentralizar, dinamizar e agilizar suas

atividades tendo o cidadão-contribuinte como centro de suas preocupações. O contribuinte está exigindo respeito enquanto cidadão. Assim, o desafio dos administradores públicos consiste em gerenciar de maneira transparente e honesta os recursos do contribuinte e fazer da administração pública uma fonte de desenvolvimento para toda a comunidade, conjugando-se com o respeito ao meio ambiente. Portanto, desse contexto da administração pública espera-se um desempenho satisfatório para que o cidadão tenha acesso a serviços públicos de qualidade, como saúde, educação, transporte coletivo, lazer, segurança, entre outros, e que esses serviços resultem de um adequado gerenciamento dos recursos.

A característica de gestão visualizada pela citação acima, é a segregação de funções, que descentraliza, ou seja, divide funções e responsabilidades, dando celeridade aos procedimentos, reduzindo a burocracia e proporcionando um atendimento eficaz a população.

Ainda conforme trata Oliveira (2006, p. 27) "tendo em vista a finalidade básica do Estado, também se pode citar, como uma das atividades da contabilidade, a de relatar, de forma compreensível, a aplicação dos recursos públicos". Dessa forma, a estrutura organizacional da administração pública, segundo Matias (2000), é basicamente formada por dois elementos: administração direta e administração indireta.

Nesse contexto, a administração pública, no desempenho de suas funções, utiliza-se, segundo o art. 14 da Lei Federal nº 4.320/1964, de unidades administrativas e orçamentárias. A unidade administrativa, para a qual são consignadas dotações próprias, é responsável pelas aplicações dos recursos financeiros e difere da unidade orçamentária pelo seguinte motivo: aquela, também denominada de órgão, é entidade constituída pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário com a finalidade de execução das ações governamentais.

Desse modo, permite-se a descentralização da execução do orçamento, e a unidade orçamentária se torna, segundo Machado Jr. e Reis (2003, p.58), "o centro de planejamento; elaboração orçamentária; execução orçamentária; controle interno; custos e de resultados, econômicos ou não; informações". Para Oliveira (2006, p.29) "aqui, a contabilidade, valendo-se do sistema de informações integradas, pode elaborar, dentre outros, relatórios circunstanciais sobre o andamento da execução dos programas das unidades administrativas e orçamentárias".

O art. 30 da CF afirma que os municípios têm competências próprias. Foi adotado pela CF o critério "interesse local" para estabelecer a competência municipal, que para Ferrari (2003, p.59) "interesse local deve-se entender aquele ligado de forma direta e imediata à sociedade municipal e cujo atendimento não pode ficar na dependência de autoridades distantes do

grupo, que não vivem os problemas locais”.

A competência dos municípios está numerada no art. 30, I a IX da CF:

Art. 30. Compete aos municípios:

I – legislar sobre assuntos de interesse local;

II – suplementar a legislação federal e a estadual no que couber;

III – instituir e arrecadar tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;

IV – criar, organizar e suprimir distritos, observada legislação estadual;

V – organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão e permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial;

VI – manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação pré-escolar e de ensino fundamental;

VII – prestar, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, serviços de atendimento à saúde da população;

VIII – promover, no que couber, adequando ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano;

IX – promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local, observada a legislação e a ação fiscalizadora federal e estadual.

Este artigo da Constituição Federal de 1988 se remete as competências inerentes aos municípios, os quais têm autonomia para instituir alguns tipos de tributos, como também para fazer parcerias com as demais esferas públicas, estados e união.

No Brasil, o controle de constitucionalidade de leis ou atos normativos é exercido pelo órgão máximo do Poder Judiciário, o Supremo Tribunal Federal (STF). A declaração de inconstitucionalidade pelo órgão jurisdicional pode ser obtida por dois modos, via de defesa (exceção) ou por via de ação. Na via de defesa a alegação de inconstitucionalidade aparece incidentalmente, em um processo comum. Neste caso, a inconstitucionalidade pode ser apreciada por qualquer órgão do Poder Judiciário, caracterizando-se o método difuso, e a decisão proferida faz coisa julgada apenas entre as partes. Na via de ação, a intenção é retirar do sistema jurídico a lei tida como inconstitucional, proporcionando solução para os casos na via de defesa, que não participam do feito. Desta forma, a declaração de inconstitucionalidade em tese tem efeitos contra todos, caracterizando o método concentrado, pois o único órgão que tem capacidade para declarar inconstitucionalidade em sentido amplo é o STF (FERRARI, 2003).

A inconstitucionalidade por omissão provém da inércia ou do silêncio, quando os órgãos do Poder Público permanecem inertes e não praticam os atos exigidos pela CF. O STF não

interfere na formação dos atos que já foram realizados, agindo apenas no sentido de fiscalização. O Município é uma entidade de Direito Público interno, tendo capacidade política, exercendo com autonomia assuntos de sua competência, tal como a União e os Estados-membros. (FERRARI, 2003).

Para determinar a área de atuação dos Municípios, foi utilizada a expressão "interesse local", ou seja, os interesses ligados de forma direta e imediata à sociedade municipal. Quando houver hierarquia entre as leis, as leis inferiores devem buscar fundamento de validade nas superiores.

O Controle Interno da Administração Pública passou a ser pressuposto da Responsabilidade Fiscal, conforme disposto no art. 1.º § 1.º da Lei Complementar Federal n.º 101/2000, transcrito a seguir.

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição Federal.

§ 1º A responsabilidade da gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e convergem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receita 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, dívida consolidada e mobiliária, operação de garantias e inscrição em resto a pagar.

Nesse contexto, o controle Interno da Administração se faz necessário na medida em que o administrador percebe que não tem mais condições de acompanhar de perto todos os negócios da empresa com a mesma eficiência, uma vez que, uma empresa cresce aumentando sua área de atuação e criando setores com administração própria, existe a necessidade de criação de controle que possam garantir que as diversas operações definidas pela política da empresa continuem sendo executadas conforme o planejamento pela sua administração. O controle interno integra o conjunto dos instrumentos utilizados para o controle do setor público e realiza tarefa importante para o administrador, pois lhe permite conhecer a situação em que se encontra o órgão que dirige, seja ele maior e menor, com a vantagem de possibilitar-lhe, empreender ações que visem a corrigir eventuais práticas e também dar novos rumos à sua gestão, evitando, assim, a repetição ou continuidade de falhas indesejáveis.

De acordo com a Constituição Federal de 1988, as finalidades do Controle Interno, no que caracteriza os objetivos específicos que devem ser atingidos:

- Observar as normas legais, instruções normativas, estatutos e

regimentos;

- Assegurar, nas informações contábeis, financeiras, administrativas e operacionais, sua exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade;
- Evitar o cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes;
- Salvar os ativos financeiros e físicos e assegurar a legitimidade do passivo;
- Permitir a implementação de programas, projetos, atividades, sistemas e operações, para a utilização dos recursos de forma eficaz, eficiente e com maior economia; e
- Assegurar a aderência das atividades às diretrizes, planos, normas e procedimentos do órgão ou unidade.

Vale destacar que os instrumentos preconizados pela LRF para o planejamento do gasto público são os mesmos já adotados na CF, somente reforça cada vez mais o papel da atividade de planejamento e de execução. O Controle da dívida pública é o principal problema enfrentado pelo País nos últimos tempos, esse controle é o maior motivo para invocar leis como a LRF.

A partir da análise do Capítulo VII da LRF, que trata da dívida e do endividamento público, sabe-se que, nos termos da Resolução n.º 40 e 43 aprovada pelo Senado Federal, foram definidos limites para a dívida pública de todos os entes nacionais. Para isso, é válido observar os ajustes feitos à Lei n.º 4.320/1964, pois os objetivos das duas são distintos.

Sabe-se que a atividade empresarial tem como objetivo o lucro, ou seja, a obtenção de receitas e para tanto, incorre em despesas. Desta forma, pode-se dizer que as receitas nas empresas privadas correspondem a um instrumento para se alcançar receitas, embora seja possível analisar uma empresa sob diferentes enfoques, dentre os quais o social e o ambiental. Diversamente, no caso da Administração Pública, tem-se como principal objetivo o bem-estar da sociedade, o que a mesma busca alcançar por intermédio da prestação e implementação de novos serviços à comunidade, realizados por meio das despesas. De modo geral, a arrecadação de receitas torna possível a realização destas despesas (SIQUEIRA, 2010).

Assim sendo, pode-se dizer que o ciclo operacional na esfera governamental apresenta-se invertido em relação à empresarial, isto é, enquanto nas empresas inicialmente há o sacrifício monetário ou incorporação de passivos para depois haver a realização de receitas, na Administração Pública, regra geral, inicialmente se deve obtê-las para então incorrer em despesas (SIQUEIRA, 2010).

Para Souza (1996, p. 83):

A atividade financeira do Estado desenvolve-se fundamentalmente em três campos: a receita, isto é, a obtenção de recursos patrimoniais; a gestão, que é a administração e conservação do patrimônio público; e, finalmente, a despesa, ou seja, o emprego de recursos patrimoniais para a realização dos fins do Estado.

Diante disso, a gestão financeira da Administração Pública se estrutura na direção de obter o máximo de recursos financeiros para que seja possível alcançar a sua política maior, qual seja o bem-estar da sociedade. No que consiste à avaliação do desempenho da Administração Pública, o resultado econômico apresenta-se como sendo um importante indicador, porém não o melhor (GIACOMONI, 2003). Porém, não se pode com isso concluir que os princípios contábeis destacados não sejam aplicáveis na contabilidade pública, os mesmos podem não ser inteiramente aplicados, porém devem ser observados.

De imediato é importante frisar que a LRF, não tem como meta a punição do administrador público. Para melhor entender a sua função real é importante que se destaque o seu § 1º do art. 2º:

§ 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 consolidadas e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, cessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

A lei se baseia em seis pontos como apoio para melhor aplicar a sua legislação: dívida e endividamento; planejamento econômico; despesas com pessoal e geração de despesas. Porém, para que haja realmente um controle primordial dos fatos acima relatados é necessário que haja fiscalização e acompanhamento.

2.2 Princípios Aplicáveis à Administração Pública

A expressão Administração Pública é utilizada mais comumente em dois sentidos, conforme explica Di Pietro (1997):

- Em sentido subjetivo, formal ou orgânico, ela designa os entes que exercem a atividade administrativa; compreende pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos incumbidos de exercer uma das funções em que se triparte a atividade estatal: a

função administrativa;

- Em sentido objetivo, material ou funcional, ela designa a natureza da atividade exercida pelos referidos entes; nesse sentido, a Administração Pública é a própria função administrativa que incumbe, predominantemente, ao Poder Executivo.

Conforme preceitua Medauar (1998) os órgãos da Administração Pública, nas realizações de suas atividades que lhes competem, são regidos por normas que abrangem preceitos gerais, direcionando o vasto campo de atuação dos órgãos da administração. Sobre este assunto enfatiza Reale (1974) que, os princípios constituem as bases nas quais assentam institutos e normas jurídicas.

Para Seresuela (2002):

Temos, pois, que, enquanto no mundo privado se coloca como apropriada a afirmação de que o que não é proibido é permitido, no mundo público assume-se como verdadeira a idéia de que a Administração só pode fazer o que a lei antecipadamente autoriza. Deste modo, a afirmação de que a Administração Pública deve atender à legalidade em suas atividades implica a noção de que a atividade administrativa é a desenvolvida em nível imediatamente infralegal, dando cumprimento às disposições da lei. Em outras palavras, a função dos atos da Administração é a realização das disposições legais, não lhe sendo possível, portanto, a inovação do ordenamento jurídico, mas tão-só a concretização de presságios genéricos e abstratos anteriormente firmados pelo exercente da função legislativa.

O princípio da legalidade traz a idéia de que foi a partir dele que se criou a idéia de que toda a vontade da Administração Pública decorre de lei. Sobre este assunto Bastos (1997) acrescenta que, este princípio é o que sustenta fundamentalmente o Estado de Direito, que por sua vez submete-se ao próprio direito.

Ainda sobre o princípio da legalidade Bastos (1997, p. 29) afirma que:

(...) este princípio submete tanto a Administração direta quanto a indireta e a fundacional. Devendo reconhecer de que as entidades regidas pelo direito privado, fundamentalmente se submeterão por igual forma a um princípio da legalidade em função de parâmetros privados, com exceções, é óbvio, decorrentes da própria Constituição, que sujeita tais entidades a certos tipos de controle a que jamais se submeteriam se entidades autenticamente privadas fossem.

Trata-se, pois, de princípio previsto tanto no texto constitucional como na Lei n.º 9.784/1999, que orienta e domina toda a atividade administrativa, constituindo verdadeiro alicerce do Estado de Direito. Esse princípio contém enunciado genérico no art. 5º, II, da Constituição

Federal ao dispor: "Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei".

O caput do art. 37 da Constituição Federal (CF/1988) traz o comando específico para Administração Pública, explicitando a submissão do Estado às mesmas leis a que se submetem os cidadãos, em consonância com o Estado Democrático de Direito.

Berman (2008) analisa que o princípio da legalidade comporta duas leituras sob o ângulo do seu destinatário:

- a) Para o particular, se a lei não proibir a conduta ele está autorizado a praticá-la;
- b) Para a administração, significa que só é possível praticar o ato se houver autorização da lei, ou seja, a administração só pode agir quando a lei permitir.

Além disso, Berman (2008), afirma que a vontade da administração é a vontade da lei e a legalidade é o princípio que domina e orienta toda a atividade estatal. A administração só pode agir nos exatos ditames da lei. Visto como fundamento de direitos individuais, o princípio da legalidade reprime o absolutismo do Poder Estatal e condiciona a atividade da Administração Pública. Ao inseri-la no caput do art. 5.º da CF/1988, o constituinte pretendeu estabelecê-la como parâmetro para as demais normas do ordenamento jurídico. A função legislativa deve obediência aos princípios constitucionais. Ao legislador impõe-se o respeito às diretrizes constitucionais e tê-las como verdadeiros vetores a fim de que haja a igualdade na lei.

Mello (1999, p.09) observa que "a isonomia tem como ponto de partida a proibição do *discrímen imotivado*". E, para o reconhecimento de sua aplicação, apresenta critérios:

(...) as discriminações são recebidas como compatíveis com a cláusula igualitária apenas e tão somente quando inexistente um vínculo de correlação lógica entre a peculiaridade diferencial acolhida por residente no objeto, e a desigualdade de tratamento em função dela conferida, desde que tal correlação não seja incompatível com interesses prestigiados na Constituição.

Nesse contexto, Canotilho (1982, p.130) destaca os momentos de maior relevância para administração, na observância do princípio da igualdade:

- I Proibição de medidas administrativas portadoras de incidência coativas

- desiguais (encargos ou sacrifícios) na esfera jurídica dos cidadãos (igualdade na repartição de encargos e deveres);
- II Exigência de igualdade de benefícios ou prestações concedidas pela administração (administração de prestações);
 - III Auto-vinculação da administração no âmbito dos seus poderes discricionários, devendo ela utilizar critérios substanciais idênticos para a resolução de casos idênticos, sendo a mudança de critérios, sem qualquer fundamento material, violadora do princípio da igualdade;
 - IV Direito à compensação de sacrifícios quanto à administração, por razões de interesse público, impõe a um ou vários cidadãos sacrifícios especiais, violadores do princípio da igualdade perante encargos públicos.

Sobre o Princípio da Moralidade, analisa Seresuela (2002) que:

Hoje, por força da expressa inclusão do princípio da moralidade no caput do art. 37, a ninguém será dado sustentar, em boa razão, sua não incidência vinculante sobre todos os atos da Administração Pública. Ao administrador público brasileiro, por conseguinte, não bastará cumprir os estritos termos da lei. Tem-se por necessário que seus atos estejam verdadeiramente adequados à moralidade administrativa, ou seja, a padrões éticos de conduta que orientem e balizem sua realização. Se assim não for, inexoravelmente, haverão de ser considerados não apenas como imorais, mas também como inválidos para todos os fins de direito. Entende-se por princípio da moralidade, a nosso ver, aquele que determina que os atos da Administração Pública devam estar inteiramente conformados aos padrões éticos dominantes na sociedade para a gestão dos bens e interesses públicos, sob pena de invalidade jurídica.

Dessa forma, para Seresuela (2002, online) “o desrespeito à moralidade, entre nós, não se limita apenas a exigir a invalidação – por via administrativa ou judicial – do ato administrativo violador”, mas “também a imposição de outras consequências sancionatórias rigorosas ao agente público responsável por sua prática”.

Alega-se ainda que, por ser um conceito vago e impreciso, acaba por ser abrangido pelo princípio da legalidade. Meirelles (2004, p.83), didaticamente, distingue a moral comum da administrativa: “A moral comum é imposta ao homem para sua conduta externa; a moral administrativa é imposta ao agente público para sua conduta interna, segundo as exigências da instituição a que serve a finalidade de sua ação: o bem comum”.

Para Berman (2008), por vezes um ato pode ser legal, mas imoral. A moralidade confere legitimidade ao ato administrativo praticado. A autora entende que o ordenamento jurídico pátrio prestigia a moralidade na administração, haja vista que o arcabouço normativo imputa sanções ao comportamento imoral do administrador. Com efeito, menciona que os atos de improbidade administrativa previstos na Lei n.º 8.429/1992 atentam contra esse princípio.

Assim, além da previsão constitucional, a Lei n.º 9.784/1999 analisa o princípio da moralidade no processo administrativo federal ao prescrever:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei;

III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;

IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;

Sobre o Princípio da Publicidade, assinala Seresuela (2002):

A publicidade sempre foi tida como um princípio administrativo, porque se entende que o Poder Público, por seu público, deve agir com a maior transparência possível, a fim de que os administrados tenham, a toda hora, conhecimento do que os administradores estão fazendo. Além do mais, seria absurdo que um Estado como o brasileiro, que, por disposição expressa de sua Constituição, afirma que todo poder nele constituído "emana do povo" (art. 1.º, parágrafo único, da CF), viesse a ocultar daqueles em nome do qual esse mesmo poder é exercido informações e atos relativos à gestão da res pública e as próprias linhas de direcionamento governamental. É por isso que se estabelece, como imposição jurídica para os agentes administrativos em geral, o dever de publicidade para todos os seus atos. Entende-se princípio da publicidade, assim, aquele que exige, nas formas admitidas em Direito, e dentro dos limites constitucionalmente estabelecidos, a obrigatoria divulgação dos atos da Administração Pública, com o objetivo de permitir seu conhecimento e controle pelos órgãos estatais competentes e por toda a sociedade. A publicidade, contudo, não é um requisito de forma do ato administrativo, não é elemento formativo do ato; é requisito de eficácia e moralidade. Por isso mesmo os atos irregulares não se convalidam com a publicação, nem os regulares a dispensam para sua exeqüibilidade, quando a lei ou o regulamento a exige. No que tange à forma de se dar publicidade aos atos da Administração, tem-se afirmado que ela poderá dar-se tanto por meio da publicação do ato, como por sua simples comunicação a seus destinatários.

A Administração, por ser pública, deve agir com transparência. A publicidade deve estar presente como regra em toda a atividade administrativa, só se admitindo a sua exceção nos casos expressamente previstos em lei. O princípio é inerente ao Estado Democrático de Direito, razão pela qual se refere a toda atividade administrativa. Para Berman (2008), a publicidade na administração pública também está relacionada com a transparência na

prática dos atos, possibilitando com isso a fiscalização da gestão pública. Assim, por ser esse o princípio inerente ao regime democrático, a publicidade permite que os administrados realizem o controle dos atos praticados.

Nesse sentido, assim diz o art. 198 do Código Tributário Nacional:

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

§ 1º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.

§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo.

§ 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a:

I – representações fiscais para fins penais;

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;

III – parcelamento ou moratória.

Segundo Seresuela (2002), já quanto ao princípio da Eficiência:

O princípio da eficiência, outrora implícito em nosso sistema constitucional, tornou-se expresso no caput do art. 37, em virtude de alteração introduzida pela Emenda Constitucional n. 19. É evidente que um sistema balizado pelos princípios da moralidade de um lado, e da finalidade, de outro, não poderia admitir a ineficiência administrativa. Bem por isso, a Emenda n. 19, no ponto, não trouxe alterações no regime constitucional da Administração Pública, mas, como dito, só explicitou um comando até então implícito. Eficiência não é um conceito jurídico, mas econômico. Não qualifica normas, qualifica atividades. Numa idéia muito geral, eficiência significa fazer acontecer com racionalidade, o que implica medir os custos que a satisfação das necessidades públicas importam em relação ao grau de utilidade alcançado. Assim, o princípio da eficiência, orienta a atividade administrativa no sentido de conseguir os melhores resultados com os meios escassos de que se dispõe e a menor custo. Rege-se, pois, pela regra de consecução do maior benefício com o menor custo possível. Dever de eficiência é o que se impõe a todo agente público de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o

serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros. De início, parece de todo natural reconhecer que a idéia de eficiência jamais poderá ser atendida, na busca do bem comum imposto por nossa Lei Maior, se o poder Público não vier, em padrões de razoabilidade, a aproveitar da melhor forma possível todos os recursos humanos, materiais, técnicos e financeiros existentes e colocados a seu alcance, no exercício regular de suas competências.

Quanto ao princípio da impessoalidade, seu objetivo seria neutralizar a atividade Administrativa, que visa a não concretização de um bem a todos, mas sim, a um grupo determinado de pessoas, fixando como única diretriz jurídica válida para os comportamentos estatais, o interesse público. Esta impessoalidade, segundo Rocha (1994) garante uma verdadeira qualidade da administração dos bens públicos, gerenciados pelo Estado. Conforme Meirelles (2004), o princípio da impessoalidade é, também conhecido como princípio da finalidade, que impõe ao administrador que somente seja praticado atos com sua devida finalidade.

Quando menciona sobre impessoalidade, Silva (1992, p. 570) descreve:

Os atos e provimentos administrativos são imputáveis não ao funcionário que os pratica, mas ao órgão ou entidade administrativa em nome do qual age o funcionário... Por conseguinte, o administrado não se confronta com o funcionário "x" ou "y" que expediu o ato, mas com entidade cuja vontade foi manifestada por ele.

Assim, no tocante ao administrado, está relacionado com a finalidade pública, pois a atividade administrativa não pode atuar com o objetivo de beneficiar ou prejudicar pessoas determinadas, pois deve guiar-se sempre pela busca no atendimento do interesse público previsto em lei.

Com efeito, a Lei n.º 9.784/1999 aponta de forma não expressa o princípio da impessoalidade ao prever em seu art. 2.º, inciso III:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

- I - atuação conforme a lei e o Direito;
- II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei;
- III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção

pessoal de agentes ou autoridades;

Decorre ainda desse princípio o § 1.º do art. 37 da Constituição Federal, ao proibir que constem nome, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridade ou servidores públicos. Portanto, segundo Berman (2008), o ato administrativo praticado não é do funcionário, mas sim da entidade pública em nome da qual foi praticado.

2.3 Aspectos Destacados da Contabilidade Pública

Segundo Crepaldi (2002, p.15) analisa que "a contabilidade como ciência tem vasta aplicação para apuração de resultados, registros e interpretações destes, sendo utilizado por todas as entidades que desejam obter lucro ou não".

Ainda de acordo com Crepaldi (2002, p.15) "o objetivo principal da contabilidade é coletar, registrar, resumir, analisar e relatar, em termos monetários, informações acerca dos negócios das companhias". Segundo Iudicibus (1998, p. 27) "a contabilidade só é capaz de captar e registrar, normalmente, eventos mensuráveis em moeda quando sabemos que, em quase todas as decisões, muitos outros elementos não quantitativos devem ser levados em conta para uma decisão adequada".

Para Iudicibus et al (2000, p. 68) a contabilidade pública configura-se:

Como um instrumento operacional, a Contabilidade se realiza por meio de um sistema de informação e avaliação econômica e monetária, com a finalidade de fornecer demonstrações e análises que habilitem seus diversos usuários na predição sobre eventos e tendências futuras da organização. Assim, o produto da Contabilidade é a informação contábil resultante da sintetização dos dados obtidos através de documentos que reflitam a realidade mercantil em que se encontra o usuário. O objetivo científico da Contabilidade manifesta-se na correta apresentação do Patrimônio e na apreensão e análise das causas das suas mutações. Já sob a ótica pragmática, a aplicação da Contabilidade a uma Entidade particularizada, busca prover os usuários com informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas e outros meios.

Com relação à definição ou conceituação, para Kohama (2000, p. 46), a contabilidade pública, possuidora de características especiais, "é o ramo da contabilidade que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da Fazenda Pública; o patrimônio e suas variações". Angélico (1995, p. 107) entende que "contabilidade pública é a disciplina

que aplica, na administração pública, as técnicas de registros e apurações contábeis em harmonia com as normas gerais do Direito Financeiro”.

Oliveira (2009, p. 64) comenta ainda que:

Aplicando as normas da escrituração contábil, a contabilidade pública define-se como ciência dos registros dos atos e fatos administrativos da administração pública, apurando resultados em harmonia com as normas gerais de Direito Financeiro (Lei nº 4.320/64). As normas de escrituração contábil aplicadas oferecem relatórios que irão demonstrar o cumprimento de disposições constitucionais, o atendimento às solicitações de Tribunais de Contas, auditorias, controladorias, perícias, precatórios e outras solicitações da Justiça. A Lei Federal nº 4.320, em seu art. 83, estabelece que a contabilidade pública tem por objetivo evidenciar a situação da receita, da despesa, do patrimônio e de quem operacionalize a respectiva movimentação, quando preconiza que a contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.

Segundo Lima e Castro (2003, p. 14), os objetivos da contabilidade pública são:

- a) registrar a previsão das receitas e a fixação das despesas constantes dos Orçamentos Públicos anuais;
- b) escriturar e efetuar o acompanhamento da execução orçamentária e financeira das receitas e despesas;
- c) controlar as operações de crédito, a dívida ativa e as obrigações do ente público;
- d) apresentar as variações patrimoniais, ressaltando o valor do patrimônio;
- e) fornecer dados sobre os entes públicos à Contabilidade Nacional (estatísticas econômicas do país).
- f) disponibilizar informações que auxiliem a medir o desempenho de estruturas e programas de governo;

Sobre a evidenciação e a contabilidade pública, assim analisa Oliveira (2006, p. 66):

No ano de 1997, foi criado, pelo Governo Federal, o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental (FUNDEF), que objetivava criar um Fundo Federal para o desenvolvimento do ensino fundamental e valorização do seu respectivo magistério. A partir daí, passou a ser exigida, também, uma Prestação de Contas, de forma trimestral, dos gastos com educação. Em 1998, o Tribunal de Contas da União (TCU) passou a exigir a divulgação das Contas Públicas em página de internet, com dados mensais, bimestrais e anuais. Instaurou-se, portanto, uma Prestação de Contas atualizada mensalmente. Em 2000, o Governo Federal editou a Lei de Responsabilidade Fiscal, que objetivava regulamentar as lacunas deixadas pela Constituição. Essa Lei Complementar previa as punições

que, até então, não existiam, pois a ausência de penalidades geralmente não incentiva o cumprimento legal. Em 2002, foi criado o Sistema de Coleta de Dados Contábeis (SISTN), que é o instrumento desenvolvido para operacionalizar o convênio entre a Caixa Econômica Federal e a União, por intermédio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), tendo como objetivo coletar dados contábeis dos municípios e estados brasileiros.

Ainda de acordo com Oliveira (2006, p. 68):

Considerando, portanto, que a contabilidade pública, como consequência da Lei de Responsabilidade Fiscal, vem se tornando cada vez mais complexa, deve procurar estabelecer planejamento e manter-se em constante evolução procurando vedar a atuação de administradores públicos que agem sem responsabilidade em relação à captação de recursos, sua aplicação e utilização e manutenção do patrimônio público. Assim, sendo o objeto da contabilidade pública o patrimônio público e os seus objetivos estudar, controlar e apurar os resultados, bem como dispor informações a seus usuários por meio da explicitação do orçamento e dos eventos econômicos e patrimoniais, o destino das informações deve ser o de subsidiar o processo decisório dos gestores públicos e dispor à sociedade como os recursos são arrecadados, administrados e aplicados.

Através da contabilidade é que se registram os recursos encontrados pelo sistema contábil. Ela deve ser organizada de forma a respeitar os princípios, informações e as características inerentes.

Segundo Gaspar (1998, p. 47):

A função da contabilidade como instrumento de controle é hoje unanimemente reconhecida. Um sistema de contabilidade que não esteja apoiado num eficiente controle interno é, até certo ponto, inútil uma vez que não é possível confiar nas informações contidas nos seus relatórios.

Para Caggiano & Figueiredo (1997, p. 42), pode-se definir a contabilidade “como um sistema de informação e mensuração de eventos que afetam a tomada de decisão”.

Por sua vez, Mazzi (1998, p. 13) compreende que:

O controle interno usará um sistema organizado de contabilidade de modo que possa acompanhar a execução dos aspectos financeiros e gerenciais e as operações extras orçamentais de natureza financeira ou não. No aspecto financeiro deverá a contabilidade observar os princípios geralmente aceitos, pois as informações serão de interesse da supervisão e diretores das instituições, como por exemplo, investidores e clientes.

O controle requer a existência de uma estrutura organizacional que defina as responsabilidades de garantir o desempenho dos setores envolvidos com a contabilidade. De acordo com Caggiano & Figueiredo (1997, p. 38), “é importante fazer uma distinção entre os setores que estão sob controle de um grupo em particular, daqueles que estão sob a responsabilidade de outros gestores”. A contabilidade deve pôr em evidência todo tipo de controle dos documentos e recursos materiais, levando em conta os gastos e desperdícios que podem ser evitados, para controlar e obter resultados positivos com o apoio dos controles internos.

O controle é fundamental para executar o acompanhamento das tarefas e registros da contabilidade, além de apontar eventuais falhas. Realiza, assim, uma manutenção dos bens e aplicações dos recursos. Em virtude disso, a contabilidade como um processo de informação “deve ser organizada de maneira que as informações obedeçam aos princípios contábeis geralmente aceitos, e possuam características que lhe são inerentes, entre as quais de utilidade e confiabilidade” (GASPAR, 1998, p. 45).

Para Lima e Castro (2003, p. 14), Contabilidade Pública é:

[...] o ramo da Contabilidade que tem por objetivo aplicar os conceitos, Princípios e Normas Contábeis na gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos Órgãos e Entidades da Administração Pública e, como ramo da Contabilidade, oferecer à sociedade, de maneira transparente e acessível, o conhecimento amplo sobre a gestão da coisa pública.

A CF/1988 trouxe novas exigências à Administração Pública, inclusive no que se refere ao controle, haja vista as disposições contidas no seguinte artigo:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

A contabilidade pública está estruturada em quatro sistemas básicos de trabalho: o orçamentário, o financeiro, o patrimonial e o de compensação. Cada um deles possui características que, com algumas adaptações, poderão ensejar a produção de informações necessárias para suporte à execução e ao gerenciamento de cada operação, bem como à organização como um todo, constituindo, assim, um adequado acompanhamento do ciclo orçamentário.

A informação, no setor público, é um recurso que depende da ação do administrador público para tornar-se um instrumento produtivo para a consecução dos resultados pretendidos. Portanto, a coleta de dados, a seleção, a análise e a tradução em informações úteis são cruciais para o momento pelo qual passa a maioria dos municípios brasileiros no que se refere à questão financeira. O sistema contábil deve suprir o gestor principal e os gestores secundários no que diz respeito ao fluxo contínuo de informações econômicas, financeiras, orçamentárias e operacionais.

O sistema deve alertar, em tempo hábil, sobre os possíveis desvios anormais em relação ao programado, em especial, relativamente aos fatores que influam nos resultados orçamentários e financeiros a fim de que as providências possam ser tomadas no seu devido tempo. Deve, também, manter inter-relação com os órgãos e setores municipais, de modo que o gestor principal possa acompanhar o andamento dos planos de ações.

Todas as demonstrações financeiras devem está de acordo com princípios contábeis geralmente aceitos segundo a prática vigente de mercado, conforme estabelece a legislação. Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 89), “o principal objetivo da divulgação de informações financeiras é apoiar os acionistas e outros indivíduos na tomada de decisões financeiras, ajudando-os a predizer os fluxos de caixa da empresa”. Informações úteis para essa finalidade tendem a possuir várias características, tais como relevância e confiabilidade. Devem gerar mais benefícios do que custos, ser compreensíveis e permitir comparações entre empresas, segundo esses autores.

A comunicação da informação contábil ocorre de diferentes formas como demonstrativos contábeis, notas explicativas, quadros suplementares, pareceres de auditores independentes, relatórios da administração e outras. Através dessas diversas formas, o Sistema de Informação na concepção da maioria dos autores, ainda que tenha como principal característica a mensuração monetária, deve fornecer informações não monetárias a todos os usuários que delas necessitem e servir de instrumento para o processo de tomada de decisão, nos diversos níveis da organização.

Hendriksen e Van Breda (1999, p.135) mencionam que a contabilidade é “o processo de identificação, mensuração e comunicação de informação econômica para permitir a realização de julgamentos bem informados e a tomada de decisões por usuários da informação”. Ademais, para que a informação contábil possa merecer a aceitação dos usuários internos e externos, dentro e fora da empresa, é necessário, porém, que se revista de determinadas qualidades ou características, como as mencionadas a seguir:

- **Compreensibilidade:** a informação contábil deve ser compreendida pelo usuário (receptor) em todos os seus aspectos conjunturais; esta qualidade da informação está diretamente ligada à comunicação ou forma dela, sem a qual a utilidade da informação (para a decisão) perde o verdadeiro sentido. Consoante Dias Filho & Nakagawa (2000, p.4), “o valor das informações depende da capacidade que estas tenham de melhorar o conhecimento sobre determinada realidade, reduzindo riscos e incertezas, de tal maneira que seus destinatários se sintam mais apoiados no processo decisório”;
- **Relevância:** a informação contábil para ser considerada relevante e, portanto, “útil ao seu usuário”, deve influenciar as decisões deste, na avaliação de eventos passados, presentes ou futuros, comparando projeções e corrigindo-as, se necessário. Utiliza-se a palavra “usuário” no singular, haja vista que, a mesma informação pode, ao mesmo tempo, ser relevante para um, enquanto que, para outro não tem a menor importância. Hendriksen & Breda (1999, p.97) dizem que a informação considerada relevante é aquela “pertinente à questão sendo analisada”, ou seja, a relevância deverá ser mensurada considerando o objetivo da informação;
- **Confiabilidade:** compreende-se como confiável e, portanto, passível de utilidade para o usuário, a informação contábil correta, ou seja, sem vícios, erros, entrelinhas, enganos, “segundas intenções”, que possam levar a uma decisão equivocada ou errônea. A confiabilidade está diretamente ligada à credibilidade e esta última ao próprio relacionamento entre os indivíduos, cuja base é o respeito e a amizade. Dentro da teoria da contabilidade a confiabilidade encontra respaldo no chamado enfoque ético que, segundo os mesmos autores (HENDRIKSEN & BREDA, 1999, p. 25), “(...) dá ênfase aos conceitos de justiça, verdade e equidade”;
- **Comparabilidade:** a comparação entre informações contábeis, financeiras, econômicas, físicas, de produtividade, podem se dar de duas formas: interna, em relação aos números da própria empresa ou organização e, externa, quando comparados com empresas do mesmo segmento ou com outras entidades;
- **Tempestividade:** as informações e demonstrações contábeis, para serem úteis aos usuários, devem ser elaboradas em tempo hábil, caso contrário, de nada servirão aos propósitos de auxílio às decisões;
- **Integralidade:** a informação contábil deve compreender todos os elementos relevantes sobre o que se pretendem revelar ou comunicar, não dando margem a dúvidas sobre relatórios, demonstrações contábeis, notas e outras informações, sob pena de se adentrar no campo da não confiabilidade.

Assim sendo, os pressupostos das decisões do Administrador Público não são os mesmos do administrador da empresa privada, o que não implica, contudo, em dizer que a contabilidade, ou melhor, a informação contábil não seja importante para a tomada de decisão.

2.4 O Orçamento Público e a Busca pela Qualidade no Serviço Público

Santos (2001) comenta que o orçamento público pode ser conceituado de várias formas e que “a mais simples de todas, e a mais comumente aplicada, é que ele é uma lista de receitas e despesas do governo sem muita ligação com a realidade daquele lugar ou daquele ente público”.

Ainda conforme trata Santos (2001), o orçamento público configura-se como um documento de divulgação das ações do governo, de modo que isso ressalta uma das principais obrigações decorrentes da Lei de Responsabilidade Fiscal, que é a da publicação periódica de dados sobre as receitas e as despesas do governo, para que o cidadão saiba o que está acontecendo, e possa exercer os seus direitos na fiscalização do que o governo faz.

Contudo, segundo estudo elaborado pela Fundação João Goulart (FJV/2007), as fases do Orçamento seriam:

- Unidimensional: DESPESA
- Bidimensional: despesa e ATIVIDADE
- Tridimensional: despesa, atividade e PROGRAMAS
- Multidimensional: despesa, atividade, programas e METAS

E no orçamento Tradicional se teria um controle político com equilíbrio financeiro e controle dos gastos, enquanto que o orçamento Moderno seria um instrumento de administração, em busca da realização de metas.

Quadro 2 – Princípios que regulam o orçamento

PRINCÍPIOS	INFORMAÇÕES
Unidade (§5º e incisos do art. 165 da CF)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ O orçamento deve ser uno ▪ Totalidade orçamentária e não unidade orçamentária ▪ Orçamento fiscal com investimentos das empresas estatais e entidades de seguros sociais.
Universalidade (Arts. 3º e 4º, Lei 4.320)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Conhecimento de todas as receitas e todas as despesas ▪ Autorização legislativa ▪ Cobrança de tributos compatível com o nível de gastos
Orçamento bruto (Art. 6º, Lei 4.320)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Nenhum tipo de dedução
Anualidade ou Periodicidade (Art. 34, Lei 4.320)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Período determinado de tempo ▪ Não-afetação das receitas (inciso IV, art. 167, CF) ▪ Proibida a vinculação entre receita e despesa (salvo dispositivos constitucionais: arts. 158, 159 e 198 e 212 da CF e as garantias decorrentes de ARO)
Discriminação ou Especialização (Art. 5 cc art. 15, Lei 4.320)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Identificação pormenorizada das receitas e de suas aplicações

Fonte: Adaptado de FJV (2007).

O princípio da unidade, deixa claro que a peça orçamentária deve ser uma, única, ou seja, uma só. Porém é preciso entender que nela não vai conter as receitas e despesas detalhadas de cada ente ou autarquia, tendo cada ente que possuir seu orçamento independente, porém se ajustando ao princípio da unidade, o que evitará duplicação de funções ou superposição de entidades na realização de atividades correlatas, colaborando de maneira valiosa para racionalização na utilização dos recursos KOAMA (2006.p.41).

O princípio da universalidade deixa claro que devem estar contidas no orçamento todas as despesas e todas as receitas existentes. O princípio do orçamento público diz que os valores devem ser os reais, sem nenhum tipo de dedução. O da anualidade nos remete ao entendimento de que o orçamento, no Brasil, é anual. O princípio da especificidade, diz que as despesas e receitas devem ser discriminadas com clareza.

Quadro 3 – Conceitos e finalidade do orçamento

PRINCÍPIOS	CONCEITOS
Exclusividade (§8º, art. 165, CF)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Impedimento de que na Lei Orçamentária Anual (LOA) conste assunto estranho à Receita e a Despesa.
Equilíbrio (doutrina)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Gastar apenas o que se tem
Publicidade (direito administrativo)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Eficácia e validade ▪ Forma x Transparência
Clareza (doutrina)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Compreensibilidade por qualquer cidadão
Forma x Transparência Uniformidade ou Consistência (doutrina)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Possibilitar comparações
Legalidade da tributação (art.37, CF)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade, Eficiência

Fonte: Adaptado de FJV (2007).

O princípio da exclusividade, não permite que outros assuntos sejam inseridos na lei orçamentária, devendo constar nesta apenas a previsão de receitas e fixação de despesas. O do equilíbrio se remete a igualdade que deve existir entre as despesas e as receitas. Os princípios da publicidade e da clareza indicam respectivamente que o orçamento deve ser de conhecimento público e fácil compreensão popular. O da uniformidade é justamente o princípio que visa à possibilidade de compreensão da lei orçamentária através da comparação. E finalmente o princípio da legalidade, que deixa claro que tudo que é ligado a orçamento deve estar explícito na Lei.

Ainda para a FJV (2007) a Constituição menciona apenas regras orçamentárias de natureza processual que não dirigem a ação administrativa nem garantem resultados efetivos a serem alcançados pela Administração Pública. Mas as disposições garantem preocupação com equilíbrio orçamentário, transparência dos gastos e com a moralidade no emprego dos recursos público.

O orçamento público como foi formulado no Brasil, tem clara inspiração alemã (sistema parlamentarista) na definição de três planejamentos orçamentários, sendo todos compatíveis com um planejamento econômico e social maior:

- a) O plano plurianual (Inciso I, art. 165, CF)
- b) As diretrizes orçamentárias (Inciso II, art. 165, CF)

c) O orçamento anual (Inciso III, art. 165, CF)

A FJV (2007) comenta também que as diretrizes são orientações e Macro-objetivos definidos pelo Plano de Governo, enquanto que os objetivos expressam um resultado sobre um público alvo, sempre mensurável por um indicador. E tem como metas um conjunto de ações e operações que contribuem para o objetivo do Programa.

Quadro 4 – Etapas do Ciclo Orçamentário

ETAPAS	ATIVIDADES
Preliminar	<ol style="list-style-type: none"> 1. Fixação das diretrizes 2. Projeções e Prognósticos 3. Preparo das normas e instruções 4. Encaminhamento às unidades operacionais
Intermediária	<ol style="list-style-type: none"> 1. Indicação dos Programas de Trabalhos a serem desenvolvidos
Final	<ol style="list-style-type: none"> 1. Consolidação das propostas setoriais 2. Formulação da proposta geral 3. Aprovação pelo Chefe do Executivo 4. Encaminhamento ao Legislativo (iniciativa vinculada)

Fonte: Adaptado de FJV (2007).

O quadro 4, demonstra o ciclo orçamentário, ou seja, o caminho que é percorrido desde a proposta inicial até a aprovação pelo legislativo.

De acordo com a FJV (2007) a programação financeira se dá da seguinte forma:

- Elaboração da estimativa do fluxo mensal de arrecadação e realização de despesas
- Estabelecimento de regras para liberação de recursos
- Acompanhamento da arrecadação e evolução das despesas realizadas
- Limitação de empenho no caso de evolução desfavorável da arrecadação

As modalidades de receita pública são as seguintes: Receita tributária; Receita de contribuições; Receita patrimonial; Receita agropecuária; Receita Industrial; Receita de serviços; Transferência corrente; Outras receitas corrente; Operações de Crédito; Alienação de bens; Amortização de empréstimos; Transferência de capital; Outras receitas de capital e Deduções da Receita Corrente.

Segundo Xausa Filho (2010):

O orçamento público, até o nosso século, vem sofrendo uma evolução que reflete a própria evolução das instituições políticas. Somente depois que se instituíram os governos representativos constitucionais é que o orçamento público passou a apresentar uma fórmula mais detalhada na sua normatização. As expressões orçamento tradicional e orçamento moderno “são caracterizações ‘ideais’ das situações extremas dessa evolução”. Até o final do século XIX, já haviam sido criados os sistemas de contabilidade pública e os principais princípios orçamentários, com o orçamento tradicional, onde prevalecia o aspecto jurídica do orçamento, tendo o aspecto econômico função secundária. Era enfatizada a “neutralidade”, segundo a qual deveria ser observado o equilíbrio financeiro. No início do século XX, principalmente nos EUA, é que teve início a busca para ampliar a abrangência das funções do orçamento público: um instrumento do Executivo para auxiliar a programação, a execução e o controle administrativos.

Xausa Filho (2010) analisa que “a ênfase nas realizações não era uma novidade, já que vinha sendo defendida pelos reformistas norte-americanos desde o início do século XX e que a novidade seria a organicidade, contendo seus elementos essenciais”.

Wilges (2006, p. 98), entre várias características do Orçamento-programa, cita as seguintes:

- a) Plano de trabalho do governo;
- b) Aplicação dos recursos com objetivos definidos;
- c) Identifica os custos dos programas propostos;
- d) Os dados quantitativos medem as realizações e o esforço realizado em cada programa;
- e) Instrumento de execução de planos e projetos de realização de obras e serviços, visando ao desenvolvimento da comunidade;
- f) Documento em que se designam os recursos de trabalho e financeiros destinados à execução governamental;
- g) Instrumento de programação econômica;
- h) Vincula orçamento e planejamento.

Ao comparar os prós e contras de sua adoção no setor público, Silva (2004, p. 73-74) faz a seguinte comparação em termos de vantagens:

- 1 O processo orçamentário concentra a atenção na análise de objetivos e necessidades;
- 2 Conjuga planejamento e elaboração do orçamento no mesmo processo;

- 3 Faz gerentes de todos os níveis avaliarem melhor a aplicação eficiente das dotações em suas atividades;
- 4 Aumenta a participação dos gerentes de todos os níveis no planejamento das atividades e na elaboração dos orçamentos.

Segundo Xausa Filho (2010) fala-se muito atualmente do orçamento orientado por desempenho (Performance Budgeting), que observa:

- a) Maior liberdade e flexibilidade operacional, menos regras e mais autonomia – deixar os gestores gerir;
- b) Accountability (responsabilização/transparência) de resultados: contratos de desempenho baseados em produtos preestabelecidos e alvos de desempenho com as destinações orçamentárias – fazer os gestores gerir;
- c) Nova estrutura de serviço público, observando as características acima;
- d) Custeio Baseado em Atividades – método baseado no rastreamento dos custos de cada atividade e produto, verificando o custo que cada atividade causou, proporcionando aos gestores identificar os responsáveis pelas mesmas;
- e) Princípio da Subsidiariedade – princípio doutrinário em Ciência Política, segundo o qual se podem transferir, na sociedade, responsabilidades a poderes menores;
- f) Competitividade na prestação de serviços com critérios de pontuação (benchmarking);
- g) Incentivos por eficiência de custos.

Quadro 5 – Vantagens e riscos da execução orçamentária

VANTAGENS	<ol style="list-style-type: none"> 1) maior nível de informação gerencial no Estado a respeito do Gasto Público e efeitos das políticas públicas; 2) melhor cumprimento das metas do gasto público; 3) elaboração orçamentária mais realista; 4) maior conscientização dos gestores públicos a respeito de seu papel na execução das políticas públicas; 5) maior integração vertical na administração pública em geral (entre os níveis hierárquicos); 6) maior integração horizontal (entre os órgãos-fim e os responsáveis pelo planejamento e execução do gasto público (SEFAZ e SCP)); 7) mais transparência das ações do governo; 9) melhor instrumentalização para avaliar o gasto e as políticas públicas, da parte do Legislativo e do público em geral; 10) mais instrumentalização da parte do Governo para tomada de
------------------	---

	decisões.
RISCOS	<ol style="list-style-type: none"> 1) sistemas de informação e integração pouco operante, comprometendo os resultados; 2) treinamento deficiente daqueles responsáveis pela execução orçamentária, tanto da parte dos órgãos como da parte daqueles que operam com o gasto público; 3) criação de índices com bases tecnicamente deficientes, comprometendo os resultados e avaliação; 4) criação de índices pouco realistas, apenas para satisfazer ambições localizadas por mais recursos; 5) criação de sistemas de métodos com linguagem técnica de difícil compreensão ao público em geral, dificultando a avaliação; 6) criação de metodologias de elaboração complexa, em que se tome tempo demasiado no entendimento por parte dos atores e com dificuldade de execução; 7) falta de apoio entre os diversos níveis hierárquicos na execução e cumprimento; 8) ausência de mecanismos que levem ao efetivo cumprimento, tanto de metodologia, quanto da metas; 9) apresentar a metodologia ao público em geral como a "última novidade" de forma a ser usada como slogan com objetivos de marketing político eleitoral, sem que isto traga ganhos efetivos; 10) ingerência de influência política na destinação de recursos, distorcendo ou inviabilizando os objetivos.

Fonte: Adaptado de Xausa Filho (2010).

O quadro 5, mostra uma comparação entre as vantagens e os riscos de uma execução orçamentária. Indo diretamente ao foco deste trabalho ver-se que um dos riscos é justamente o treinamento deficiente daqueles responsáveis pela execução orçamentária, daí se tem a necessidade de analisarmos o nível de comprometimento dos atores envolvidos com a execução orçamentária.

Para Silva (2002, p. 02):

O orçamento público é compreendido como uma peça de natureza legal que identifica a quantidade e a origem dos recursos financeiros disponíveis para uso do setor público governamental e aponta o destino da aplicação das disponibilidades em cada exercício financeiro, segundo programas previamente elaborados. Ao articular o planejamento as disponibilidades financeiras, tomando por base contas de receita e despesa, assume a condição de instrumento contábil e de peça básica do processo gerencial, uma espécie de matriz global de políticas públicas.

O autor expressa seu entendimento, mostrando a importância do orçamento como ferramenta de gestão, chegando a chamá-lo de matriz global, ou seja, referência para todos os atos ligados a administração pública.

Nesse contexto Piscitelli et al (1997, p. 47) observa que:

Ação planejada do Estado, quer na manutenção de suas atividades, quer na execução de seus projetos, materializa-se através do orçamento público, que é o instrumento de que dispõe o Poder Público (em qualquer das esferas) para expressar, em determinado período de tempo, seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados.

Já para Silva e Vasconcelos (1997, p. 25):

Orçamento Público é uma lei autorizativa, por meio da qual o Governo consolida seu programa de trabalho, expresso em termos monetários, priorizando as necessidades coletivas, além de compatibilizá-las com os recursos previstos para o período, observados os Princípios da Unidade, da Universalidade, da Anualidade e da Exclusividade.

Entende-se das citações acima que o orçamento é um marco regulador, que serve de diretriz para a implementação de um programa de governo, contendo os recursos previstos que serão alocados e as despesas fixadas para realização de um projeto político-social sempre obedecendo os princípios orçamentários e constitucionais.

Giacomoni (1994, p. 59) amplia a definição de orçamento público caracterizando-o como "a resultante de uma multiplicidade de aspectos: político, jurídico, contábil, econômico, financeiro, administrativo etc." Do ponto de vista econômico, o conceito de orçamento acompanha a evolução de suas funções, sendo possível identificar duas fases: tradicional e moderna.

O orçamento tradicional surgiu no momento em que predominava a concepção defendida pelos liberais, na qual a organização da atividade econômica era regulada pelas leis de mercado (oferta e procura) e o papel do Estado era limitado às funções justiça, educação e segurança. A preocupação do Estado liberal, nesse momento, era manter o equilíbrio e impedir o crescimento dos gastos. Assim, o orçamento, que relacionava as receitas e despesas do Estado, tornou-se um eficaz instrumento de controle das contas públicas (GIACOMONI, 1994).

Para Miranda (2000, p.22) o orçamento, sob o ponto de vista técnico, refere-se a "síntese de todos os outros aspectos". Para a autora, o orçamento é um procedimento que envolve regras práticas e assegura a realização de determinados fins, sistematizando por meio de um documento contábil a classificação clara, metódica e racional das receitas e despesas

do Estado. Através do orçamento público, podemos obter a informação de despesas de custeio e de capital da União, dos Estados-Membros, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como de suas respectivas autarquias e fundações por eles criadas e mantidas. De maneira idêntica, se conhece o orçamento de investimentos das sociedades de economia mista e empresas públicas e o modo de gestão de seus negócios.

Os princípios norteadores, que devem estar presentes em qualquer plano orçamentário, segundo Welsch (1989, p. 50), são os seguintes:

- a) Envolvimento administrativo;
- b) Adaptação organizacional;
- c) Contabilidade por áreas de responsabilidade;
- d) Orientação para objetivos;
- e) Comunicação integral;
- f) Expectativas realistas;
- g) Oportunidades;
- h) Aplicação flexível;
- i) Reconhecimento de esforço individual e de grupo; e
- j) Acompanhamento.

A observância destes princípios, somada ao apoio irrestrito que a alta direção da empresa deve oferecer ao programa orçamentário, fará com que o orçamento atinja sua finalidade principal que é direcionar o administrador para as decisões inteligentes e, conseqüentemente, melhor conduzir a organização rumo aos objetivos pretendidos. Os benefícios de um programa orçamentário sempre, ou quase sempre, superam seu custo e o esforço necessário. Conforme Horngren (2005, p. 117), os principais benefícios oriundos do orçamento podem ser expressos na forma que se segue:

- a) O orçamento, formalizando suas responsabilidades pelo planejamento, obriga os administradores a pensarem à frente;
- b) O orçamento estabelece expectativas definidas que são a melhor base de avaliação do desempenho posterior; e
- c) O orçamento ajuda os administradores a coordenarem seus esforços, de forma a que os objetivos da organização como um todo se harmonizem com os objetivos de suas partes.

As três alíneas convertem para um mesmo ponto, que é a importância que o orçamento tem para a gestão pública, tornando lei as metas e idéias dos gestores, onde suas expectativas

ficam definidas podendo ser avaliadas passo a passo, como se fosse objetivos específicos se unindo para se obter o objetivo geral que é o desenvolvimento e o bem-estar social.

3 RESULTADOS DA PESQUISA

Com a aplicação dos questionários, procedeu-se com a organização dos dados para consolidar as informações e realizar o processo de análise, de modo a relacionar fatos com a realidade e a teoria existente sobre o tema abordado, tentando visualizar o cenário administrativo público.

No primeiro questionamento, ao analisar a idade dos entrevistados, pode-se concluir que os Prefeitos possuem mais de 35 anos de idade, por tanto demonstrando que são pessoas que têm certa maturidade e experiência de vida, pelo menos empiricamente. Dos Vereadores entrevistados, 41% possuem menos de 35 anos e 59% mais de 35 anos de idade. Já os Secretários de Finanças 80% estão com menos de 35 anos, enquanto que os Tesoureiros apenas 20% possuem idade superior a 35 anos. Essa questão nos leva a ver que para exercer cargos de Gestores e Vereadores a maioria escolhe pessoas com mais de 35 anos de idade, porém para o exercício de cargos comissionados, como: Secretários e Tesoureiros opta-se por profissionais mais jovens, com menos de 35 anos.

Tabela 1 - Idade dos Respondentes

Gestores	Maior de 35 anos		Menor de 35 anos	
	Frequência	%	Frequência	%
Prefeitos	8	100%	0	0%
Vereadores	22	41%	32	59%
Secretário de Finanças	8	80%	2	20%
Tesoureiros	8	80%	2	20%
Total	46		36	

Fonte: Pesquisa de Campo, 2011.

A Tabela 2 apresenta a distribuição dos gestores por cargo que responderam o questionário. Constatou-se que responderam o questionário: 8 (oito) Prefeitos, 10(dez) Presidentes de Câmara, 44(quarenta e quatro) Vereadores, 10 (dez) Secretários de Finanças e 10(dez) Tesoureiros. Alguns alegaram não ter tido tempo para responder e outros não foram encontrados para devolvê-lo.

Tabela 2 – Distribuição de Gestores por Cargo Exercido

Gestores	Frequência	%
Prefeitos	8	9,8%
Vereadores	54	66%
Secretário de Finanças	10	12,1%
Tesoureiros	10	12,1%
Total	82	100 %

Fonte: Pesquisa de Campo, 2011.

Com relação ao tempo de experiência no Poder Público, verifica-se que 70% já atuam e são familiarizados com orçamento a mais de 4 (quatro) anos, principalmente Prefeitos e Vereadores. Os 30% restantes atuam há dois anos trata-se de parte dos Vereadores e Secretários. Isso fica exposto na Tabela 3.

Tabela 3 – Tempo de Experiência dos Respondentes no Poder Público

Experiência	Frequência	%
1 ano	0	0
2 anos	25	30%
4 anos	0	0
Acima de 4 anos	57	70%
Total		

Fonte: Pesquisa de Campo, 2011

Na Tabela 4, observou-se na pesquisa um dado interessante, pois 73% dos entrevistados afirmam que a importância do orçamento para a administração é de 70%, enquanto que 27% são categóricos ao afirmarem que o orçamento é o mais importante para um desenvolvimento de gestão eficaz.

Tabela 04 – Grau de Importância do Orçamento na Gestão Pública

Grau de Importância	Frequência	%
30%	0	0
40%	0	0
50%	0	0
70%	60	73%
100%	22	27%
Total	82	100%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2011

Observa-se que apenas 27% dos respondentes consideram o orçamento importante na gestão pública, Este dado é preocupante na medida em que se vê que a maioria a qual diz que o orçamento tem importância de 70% é constituída de Vereadores, fiscais do erário público, e os primeiros que tem por obrigação saber que o orçamento, metaforicamente falando, é a espinha dorsal da gestão pública e que tudo que se arrecada ou se gasta deve nele estar contido obedecendo ao princípio orçamentário da universalidade. Porém 100% do que ocorre em uma administração pública deve está ligado ao orçamento, mesmo que seja preciso suplementá-lo ou em caso graves de calamidade ou verbas não previstas, ainda assim deve ser prevista como receita ou despesa extra-orçamentária.

No tocante ao grau de escolaridade dos entrevistados, verifica-se que 25% possuem o 1º grau (Ensino fundamental completo), 5% possuem o curso técnico, 20% possuem curso superior e 50% possuem o antigo 2º grau (Ensino médio). O entendimento desta variável é de que os dados demonstram que a maioria dos Prefeitos e Vereadores, não possui curso superior, sendo detentores apenas do antigo 2º grau ou mesmo somente o 1º grau, hoje ensino fundamental. Já os secretários e tesoureiros possuem curso superior ou técnico em sua grande maioria.

Tabela 05 – Grau de Escolaridade dos Entrevistados

Escolaridade	Frequência	%
1º Grau Completo	21	25%
2º Grau Completo	41	50%
3º Grau Completo	16	20%
Técnico	4	5%
Total	82	100%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2011

No que diz respeito ao grau de entendimento dos entrevistados sobre o Orçamento Público, observou-se que 70% dos entrevistados afirmam que possuem conhecimento nota 9 (Nove) sobre orçamento público, os 30% restantes revelam ter conhecimento nota 10 (dez). A partir deste ponto da pesquisa poderá ser comprovado ou não o que foi afirmado pelos entrevistados neste questionamento (TABELA 06).

Tabela 06 – Grau de Entendimento Sobre do Orçamento Público

Nota	Frequência	%
5	0	0
6	0	0
7	0	0
9	57	70%
10	25	30%
Total	82	100%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2011

Para verificar o grau de entendimento dos gestores públicos pesquisados sobre orçamento público. Na Tabela 7 foram perguntados aos entrevistados quais são os estágios da Despesa Pública. A grande maioria (75%) errou a questão, pois os entrevistados não sabiam que uma despesa deve ser fixada e não prevista, e que seus estágios são: Fixação – Empenho – Liquidação e Pagamento. Teve 25% de entrevistados que acertaram a

questão, entre a sua maioria estão os secretários e tesoureiros. Portanto, este resultado sinaliza que os gestores pesquisados na sua maioria prefeitos e vereadores não conhecem os estágios da despesa pública.

Tabela 07 – Estágios da Despesa Pública

Questionamentos	Prefeitos		Vereadores		Secretário de Finanças		Tesoureiros	
	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%
ERROU	8	100%	50	93%	1	10%	2	10%
ACERTOU	0	0%	4	7%	9	90%	8	90%
Total	8	100%	54	100%	10	100%	10	100%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2011

No que diz respeito à Receita, foi questionado quais são os estágios da Receita Pública. Evidenciou-se resposta semelhante à Tabela 07, pois a grande maioria errou (80%), desta vez por desconhecer que toda receita deve ser prevista e não fixada. Apenas 20% acertaram a questão e novamente os secretários e os tesoureiros estão entre os que acertaram.

Tabela 08 – Estágios da Receita Pública

Questionamentos	Prefeitos		Vereadores		Secretário de Finanças		Tesoureiros	
	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%
ERROU	8	100%	50	93%	4	40%	4	40%
ACERTOU	0	0%	4	7%	6	60%	6	60%
Total	8	100%	54	100%	10	100%	10	100%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2011

Os gestores públicos pesquisados foram questionados ainda sobre quais são as Leis Orçamentárias previstas no Art. 165 da Constituição Federal de 1988. Este questionamento traz uma pergunta que envolve teoria básica sobre orçamento no qual se exige do entrevistado o conhecimento sobre as leis orçamentárias. 65% erraram e o principal motivo foi à confusão que fizeram com a Lei de Responsabilidade Fiscal, pois marcaram o referido documento como uma das leis que compõem o ciclo orçamentário. 35% acertaram, nestes estão incluídos secretários, tesoureiros, alguns Vereadores e apenas dois Prefeitos. A resposta correta seria PPA, LDO e LOA (TABELA 09).

Tabela 09 – quais são as Leis Orçamentárias previstas no Art. 165 da Constituição

Questionamentos	Prefeitos		Vereadores		Secretário de Finanças		Tesoureiros	
	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%
ERROU	6	75%	43	80%	3	30%	1	10%
ACERTOU	2	25%	11	20%	7	70%	9	90%
Total	8	100%	54	100%	10	100%	10	100%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2011

A Tabela 10 traz a análise do questionamento de qual Lei Orçamentária que é subdividida em: Orçamento Fiscal, Orçamento de Investimento e Orçamento da Seguridade Social, tem-se que apenas 15% acertaram a resposta, visto que a LOA é uma das leis orçamentárias que engloba os orçamentos: fiscal, de investimentos e seguridade social. É preocupante ver que 85% dos entrevistados erraram tal pergunta.

Tabela 10- Qual Lei Orçamentária que é subdividida em: Orçamento Fiscal, Orçamento de Investimento e Orçamento da Seguridade Social.

Questionamentos	Prefeitos		Vereadores		Secretário de Finanças		Tesoureiros	
	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%
ERROU	8	100%	52	96%	4	40%	6	60%
ACERTOU	0	0%	2	4%	6	60%	4	40%
Total	8	100%	54	100%	10	100%	10	100%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2011

A tabela 11 traz uma assertiva, já que mesmo estando na Constituição Federal nos seus artigos 167 e 169 falando apenas no orçamento da União é de entendimento geral que as regras devem ser seguidas por Estados e Municípios, devendo conter em suas constituições estaduais e leis orgânicas as adaptações necessárias. Este entendimento é baseado em Pascal (2005).

Tabela 11 – Grau de Entendimento Sobre do Orçamento Público (Regras Orçamentárias)

Questionamentos	Prefeitos		Vereadores		Secretário de Finanças		Tesoureiros	
	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%
Sim	4	50%	9	17%	10	100%	10	100%
Não	4	50%	45	83%	0	0%	0	0%
Total	8	100%	54	100%	10	100%	10	100%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2011

No Processo Orçamentário é necessário entender que para se elaborar, administrar, executar e fiscalizar um orçamento é fundamental que cada membro deste ciclo tenha conhecimento dos princípios (Legalidade, Universalidade, Unidade, Anualidade, Exclusividade e Especificação). Na Tabela 12 foi questionado aos entrevistados quais são os Princípios Orçamentários. A questão em análise tem todas as opções verdadeiras e obteve 55% de acertos e 45% de erros, mostrando mais uma vez o despreparo das autoridades no tocante ao tema orçamento público.

Tabela 12 – Princípios Orçamentários

Questionamentos	Prefeitos		Vereadores		Secretário de Finanças		Tesoureiros	
	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%
ERROU	8	100%	29	54%	0	0%	0	0%
ACERTOU	0	0%	25	46%	10	100%	10	100%
Total	8	100%	54	100%	10	100%	10	100%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2011

Fica evidente o despreparo dos gestores, já que o tema orçamento, não é somente uma questão empírica, que com tentativas, erros e acertos fará com que se tenha uma boa gestão pública. O que o escopo do tema abrange, afeta com a vida das pessoas, de comunidades e populações inteiras, devendo ser observado a questão legal e a melhor forma de se utilizar a lei 4.320/64 para uma perfeita elaboração, execução e fiscalização do orçamento público, observando seus princípios e as normas contábeis geralmente aceitas.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

Presente trabalho procurou analisar a percepção dos gestores municipais da Microrregião de Sousa, em relação à utilização do Orçamento público no processo de gestão e controle financeiro. Para a realização da pesquisa, foram investigados 82 gestores públicos, tendo um percentual de 68% de retorno dos questionários. A partir dos dados coletados e analisados, segue os resultados que atingem os objetivos da pesquisa:

- Com relação a faixa etária, verificou-se que a maioria dos prefeitos e vereadores tem mais de 35 anos de idade, porém os Secretários e Tesoureiros são profissionais mais jovens, com menos de 35 anos.
- No tocante ao grau de escolaridade dos entrevistados, verifica-se que 25% possuem Ensino fundamental completo, 5% possuem o curso técnico, 20% possuem curso superior e 50% possuem Ensino médio. Evidenciou-se na pesquisa que somente os secretários e tesoureiros possuem curso superior ou técnico em sua grande maioria.
- Foi questionado aos entrevistados o Grau de Importância do Orçamento na Gestão Pública, observou-se na pesquisa, pois 73% dos entrevistados afirmam que a importância do orçamento para a administração é de 70%, enquanto que 27% são categóricos ao afirmarem que o orçamento é o mais importante para um desenvolvimento de gestão eficaz. Um dado interessante é que apenas 27% dos respondentes consideram o orçamento importante na gestão pública. Esta informação pode sinalizar que os gestores públicos pesquisados não dão a devida importância ao Processo Orçamentário.
- Foi verificado o grau de entendimento dos prefeitos, vereadores, Secretários de Finanças e Tesoureiros a cerca dos Estágios da Despesa Pública, da Receita Pública, Regras Orçamentárias A grande maioria (75%) errou a questão, pois os entrevistados não sabiam que uma despesa deve ser fixada e não prevista, e 25% de entrevistados que acertaram a questão, entre a sua maioria estão os secretários e tesoureiros. Portanto, este resultado sinaliza que os gestores pesquisados na sua maioria prefeitos e vereadores não conhecem os estágios da despesa pública. No que diz respeito à Receita, errou (80%), desta vez por desconhecer que toda receita deve ser prevista e não fixada. Apenas 20% acertaram a questão e novamente os secretários e os tesoureiros estão entre os que acertaram.

- No que diz respeito a quais são os Princípios Orçamentários, obteve-se 55% de acertos e 45% de erros, mostrando mais uma vez o despreparo das autoridades no tocante ao tema orçamento público.

Percebe-se que o grau de entendimento dos gestores públicos, essencialmente os prefeitos e vereadores, sobre os conhecimentos de Orçamento público é insuficiente da Microrregião de Sousa. Existe a necessidade de treinamento e aperfeiçoamento dos conhecimentos destes agentes públicos, pois fica evidente que os Prefeitos e Vereadores, principalmente esses últimos, que são responsáveis pela fiscalização da execução orçamentária, não possuem conhecimento adequado pra lidar com um processo orçamentário, o qual é complexo e necessita das informações corretas e das leis atualizadas, ou seja, precisa realmente de conhecimento por parte destes atores municipais, para se tirar o melhor proveito possível dos recursos a serem alocados em seu município. Os Prefeitos e Vereadores ficam totalmente dependentes dos Secretários e Tesoureiros, estes sim contratados por qualificação, para realização da peça orçamentária, porém sabe-se que são funcionário de confiança do Prefeito e que as diretrizes a serem tomadas são em conformidade a sua vontade, por isso caso o Vereador não tenha conhecimento do tema irá aprovar na Câmara Municipal um orçamento totalmente voltado para os interesses políticos do Prefeito, porém se este Vereador tiver informação e discernimento sobre a peça orçamentária, terá a possibilidade de propor emendas orçamentárias, possibilitando que interesses de parte esquecida da população faça parte da peça orçamentária.

O que se observa, é que não é dada a devida atenção ao processo orçamentário, como ele verdadeiramente deveria acontecer, não havendo ligação coerente com a eficácia da gestão pública ou mesmo com um controle financeiro adequado para solução de problemas recentes ou previsão para cenários futuros, nas cidades da microrregião de Sousa-PB. Talvez pela quantidade reduzida de recursos ou mesmo por uma questão geopolítica de serem localizados no sertão da Paraíba, estes municípios precisam de apoio técnico dos órgãos responsáveis, para se ter o orçamento como efetiva ferramenta de gestão.

Recomenda-se para futuros trabalhos, sobre orçamento público, a ampliação do número de municípios e conseqüentemente a quantidade de entrevistados, o que pode contrapor ou firmar os conhecimentos adquiridos nesta monografia, podendo até mesmo incluir as outras microrregiões do Estado da Paraíba.

REFERÊNCIAS

ALDAY, Hernan E. Contreras. **O Planejamento Estratégico dentro do Conceito de Administração Estratégica.** Rev. FAE, Curitiba, v.3, n.2, p.9-16, maio/ago. 2000

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

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito administrativo.** Editora LTR, 1997.

BEUREN, Ilse Maria *et al* (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BERMAN, Vanessa Carla Vidutto. **Processo administrativo fiscal previdenciário.** 2008. Dissertação apresentada como exigência para obtenção do título de MESTRE em Direito Previdenciário, pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

BRASIL. **Constituição 1988. Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Senado, 2000.

BRASIL. **Lei 101/2000. Lei de Responsabilidade Fiscal.** Brasília, DF: Senado, 2000.

CAGGIANO, Paulo Cesar e Figueiredo, SANDRA. **Controladoria Teoria e Prática.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador,** Coimbra: Coimbra Editora, 1982.

CASTRO, Domingos Poubel; GARCIA, Leice Maria. **Contabilidade pública no Governo Federal.** Atlas, São Paulo: 2004.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade: resumo da teoria, atendendo as novas demandas da gestão empresarial, exercícios e questões com respostas.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo,** 9 ed., São Paulo: Atlas, 1998

DIAS FILHO, José Maria & NAKAGAWA, Masayuki. **Análise do Processo da Comunicação Contábil: Uma Contribuição para a Solução de Problemas Semânticos, Utilizando Conceito da Teoria da Comunicação.** Artigo. Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI - FEA – USP. São Paulo: FIPECAFI, v.15, n. 26, p. 42 - 57, mai./ago. de 2001.

FERLIE, Ewan. et al. **Nova administração pública em ação.** Brasília, DF: UnB/ENAP, 1999.

FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Controle de constitucionalidade das leis municipais.** 3 ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

FJV – Fundação João Goulart. Prefeitura do Rio de Janeiro. **NOÇÕES DE ORÇAMENTO PÚBLICO. 1º Programa de Formação do Nível Inicial de Agente do Sistema Municipal de Administração** - Instituto de Administração Pública da Cidade do Rio de Janeiro. 2007.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral.** 23 ed. Atlas, São Paulo: 1997.

GASPAR, Paulo Sergio. **Um estudo sobre o sistema de controle interno no governo do Estado de São Paulo.** PUC. Universidade Católica de São Paulo: 1998. (artigo de anais, artigo de periódico, dissertação, tese?)

GIACOMONI, James. **Orçamento público.** 12.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GOVERNO DA PARAÍBA. **Tribunal de Contas do Estado.** SAGRES. Disponível em: http://sagres.tce.pb.gov.br/sagres_online.php. Acesso em Junho de 2010.

HENDRIKSEN, Eldon, VAN BREDA, Michael, F. **Teoria da Contabilidade.** São Paulo, Atlas, 1999.

HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial.** Trad. José Ricardo Brandão de Azevedo. 5. ed. Rio de Janeiro: Prentice Hal do Brasil, 2005.

INESC – Instituto de Estudos Socioeconômicos. (Manual de orçamento público). **O orçamento público ao seu alcance**. Manual elaborado com base em estudo do consultor Weder de Oliveira. Brasília, 2006.

IUDÍCIBUS, Sérgio de e MARION, José C. **Introdução à Teoria da Contabilidade**, São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade introdutória**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

KERLINGER, Fred Nichols. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual**. São Paulo: EPU, 1980.

KOHAMA, Hélio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KOHAMA, Hélio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, R. G. **Contabilidade pública: integrando união, estados e municípios (SIAFI e SIAFEM)**. São Paulo: Atlas, 2003.

LONGO, R.M.J. **A revolução da qualidade total: histórico e modelo gerencial**. — Brasília: IPEA, 1994 (RI IPEA/CPS, n.31/94)

LUCK, Heloísa. **A EVOLUÇÃO DA GESTÃO EDUCACIONAL A PARTIR DE MUDANÇA PARADIGMÁTICA**. Disponível em: <http://progestaoead.files.wordpress.com/2009/09/a-evolucao-da-gestao-educacional-h-luck.pdf>. Acesso em Junho de 2010.

LUNKES, Rogério João. **O uso do orçamento por atividades para melhorar o desempenho da empresa**. Revista Brasileira de Contabilidade, n. 123. Maio/junho-2000.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estatística geral e aplicada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MACEDO, Aquilino Alves. **A PARTICIPAÇÃO POPULAR NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UM DIREITO CONSTITUCIONAL**. Disponível em:

<http://www.escoladecontas.tcm.sp.gov.br/artigos/AquilinoMacedo.doc>. Acesso em Junho de 2010.

MACHADO JR., José Teixeira e REIS, Heraldo da Costa. **Contabilidade empresarial**. 28. Ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1998.

MATIAS, Alberto Boerges. CAMPELLO, Carlos A. G. B. **Administração financeira municipal**. São Paulo: Atlas, 2000.

MAZZI, Sergio Afonso. **Um estudo sobre controle interno-governo do Estado São Paulo**. PUC. Universidades Católicas de São Paulo, 1998.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**, 2 ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**, 29 ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**, 29 ed., São Paulo: Malheiros, 2004.

MELLO, Celso Antonio Bandeira. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. São Paulo: Malheiros. 1999.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. **Princípios gerais de direito administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1979

MIRANDA, Glória Maria. **Contabilidade governamental: aspectos legais e técnicos**. Reprodução: Escola de Contas e Capacitação "Prof. Pedro Aleixo". Belo Horizonte, 2000.

MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional**. 7. ed., São Paulo: Atlas, 2000.

MOTA, Francisco Glauber de Lima. **Contabilidade aplicada à administração pública**. Vestcon, Brasília: 2004.

OLIVEIRA, Antonio. **Análise do sistema de contabilidade pública como suporte ao controle do ciclo orçamentário dos municípios da região metropolitana de**

Curitiba/PR. 2006. Disponível em: http://proxy.furb.br/tede/tde_arquivos/1/TDE-2007-03-19T093116Z-278/Publico/Diss%20Antonio%20de%20Oliveira.pdf. Acesso em Abril de 2010.

OLIVEIRA, Isabel Cristina Eiras de. **Estatuto da cidade; para compreender.** Rio de Janeiro: IBAM/DUMA, 2001.

OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Comentários ao Estatuto da Cidade.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil.** São Paulo: Atlas, 2000.

PALADINI, Edson Pacheco. **Gestão de qualidade.** 1 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PASCOAL, Valdecir Fernandes. **Direito financeiro e Controle Externo: teoria, jurisprudência e 370 questões.** 4ª Edição, Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

PEREL, Vicente. **Administração: passado, presente e futuro - da formação da oficina à teoria dos sistemas.** Petrópolis: Vozes, 1977

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública.** 7.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de Direito.** 1974.

REIS, Heraldo da Costa. **Princípios fundamentais de contabilidade (resolução nº 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade) e a lei 4.320/64.** Rio de Janeiro: IBAM, 1995.

ROCHA, Cármen Lucia Antunes. **Princípios constitucionais da administração pública.** Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

SANTOS, Aristeu Jorge. **ORÇAMENTO PÚBLICO E OS MUNICÍPIOS - Alguns conceitos de orçamento e suas repercussões na administração pública municipal.** Agosto de 2001. Disponível em: http://read.adm.ufrgs.br/edicoes/pdf/artigo_121.pdf. Acesso em Abril de 2010.

SERESUELA, Nívea Carolina de Holanda. **Princípios constitucionais da Administração Pública**. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 60, nov. 2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3489>>. Acesso Maio de 2010.

SILVA, Jair Cândido da; VASCONCELOS, Edilson Felipe. **Manual de Execução Orçamentária e Contabilidade Pública**. Brasília, DF: Brasília Jurídica, 1997.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 1992.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. São Paulo: Atlas, 2002.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientação de estudos, projetos, relatórios, monografia, dissertações, teses – 2. ed.** - São Paulo: Atlas 2006.

SIQUEIRA, Antonio Carlos Pedroso. **A APLICABILIDADE DO REGIME DE COMPETÊNCIA NA ÁREA GOVERNAMENTAL**. Disponível em: <http://www.milenio.com.br/siqueira/Trab.053.doc>. Acesso em Maio de 2010.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal**. Atlas: São Paulo, 2001.

TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**. 18ª ed., São Paulo, Malheiros, 2002.

WILGES, Ilmo José. **Finanças Públicas: Orçamento e Direito Financeiro Para Cursos e Concursos**. Porto Alegre. AGE, 2006.

XAUSA FILHO, Leônidas. **ABORDAGENS RECENTES NO ORÇAMENTO PÚBLICO**. Disponível em: <http://www.sindaf.com.br/estudosTecnicos.asp>. Acesso em Abril de 2010.

ZANELLA, Liane Carly Hermes. **Metodologia de estudo e de pesquisa em administração** / Liane Carly Hermes Zanella. – Florianópolis : Departamento de Ciências da Administração / UFSC; [Brasília] : CAPES : UAB, 2009. 164p. : il.

APÊNDICE – INSTRUMENTO DE COLETA**QUESTIONÁRIO**

Pesquisa Científica – Monografia
Universidade Federal de Campina Grande-PB
Graduando Fulvio Cesar Dantas

**O ORÇAMENTO PÚBLICO COMO FERRAMENTA EFETIVA PARA A GESTÃO E
CONTROLE FINANCEIRO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

- 1) Idade do Entrevistado: Menor que 35 anos Maior que 35 anos
- 2) Qual o seu Cargo na Administração Pública: Prefeito Secretário de Finanças Vereador Tesoureiro
- 3) Qual o Tempo de atuação no Poder Público? 1 ano 2 anos 4 anos Mais de 4 anos
- 4) Na sua visão, qual a importância do Orçamento na Administração Pública?
 30% 40% 50% 70% 100%
- 5) Qual o seu grau de escolaridade ?
 1º grau completo 2º grau completo 3º grau completo Técnico
- 6) Dê uma nota sobre o seu grau de entendimento sobre Orçamento Público e a Lei 4.320/64:
 5 6 7 9 10
- 7) Quais os estágios da Despesa Pública?
 Fixação, Empenho, Liquidação e Pagamento
 Empenho, Pagamento e Liquidação
 Pagamento, Liquidação e Empenho
 Previsão, Empenho, Liquidação e Pagamento

8) Quais os estágios da Receita Pública?

- Previsão, Recolhimento e Lançamento
- Fixação, Lançamento, Arrecadação e Recolhimento
- Previsão, Lançamento, Arrecadação e Recolhimento
- Lançamento, Previsão e Arrecadação

9) Quais são as Leis Orçamentárias previstas no Art. 165 da Constituição Federal de 1988?

- Lei de Responsabilidade Fiscal, LOA e LDO
- LRF, PPA, LOA
- PPA, LDO e LOA

10) Qual Lei Orçamentária que é subdividida em: Orçamento Fiscal, Orçamento de Investimento e Orçamento da Seguridade Social.

- LRF LOA LDO PPA

11) Embora a constituição de 1988 art. 167 e 169, que trata do orçamento, fale sobre apenas na união, todas as regras pertinentes ao orçamento devem ser seguidas pelos Estados, Municípios e o Distrito Federal?

- SIM NÃO

12) Quais das opções abaixo são Princípios Orçamentários?

- LEGALIDADE
- UNIDADE
- ANUALIDADE
- EXCLUSIVIDADE
- ESPECIFICAÇÃO
- UNIVERSALIDADE

OBSERVAÇÃO: As opiniões aqui emitidas são de responsabilidade dos entrevistados, não tendo qualquer contribuição ou envolvimento do pesquisador.