

Ministério da Educação – MEC
Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES
Diretoria de Educação a Distância – DED
Universidade Aberta do Brasil – UAB
Programa Nacional de Formação em Administração Pública – PNAP
Bacharelado em Administração Pública

CONTABILIDADE PÚBLICA

Rosaura Conceição Haddad
Francisco Glauber Lima Mota



2010

© 2010. Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. Todos os direitos reservados.

A responsabilidade pelo conteúdo e imagens desta obra é do(s) respectivos autor(es). O conteúdo desta obra foi licenciado temporária e gratuitamente para utilização no âmbito do Sistema Universidade Aberta do Brasil, através da UFSC. O leitor se compromete a utilizar o conteúdo desta obra para aprendizado pessoal, sendo que a reprodução e distribuição ficarão limitadas ao âmbito interno dos cursos. A citação desta obra em trabalhos acadêmicos e/ou profissionais poderá ser feita com indicação da fonte. A cópia desta obra sem autorização expressa ou com intuito de lucro constitui crime contra a propriedade intelectual, com sanções previstas no Código Penal, artigo 184, Parágrafos 1º ao 3º, sem prejuízo das sanções cíveis cabíveis à espécie.

H126c	Haddad, Rosaura Conceição Contabilidade pública / Rosaura Conceição Haddad, Francisco Glauber Lima Mota. – Florianópolis : Departamento de Ciências da Administração / UFSC; [Brasília] : CAPES : UAB, 2010. 146p. : il. Inclui bibliografia Bacharelado em Administração Pública ISBN: 978-85-7988-085-8 1. Contabilidade pública. 2. Administração pública. 3. Educação a distância. I. Mota, Francisco Glauber Lima. II. Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Brasil). III. Universidade Aberta do Brasil. IV. Título. CDU: 657
-------	--

Catálogo na publicação por: Onélia Silva Guimarães CRB-14/071

PRESIDENTE DA REPÚBLICA

Luiz Inácio Lula da Silva

MINISTRO DA EDUCAÇÃO

Fernando Haddad

PRESIDENTE DA CAPES

Jorge Almeida Guimarães

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

REITOR

Alvaro Toubes Prata

VICE-REITOR

Carlos Alberto Justo da Silva

CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO

DIRETOR

Ricardo José de Araújo Oliveira

VICE-DIRETOR

Alexandre Marino Costa

DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS DA ADMINISTRAÇÃO

CHEFE DO DEPARTAMENTO

Gilberto de Oliveira Moritz

SUBCHEFE DO DEPARTAMENTO

Marcos Baptista Lopez Dalmau

SECRETARIA DE EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA

SECRETÁRIO DE EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA

Carlos Eduardo Bielschowsky

DIRETORIA DE EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA

DIRETOR DE EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA

Celso José da Costa

COORDENAÇÃO GERAL DE ARTICULAÇÃO ACADÊMICA

Liliane Carneiro dos Santos Ferreira

COORDENAÇÃO GERAL DE SUPERVISÃO E FOMENTO

Grace Tavares Vieira

COORDENAÇÃO GERAL DE INFRAESTRUTURA DE POLOS

Joselino Goulart Junior

COORDENAÇÃO GERAL DE POLÍTICAS DE INFORMAÇÃO

Adi Balbinot Junior

COMISSÃO DE AVALIAÇÃO E ACOMPANHAMENTO – PNAP

Alexandre Marino Costa
Claudinê Jordão de Carvalho
Eliane Moreira Sá de Souza
Marcos Tanure Sanabio
Maria Aparecida da Silva
Marina Isabel de Almeida
Oreste Preti
Tatiane Michelon
Teresa Cristina Janes Carneiro

METODOLOGIA PARA EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA

Universidade Federal de Mato Grosso

COORDENAÇÃO TÉCNICA – DED

Soraya Matos de Vasconcelos
Tatiane Michelon
Tatiane Pacanaro Trinca

AUTORES DO CONTEÚDO

Rosaura Conceição Haddad
Francisco Glauber Lima Mota

EQUIPE DE DESENVOLVIMENTO DE RECURSOS DIDÁTICOS CAD/UFSC

Coordenador do Projeto
Alexandre Marino Costa

Coordenação de Produção de Recursos Didáticos
Denise Aparecida Bunn

Supervisão de Produção de Recursos Didáticos
Érika Alessandra Salmeron Silva

Designer Instrucional
Denise Aparecida Bunn
Adriana Novelli

Auxiliar Administrativo
Stephany Kaori Yoshida

Capa
Alexandre Noronha

Ilustração
Adriano Schmidt Reibnitz
Rita Castelan Minatto

Projeto Gráfico e Finalização
Annye Cristiny Tessaro

Editoração
Adriano Schmidt Reibnitz

Revisão Textual
Jaqueline Santos de Avila
Mara Aparecida Andrade R. Siqueira

PREFÁCIO

Os dois principais desafios da atualidade na área educacional do País são a qualificação dos professores que atuam nas escolas de educação básica e a qualificação do quadro funcional atuante na gestão do Estado brasileiro, nas várias instâncias administrativas. O Ministério da Educação (MEC) está enfrentando o primeiro desafio com o Plano Nacional de Formação de Professores, que tem por objetivo qualificar mais de 300.000 professores em exercício nas escolas de Ensino Fundamental e Médio, sendo metade desse esforço realizado pelo Sistema Universidade Aberta do Brasil (UAB). Em relação ao segundo desafio, o MEC, por meio da UAB/CAPES, lança o Programa Nacional de Formação em Administração Pública (PNAP). Esse programa engloba um curso de bacharelado e três especializações (Gestão Pública, Gestão Pública Municipal e Gestão em Saúde) e visa colaborar com o esforço de qualificação dos gestores públicos brasileiros, com especial atenção no atendimento ao interior do País, por meio de polos da UAB.

O PNAP é um programa com características especiais. Em primeiro lugar, tal programa surgiu do esforço e da reflexão de uma rede composta pela Escola Nacional de Administração Pública (ENAP), pelo Ministério do Planejamento, pelo Ministério da Saúde, pelo Conselho Federal de Administração, pela Secretaria de Educação a Distância (SEED) e por mais de 20 instituições públicas de Ensino Superior (IPES), vinculadas à UAB, que colaboraram na elaboração do Projeto Político Pedagógico (PPP) dos cursos. Em segundo lugar, esse projeto será aplicado por todas as IPES e pretende manter um padrão de qualidade em todo o País, mas abrindo margem para que cada IPES, que ofertará os cursos, possa incluir assuntos em atendimento às diversidades econômicas e culturais de sua região.

Outro elemento importante é a construção coletiva do material didático. A UAB colocará à disposição das IPES um material didático mínimo de referência para todas as disciplinas obrigatórias e para algumas optativas. Esse material está sendo elaborado por profissionais experientes da área da Administração Pública de mais de 30 diferentes instituições, com apoio de equipe multidisciplinar. Por último, a produção coletiva antecipada dos materiais didáticos acaba por liberar o corpo docente das IPES e faz com que haja maior dedicação ao processo de gestão acadêmica dos cursos; uniformiza um elevado patamar de qualidade para o material didático e garante o desenvolvimento ininterrupto dos cursos, sem as paralisações que sempre comprometem o entusiasmo dos alunos.

Por tudo isso, estamos seguros de que mais um importante passo em direção à democratização do Ensino Superior público e de qualidade está sendo dado, desta vez contribuindo também para a melhoria da gestão pública brasileira.

Celso José da Costa
Diretor de Educação a Distância
Coordenador Nacional da UAB
CAPES-MEC

SUMÁRIO

Apresentação	11
--------------------	----

Unidade 1 – Conceitos Orçamentários e Financeiros

Orçamento Público	15
Instrumentos de Planejamento na Administração Pública Federal.....	18
Esferas da Lei Orçamentária Anual (LOA)	19
Plano Plurianual e Lei de Diretrizes Orçamentárias	19
Plano Plurianual (PPA).....	20
Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)	20
Princípios Orçamentários	21
Créditos Orçamentários e Adicionais.....	23
Créditos Adicionais	23
Descentralização Orçamentária	25
Programação Financeira	26
Descentralização Financeira (Liberação)	28

Unidade 2 – Receitas e Despesas Públicas

Receitas	36
Ingressos Orçamentários (Receita Orçamentária).....	38
Ingressos Extraorçamentários.....	38
Características dos Ingressos Financeiros.....	39
Receitas Orçamentárias Efetivas e Não Efetivas	40
Classificações da Receita Orçamentária	41
Classificação Econômica (ou Quanto à Natureza)	41
Etapas e Estágios da Receita Orçamentária.....	43

Despesas	44
Dispêndios Orçamentários (Despesa Orçamentária)	45
Dispêndios Extraorçamentários.....	46
Classificações da Despesa Orçamentária.....	47
Natureza da Despesa Orçamentária	47
Estrutura da Natureza da Despesa Orçamentária	48
Categoria Econômica.....	48
Etapas da Despesa Orçamentária.....	49
Planejamento	49
Execução	50
Controle e Avaliação	50

Unidade 3 – Contabilidade Pública e Subsistemas de Contas

Contabilidade Pública.....	58
Conceitos	60
Objetos.....	62
Regimes Orçamentário e Contábil.....	63
Exercício Financeiro	64
Campo de Aplicação	65
Avaliação de Itens Patrimoniais.....	66
Classificação dos Fatos Contábeis Públicos	67
Variações Patrimoniais.....	70
Variações Ativas e Passivas	72
Variações Orçamentárias e Extraorçamentárias.....	72
Variações Orçamentárias	72
Variações Extraorçamentárias.....	73
Mutações Ativas e Passivas.....	74
Subsistemas de Contas	78
Subsistema Financeiro	80
Subsistema Patrimonial (ou Não Financeiro).....	81
Subsistemas de Compensação e Orçamentário	82
Subsistema de Custos	84

Unidade 4 – Plano de Contas

Introdução	92
Conceito, objetivos e composição do Plano de Contas	94
Estrutura Básica do Plano de Contas do Governo Federal	95
Contas de Controle (ativo e passivo compensado)	97

Unidade 5 – Demonstrações Contábeis

Introdução	104
Balanco Patrimonial.....	107
Estrutura do Balanco Patrimonial.....	108
Análise do Balanco Patrimonial	109
Balanco Orçamentário	114
Estrutura do Balanco Orçamentário	114
Análise do Balanco Orçamentário.....	116
Balanco Financeiro	120
Estrutura do Balanco Financeiro	121
Análise do Balanco Financeiro.....	122
Indicadores de Gestão	123
Demonstração das Variações Patrimoniais.....	125
Estrutura da Demonstração das Variações Patrimoniais.....	126
Análise da Demonstração das Variações Patrimoniais.....	129
Demonstração dos Fluxos de Caixa	132
Demonstração do Resultado Econômico	133
Demonstrativos Exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.....	134
Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO).....	134
Relatório de Gestão Fiscal	136
Referências	144
Minicurriculo.....	148

APRESENTAÇÃO

Caro estudante!

Seja bem-vindo à disciplina *Contabilidade Pública*.

Você iniciou o estudo da Ciência Contábil no módulo de *Contabilidade Geral* no semestre passado. Neste semestre, você aprenderá que a Contabilidade Pública é um dos ramos da Ciência Contábil.

Em *Contabilidade Geral* você aprendeu sobre o patrimônio, sua composição, suas variações, conceitos contábeis, plano de contas, registros contábeis dos fatos administrativos, demonstrações contábeis e legislação básica.

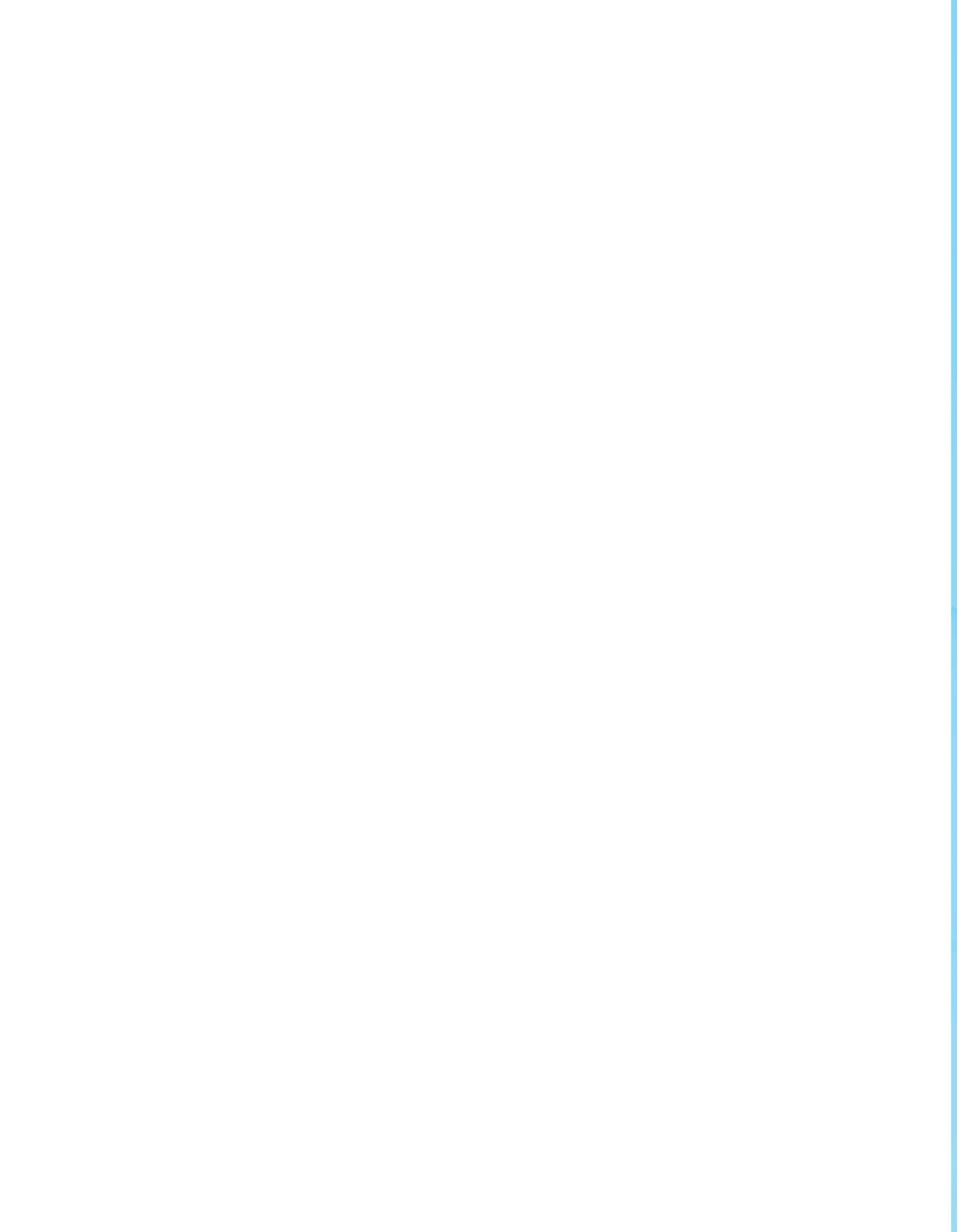
Agora, você, futuro (ou já) Administrador Público, verá como funciona a Contabilidade Aplicada à Administração Pública, dada a necessidade de os entes da Federação coletarem, registrarem, acompanharem e fiscalizarem todos os atos e fatos que envolvem o patrimônio público.

Para entender melhor essa matéria, é necessário conhecimento básico da contabilidade geral e noções sobre o orçamento público e sua execução orçamentária e financeira.

Com relação ao Orçamento Público, neste módulo, estudaremos alguns conceitos básicos apenas com a intenção de nivelar a linguagem, visto que esta será uma matéria que você estudará no módulo 6, quando será abordado todo o processo e sistema de planejamento.

Você observará que a Contabilidade Pública está relacionada ao controle do orçamento e do patrimônio público e, a esta disciplina, cabe acompanhar todos os atos e fatos praticados pelo administrador, tendo como papel principal contribuir para o processo decisório.

Professora Rosaura Conceição Haddad
Professor Francisco Glauber Lima Mota



UNIDADE 1

CONCEITOS ORÇAMENTÁRIOS E FINANCEIROS

OBJETIVOS ESPECÍFICOS DE APRENDIZAGEM

Ao finalizar esta Unidade, você deverá ser capaz de:

- ▶ Descrever o que é orçamento público;
- ▶ Ressaltar a importância do orçamento público;
- ▶ Conhecer receita e despesa;
- ▶ Identificar etapas do ciclo orçamentário; e
- ▶ Observar qual a etapa de atuação da Contabilidade Pública.

ORÇAMENTO PÚBLICO

Caro estudante,

Nesta Unidade, estudaremos o significado do orçamento público, sua importância como instrumento do planejamento governamental e sua vinculação com a contabilidade pública, mostrando a legislação básica e atual que regem a matéria. Apresentaremos alguns conceitos para facilitar a sua compreensão sobre a contabilidade orçamentária, financeira e patrimonial, que diferem em vários aspectos da contabilidade geral, principalmente em relação aos lançamentos contábeis e suas demonstrações.

Abordaremos os aspectos constitucionais do orçamento, os princípios orçamentários, os créditos adicionais, o ciclo orçamentário e as descentralizações orçamentária e financeira que irão servir de base para assimilação das próximas Unidades. Portanto, a finalidade desta Unidade é demonstrar que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público apresenta particularidades, a começar pelos conceitos orçamentários que ensejarão registros contábeis próprios possibilitando o controle e a avaliação, sendo um importantíssimo instrumento para a Administração Pública e a sociedade.

Você deve se perguntar:

O que o Governo faz com os impostos, as taxas e os serviços que são pagos pelos cidadãos? Esse dinheiro é bem aplicado? Os gastos são realizados aleatoriamente ou existe um planejamento? Quais as prioridades da sociedade? O que é mais importante: saúde, educação, habitação ou saneamento?

O orçamento é o instrumento de maior relevância e provavelmente o mais antigo da Administração Pública. É utilizado pelos Governos para organizar os recursos financeiros.

Inicialmente, você deve relacionar o orçamento à ideia de planejamento. Isso porque o Governo, todos os anos, deve elaborar um documento que demonstre o que se pretende arrecadar e como tal arrecadação será aplicada. Para tanto, é necessário vincular a aplicação desses recursos a metas e a programas necessários para atender a demanda da sociedade ou para solucionar uma dificuldade diagnosticada.

Para melhor compreensão, vamos comparar o orçamento público, do qual estamos falando com o orçamento doméstico. Você pode receber dinheiro de várias fontes: salário, prestação de serviços, aluguel do apartamento, juros de aplicações financeiras, empréstimo bancário ou “cheque especial”, venda do carro etc. Com esse dinheiro, você deverá fazer compras e pagamentos: compra do carro, compra de material de construção da casa, pagamento do aluguel, da conta de luz, do telefone, do condomínio, do colégio e, talvez, fazer um empréstimo para o cunhado.

Relacionar em um documento cada um desses itens com seus respectivos valores significa prever os valores a receber (receita) e determinar as contas a pagar (despesa). Isso pode ser chamado de orçamento (doméstico). Nessa visão financista, o enfoque se dá somente na movimentação de dinheiro.


O orçamento não pode ser compreendido apenas em função do fator financeiro. O orçamento deve estar vinculado às atividades de planejamento. Na realidade, o orçamento é um modo de materializar um planejamento, ou seja, de estabelecer de forma discriminada todas as fontes e aplicações de dinheiro.

O orçamento público é um documento que dá autorização para se receber e para se gastar recursos financeiros. Diferencia-se daquela relação doméstica de valores em razão de estar fundamentado legalmente. Como trata de recursos financeiros públicos, é necessário que a aplicação desses recursos esteja prevista em lei.

De acordo com Mota (2009), o orçamento público, portanto, é o ato administrativo revestido de força legal que estabelece um conjunto de ações a serem realizadas, durante um período de tempo determinado, estimando o montante das fontes de recursos a serem arrecadados pelos órgãos e pelas entidades públicas e fixando o montante dos recursos a serem aplicados por eles na consecução dos seus programas de trabalho, a fim de manter ou de ampliar os serviços públicos, bem como de realizar obras que atendam as necessidades da população.

A Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, em seu artigo 2º, tratou da lei orçamentária estabelecendo que:

A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade (BRASIL, 1964, art. 2º).



Conheça melhor esta lei
acessando o site: <[http://
www.planalto.gov.br/
ccivil_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>.
Acesso em: 8 nov. 2010.

No Brasil, o orçamento reveste-se de formalidades legais constitucionais. Assim, todo planejamento somente terá validade após sua transformação em lei, na qual será prevista a receita a ser arrecadada e fixada a despesa a ser realizada. Por causa dessa rigidez legal as despesas só poderão ser realizadas se incorporadas ao orçamento.

Orçamento é uma peça autorizativa com a qual se autoriza o recebimento dos recursos financeiros e a realização dos gastos.

No Brasil, é utilizada, desde a edição da Lei n. 4.320/64, a técnica do orçamento-programa, que é um sistema de planejamento, programação e orçamentação, modelo inicialmente introduzido nos Estados Unidos, na década de 1950.

INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL

Como instrumentos de planejamento na Administração Pública Federal, temos:

- ▶ O Plano Plurianual (PPA).
- ▶ A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).
- ▶ A Lei Orçamentária Anual (LOA).

É importante que você saiba que toda ação do Governo está estruturada em programas orientados para a realização dos objetivos estratégicos definidos para o período do PPA, que é de quatro anos.

O PPA é doutrinariamente conhecido como o planejamento estratégico de médio prazo da Administração Pública brasileira que contém os projetos e as atividades que o Governo pretende realizar, ordenando suas ações e visando à consecução de objetivos e metas a serem atingidas em quatro anos, intercalado em dois mandatos, como podemos ver na Figura 1:

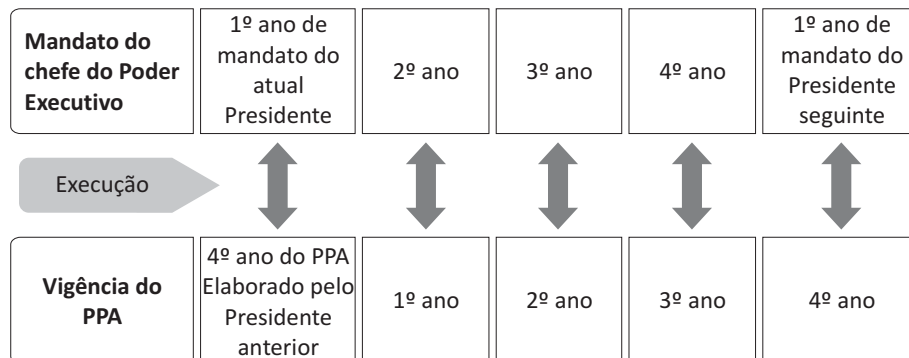


Figura 1: Execução do PPA
Fonte: Elaborada pelos autores

ESFERAS DA LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL (LOA)

Você estudará com mais detalhes, na disciplina *Orçamento Público*, que a **Constituição da República Federativa de 1988** trata dos orçamentos públicos anuais em seu artigo 165, parágrafo 5º, inovando com a criação de três esferas de orçamento: fiscal, de investimentos das empresas estatais e da seguridade social.

As esferas orçamentárias fiscal e de seguridade social seguem os ditames da Lei n. 4.320/64. Enquanto que a esfera que trata dos investimentos das estatais obedece aos regulamentos voltados para a área privada.

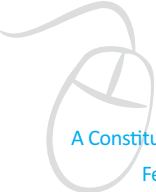
O artigo 194 da CF/88 define que:

A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à assistência social e à previdência social (BRASIL, 1988, art. 194).

O orçamento fiscal contém os gastos gerais das unidades da Administração Direta e Indireta, tais como: pessoal, custeio (material, serviços etc.), investimentos, juros e amortização da dívida pública e outros.

PLANO PLURIANUAL E LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS

O *caput* do artigo 165 da Constituição Federal determinou, também, que leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão, além dos orçamentos anuais, o Plano Plurianual e as Diretrizes Orçamentárias.



A Constituição da República Federativa do Brasil encontra-se disponível no endereço: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 8 nov. 2010.

Plano Plurianual (PPA)

A lei que instituir o Plano Plurianual deverá estabelecer, de forma regionalizada, as Diretrizes, os Objetivos e as Metas da Administração Pública Federal para as despesas de capital, e outras delas decorrentes, e para as relativas aos programas de duração continuada.

O PPA introduziu aperfeiçoamentos que objetivam, dentre outros fins:

- ▶ organizar os programas para melhor equilíbrio entre custo, qualidade e prazo;
- ▶ assegurar compatibilidade com a orientação estratégica e com os recursos disponíveis;
- ▶ proporcionar alocação de recursos nos orçamentos compatibilizados com planos;
- ▶ melhorar o desempenho gerencial da Administração Pública (custo/resultado);
- ▶ estimular parcerias internas e externas;
- ▶ permitir a avaliação do desempenho físico e atingimento dos objetivos;
- ▶ criar condições para o aperfeiçoamento constante, quanto à qualidade e produtividade;
- ▶ oferecer elementos para que os controles interno e externo possam relacionar a execução física e financeira com os resultados da atuação do governo;
- ▶ explicitar a distribuição regional das metas e gastos; e
- ▶ dar perfeita transparência à aplicação dos recursos e aos resultados obtidos.

Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que é anual como a LOA, de acordo com o parágrafo 2º do artigo 165 da CF/88, deverá:

- ▶ compreender as metas e as prioridades da Administração Pública Federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente;
- ▶ orientar a elaboração da Lei Orçamentária Anual;
- ▶ dispor sobre as alterações na legislação tributária; e
- ▶ estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A LDO é fundamental no processo orçamentário por se constituir no elo entre o PPA e a LOA, como mostra a Figura 2.



Figura 2: Elo entre os instrumentos de planejamento na Administração Pública Federal

Fonte: Elaborada pelos autores

A LDO estabelece, dentre os programas incluídos no PPA, quais terão prioridade na programação e execução do orçamento subsequente.

Devemos lembrar ainda que, de acordo o parágrafo 4º do artigo 166 da CF/88, as emendas ao projeto da Lei de Diretrizes Orçamentárias não poderão ser aprovadas se forem incompatíveis com o Plano Plurianual.

PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

Agora, veremos que o orçamento, por ser um instrumento de controle do Governo, requer dos responsáveis pela elaboração orçamentária observância das regras, isto é, das linhas norteadoras de ação, que chamamos de princípios.

Esta é a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal. Conheça mais sobre essa lei no site: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 8 nov. 2010.

Esses princípios estão definidos na Constituição Federal, na Lei n. 4.320/64 e na Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Tratam-se de princípios considerados básicos para a elaboração, a execução e o controle do orçamento público, válidos para todos os poderes e esferas governamentais. São eles:

- ▶ Unidade: o orçamento deve ser uno, ou seja, as três esferas do orçamento (fiscal, investimentos das estatais e seguridade social) farão parte da Lei Orçamentária Anual. Unidade de orientação política das leis orçamentárias.
- ▶ Universalidade: todas as receitas e despesas constarão na Lei Orçamentária. Permite o conhecimento e prévia autorização para a realização da receita e despesa, impedindo que o executivo realize qualquer operação financeira sem autorização orçamentária.
- ▶ Anualidade: o orçamento deve ser elaborado e autorizado com periodicidade anual, coincidindo o exercício financeiro com o ano civil.
- ▶ Equilíbrio: limitação do endividamento; montante das despesas fixadas não pode ser superior ao da receita prevista. Utilização de mecanismo para limitação e controle das despesas.
- ▶ Exclusividade: a lei orçamentária não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa. Exceção nos casos de autorização para abertura de créditos suplementares e contratações de operações de créditos ainda por antecipação da receita.
- ▶ Programação: vinculação necessária à ação governamental planejada.
- ▶ Legalidade: subordinação da Administração Pública às prescrições legais orçamentárias.
- ▶ Orçamento Bruto: as parcelas das receitas e das despesas devem ser incluídas no orçamento pelos seus totais, sem quaisquer deduções.

- ▶ Não afetação da Receita: veda a vinculação de receita de impostos a órgãos, fundo ou despesa, ressalvadas às exceções admitidas no artigo 167, parágrafo 4º da Constituição Federal. Aplica-se apenas aos impostos e não aos demais tributos.
- ▶ Especificação ou Especialização: preconiza a identificação detalhada da receita e da despesa para que não figurem de forma global (BRASIL, 1988, 1964, 2000).

CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS E ADICIONAIS

De acordo com Mota (2009), a Lei Orçamentária Anual é fruto de um planejamento das atividades e dos projetos a serem desenvolvidos pelos órgãos para a satisfação das necessidades coletivas. No planejamento é autorizada (definida) a execução dos programas de trabalho a cargo de cada um dos órgãos. Essa autorização dada na lei orçamentária leva o nome de crédito orçamentário ou inicial.

Durante o exercício financeiro, ocorrem fatos que provocam o surgimento de novas necessidades e reduzem ou ampliam as existentes, ou seja, há necessidade de se redimensionar o planejamento anterior, definindo novas autorizações para a execução dos programas de trabalho. Essas novas autorizações, que irão alterar a lei existente, são conhecidas como créditos adicionais ou leis de créditos adicionais, tendo em vista que somente uma lei pode alterar outra lei.

Créditos Adicionais

De acordo com o artigo 40 da Lei n. 4.320/64, os créditos adicionais são “autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento”.

Por meio do artigo 41 dessa mesma lei, podemos conhecer a classificação dos créditos adicionais, que é a seguinte:

- I – suplementares, os destinados a reforço de dotação orçamentária;
- II – especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica;
- III – extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública (BRASIL, 1964, art. 40).

A Constituição Federal, em seu artigo 167, parágrafo 3º, estabeleceu, quanto aos créditos extraordinários que sua abertura somente será admitida para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública.

Pelo artigo 42 da Lei n. 4.320/64, os créditos suplementares e especiais deverão ser autorizados por lei e abertos por decreto executivo. De outro lado, a Constituição Federal, no artigo 167, parágrafo 5º, impõe vedação à abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes. A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para suportar a despesa e será precedida de exposição justificada (BRASIL, 1964, art. 43).

Entretanto, a autorização para abertura de crédito extraordinário poderá ocorrer por meio de medidas provisórias do Poder Executivo, fato previsto no artigo 62 da CF/88, que delas dará imediato conhecimento ao Poder Legislativo. No caso de crédito extraordinário, pode ser dispensada a indicação dos recursos disponíveis.

Os créditos especiais e extraordinários terão vigência no exercício financeiro em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício, caso em que, reabertos no limite de seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente, de acordo com o parágrafo 2º do artigo 167 da CF/88.

DESCENTRALIZAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Você sabe como se dá a execução orçamentária e financeira?

Imagine a estrutura que tem um órgão público, seja ele do Poder Executivo, Legislativo ou Judiciário. Agora, pense: como seria se esse órgão, ao ter o orçamento aprovado, tivesse que licitar, contratar, empenhar (comprometer os créditos em favor do fornecedor), liquidar (receber os bens e/ou serviços) e pagar de forma centralizada?

Certamente o órgão público ficaria sobrecarregado diante desse cenário e, dependendo da sua estrutura, a realização das etapas descritas seria impraticável, como em órgãos da esfera federal que tenham unidades administrativas espalhadas por todo o Brasil. Existem órgãos com mais de quinhentas unidades em sua estrutura. Dessa forma, torna-se necessário descentralizar a execução orçamentária e financeira, visto que essas unidades têm um responsável (ordenador de despesas) pela prática dos atos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Cabe ao ordenador o papel de administrar a boa gestão dos recursos públicos de acordo com o planejamento aprovado na Lei Orçamentária Anual.

De acordo com Mota (2009), a lei de meios (lei orçamentária) contempla apenas as unidades setoriais de orçamento de cada órgão com dotações orçamentárias. Entretanto, existe um grande número de unidades que realizam gastos e que, por conseguinte, necessitam de dotações também. Em regra geral, essas unidades administrativas recebem o orçamento por descentralização da unidade orçamentária.

Ainda conforme o autor, a descentralização dos créditos orçamentários ou adicionais poderá ocorrer sob os seguintes títulos:

- ▶ **Provisão ou descentralização interna de créditos:** quando envolve unidades gestoras de um mesmo órgão, ministério ou entidade integrante dos orçamentos fiscal e da seguridade social.
- ▶ **Destaque ou descentralização externa de créditos:** quando envolve unidades gestoras de órgãos, ministérios ou entidades de estruturas administrativas diferentes (de um órgão para outro).

Para fins didáticos, a consignação das autorizações às unidades setoriais de orçamento feita pelo órgão central do sistema de planejamento e orçamento – Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), que é denominada de “Dotação” ou “Fixação”, pode ser entendida também como uma transferência de créditos orçamentários e adicionais.

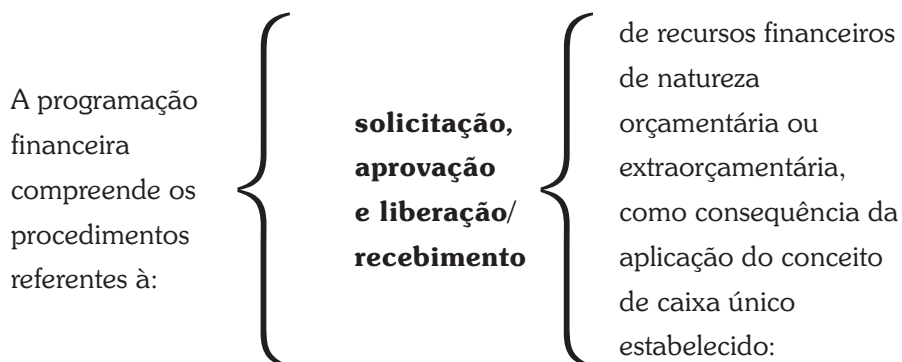
***Déficit** – diferença entre pagamentos e recebimentos em determinado período, quando os pagamentos superam os recebimentos; ou diferença entre os gastos e as receitas, quando os gastos superam as receitas. Fonte: Lacombe (2009).

***Superávit** – diferença entre recebimentos e pagamentos em determinado período, quando os recebimentos superam os pagamentos. Fonte: Lacombe (2009).

PROGRAMAÇÃO FINANCEIRA

De acordo com Mota (2009), a programação financeira é o conjunto de ações desenvolvidas com o objetivo de estabelecer o fluxo de caixa da União, para determinado período, tendo como parâmetros a previsão da receita, os limites orçamentários da despesa e sua demanda e a tendência de resultado (**déficit***, equilíbrio ou **superávit***) considerada para o mesmo período.

A programação financeira compreende os procedimentos referentes à solicitação, aprovação e liberação/recebimento de recursos financeiros de natureza orçamentária ou extraorçamentária, como consequência da aplicação do conceito de caixa único estabelecido:



- ▶ pelo artigo 56 da Lei n. 4.320/64: “O recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais” (BRASIL, 1964, art. 56).
- ▶ pelo artigo 92 do Decreto-lei n. 200/67:

Com o objetivo de obter maior economia operacional e racionalizar a execução da programação financeira de desembolso, o Ministério da Fazenda promoverá a unificação de recursos movimentados pelo Tesouro Nacional através de sua caixa junto ao agente financeiro da União. (BRASIL, 1964, art. 92).

- ▶ pelo artigo 1º do Decreto n. 93.872/86: “A realização da receita e da despesa da União far-se-á por via bancária, em estrita observância ao princípio de unidade de caixa” (BRASIL, 1986, art. 1º).

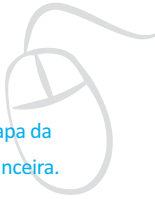
De acordo com Mota (2009), a programação financeira tem por finalidade assegurar às unidades orçamentárias os recursos financeiros tempestivos e suficientes à execução dos programas de trabalho e manter o equilíbrio entre a receita e a despesa realizadas, evitando eventuais insuficiências financeiras.

Descentralização Financeira (Liberação)

A execução financeira representa a utilização dos recursos financeiros, com vistas ao atendimento e à realização das ações orçamentárias atribuídas a cada unidade setorial de orçamento. Como providência inicial da execução financeira temos a Programação Financeira (PF), que, segundo o artigo 48 da Lei n. 4.320/64, tem o objetivo de manter durante o exercício financeiro o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria.

Esses recursos devem ser descentralizados entre unidades do sistema de programação financeira por meio de liberações de cota, repasse e sub-repasse.

Após a solicitação e a aprovação os recursos financeiros são descentralizados (liberados), assim como ocorre com os créditos orçamentários, entre as unidades que compõem o sistema de programação financeira vistos anteriormente. Conforme Mota (2009), esses recursos financeiros são **liberados** sob a forma de:



Esta é a última etapa da Programação Financeira.

- ▶ **Cota:** é a primeira figura da descentralização de recursos financeiros caracterizada pela transferência desses recursos do órgão central de programação financeira para os órgãos setoriais do sistema. Isto é, ocorre quando a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão específico do Ministério da Fazenda, libera recursos financeiros vinculados ao orçamento para qualquer ministério ou órgão. Essa movimentação está condicionada, entre outros fatores, à efetiva arrecadação de recursos financeiros pelo Tesouro Nacional e ao montante dos compromissos financeiros assumidos pelos órgãos;
- ▶ **Repasse:** é a descentralização dos recursos financeiros vinculados ao orçamento, recebidos anteriormente sob a forma de “cota” da STN/MF, sendo de competência dos órgãos setoriais de programação financeira, que os transfere para outro órgão ou ministério. O repasse

é então caracterizado pela transferência de recursos financeiros entre órgãos de estruturas administrativas diferentes, ou seja, entre ministérios, destinados a atender o pagamento dos gastos orçamentários. É a movimentação externa de recursos financeiros. Pode ocorrer entre órgãos da Administração Direta, ou desta para uma entidade da Administração Indireta, ou entre órgãos da Administração Indireta, bem como de uma entidade da Administração Indireta para um órgão da Administração Direta; e

- ▶ **Sub-repasse:** é a descentralização de recursos financeiros vinculados ao orçamento, realizada pelos órgãos setoriais de programação financeira, para as unidades executoras (orçamentária ou administrativa) a eles vinculadas, ou seja, que faça parte da estrutura do ministério onde se encontra o Órgão Setorial de Programação Financeira (OSPF). O sub-repasse é a movimentação interna de recursos financeiros destinados ao pagamento das despesas orçamentárias.

Enquanto a SOF e o MPOG consignam as “dotações” às unidades orçamentárias, a STN libera recursos financeiros sob a forma de “cota financeira” as mesmas unidades.

De acordo com o Manual de Despesa Nacional da STN, a programação orçamentária e financeira consiste na compatibilização do fluxo dos pagamentos com o fluxo dos recebimentos, visando o ajuste da despesa fixada às novas projeções de resultados e da arrecadação.

Esse é o modelo aplicado no âmbito do Governo Federal, mas que é em regra geral seguido pelos demais entes públicos.

Resumindo



Nesta Unidade, abordamos os conceitos básicos sobre o orçamento e seu importante papel na Administração Pública.

Conhecemos os três instrumentos básicos do planejamento: o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual.

Abordamos sobre os princípios orçamentários (Unidade, Universalidade, Anualidade, Equilíbrio, Exclusividade, Programação, Legalidade, Orçamento Bruto, Não-Afetação da Receita e Especificação ou Especialização) e a descentralização orçamentária e financeira para facilitar a compreensão das próximas Unidades, uma vez que na Contabilidade Aplicada ao Setor Público os fatos são realizados de forma descentralizada, a partir do momento em que recebem limites orçamentários e financeiros.

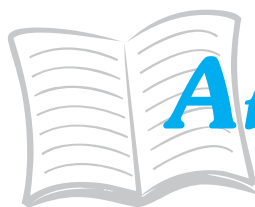
Mencionamos as esferas do Orçamento: Fiscal, Seguridade Social e Investimentos das Estatais, e as ações ligadas à esfera da seguridade social: saúde, previdência e assistência social.

Vimos que as características do Plano Plurianual são: estabelecer diretrizes, objetivos e metas para despesas de capital e outras delas decorrentes e as relativas aos programas de duração continuada. Também vimos as características da LDO que são: compreender as metas e prioridades da administração federal, incluindo as despesas de capital para o exercício

financeiro subsequente; orientar a elaboração da Lei Orçamentária; dispor sobre as alterações na legislação tributária; e estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Conhecemos as definições de Crédito Orçamentário que é a dotação prevista na lei de orçamento, e de Crédito Adicional que compreende a dotação prevista nas leis sucessivas ao orçamento, cuja finalidade é atender a despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento Anual.

Por fim, vimos que os créditos adicionais se classificam em: suplementares, especiais e extraordinários.



Atividades de aprendizagem

Certifique-se de que você entendeu a discussão proposta para esta Unidade, respondendo às atividades de aprendizagem propostas a seguir:

1. O Poder Legislativo somente poderá aprovar emendas ao projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias, conforme a Constituição Federal, artigo 166, parágrafo 4º, quando:
 - a) Aprovadas na lei orçamentária.
 - b) Compatíveis com a programação plurianual.
 - c) Tiverem parecer favorável da Comissão Técnica competente.
 - d) Indicarem recursos provenientes da anulação de despesas.
 - e) Tiverem parecer favorável emitido pela Comissão Mista do Congresso.
2. Julgue os itens a seguir com V (verdadeiro) ou F (falso) e justifique suas respostas:
 - a) Os planos plurianuais são leis de iniciativa do Poder Legislativo.
 - b) Na lei de diretrizes orçamentárias, incluem-se as despesas correntes e de capital para o exercício financeiro subsequente.
 - c) Uma lei orçamentária anual não contém dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa.

- d) () É vedada a abertura de crédito especial sem prévia indicação de recursos.
- e) () Os créditos especiais são abertos para o atendimento de despesas imprevisíveis e urgentes, tais como as decorrentes de calamidade pública.
3. Provisão e Sub-repasse estão relacionados respectivamente com:
- a) () Autorização orçamentária e transferência de recursos financeiros.
- b) () Pagamento de despesa e autorização orçamentária.
- c) () Receita orçamentária e despesa orçamentária.
- d) () Reserva de recursos para desembolso futuro e embolso de recursos orçamentários.
4. Na movimentação de recursos financeiros podemos fazer a seguinte relação:
- 1 – Liberação de Cota () MF/Secretaria do Tesouro Nacional
- 2 – Repasse () Descentralização Externa
- 3 – Sub-repasse () Descentralização Interna
- a) () 3, 1, 2
- b) () 2, 3, 1
- c) () 1, 3, 2
- d) () 1, 2, 3
- e) () 3, 2, 1
- f) () 2, 1, 3