

Contabilidade Pública e Orçamento

Professora Mestra Adriana Casavechia Fragalli



**Diretor Geral**

Gilmar de Oliveira

Diretor de Ensino e Pós-graduação

Daniel de Lima

Diretor Administrativo

Renato Valença Correia

Coordenador NEAD - Núcleo de Educação a Distância

Jorge Van Dal

Coordenador do Núcleo de Pesquisa

Victor Biazon

Secretário Acadêmico

Tiago Pereira da Silva

Projeto Gráfico e Editoração

André Dudatt

Revisão Textual

Beatriz Longen Rohling
Carolayne Beatriz da Silva Cavalcante
Caroline da Silva Marques
Geovane Vinícius da Broi Maciel
Jéssica Eugênio de Azevedo
Kauê Berto

Web Designer

Thiago Azenha

FICHA CATALOGRÁFICA

UNIFATECIE - CENTRO UNIVERSITÁRIO EAD.
Núcleo de Educação a Distância;
FRAGALLI, Adriana Casavechia.

Contabilidade Pública e Orçamento.
Adriana. Casavechia Fragalli.
Paranavaí - PR.: Fatecie, 2020. 115 p.

Ficha catalográfica elaborada pela bibliotecária
Zineide Pereira dos Santos.

**UNIFATECIE Unidade 1**

Rua Getúlio Vargas, 333,
Centro, Paranavaí-PR
(44) 3045 9898

UNIFATECIE Unidade 2

Rua Candido Berthier
Fortes, 2177, Centro
Paranavaí-PR
(44) 3045 9898

UNIFATECIE Unidade 3

Rua Pernambuco, 1.169,
Centro, Paranavaí-PR
(44) 3045 9898

UNIFATECIE Unidade 4

BR-376 , km 102,
Saída para Nova Londrina
Paranavaí-PR
(44) 3045 9898

www.unifatecie.edu.br/site

As imagens utilizadas neste
livro foram obtidas a partir
do site Shutterstock

AUTORA

Professora Mestra Adriana Casavechia Fragalli

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Maringá (UEM);
Mestra em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná (UFPR); Pós-graduanda em
Docência no Ensino Superior pelo Centro Universitário de Maringá (UniCesumar); Atuante
como professora formadora em cursos à distância da UniCesumar.

Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8193667547216940>

APRESENTAÇÃO DO MATERIAL

Olá, caro (a) aluno (a)!

Seja bem-vindo (a) à disciplina de Contabilidade Pública e Orçamento. Primeiramente, quero parabenizá-lo (a) por estar aqui, na busca de conhecimento e aprimoramento que, com toda certeza, lhe trará grandes benefícios tanto profissionais quanto na sua vida pessoal.

Contudo, reforço a importância de não limitar seu estudo a este material. Aproveite as sugestões de livros e filmes que você encontrará ao longo das unidades e utilize, também, as ferramentas tecnológicas para ampliar ainda mais seu conhecimento.

Na unidade I, abordaremos o Orçamento Público. Vamos conhecer um pouco da sua história e seu conceito. Além disso, conheceremos como está estruturada a Administração Pública no Brasil. Tanto o Orçamento Público quanto a Administração Pública devem seguir alguns princípios que orientam suas atividades. Vamos conhecer cada um destes princípios.

Já na unidade II, vamos compreender o Sistema Orçamentário Brasileiro, o qual adota a metodologia do Sistema de Planejamento Integrado para definir as ações do governo. Nosso sistema orçamentário consubstancia em três leis: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA). A LOA, por sua vez, possui um processo importante, o conhecido ciclo orçamentário. Encerraremos a unidade II conhecendo as categorias de programação.

A unidade III se inicia com um exemplo de orçamento-programa, muito eficaz na escolha da melhor opção para utilizar os recursos públicos. Em seguida, vamos conhecer a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), a qual vem passando por diversas alterações no sentido adotar as normas internacionais. Neste processo, a estrutura, o regime de escrituração e o sistema de contabilidade possuem critérios específicos em se tratando do setor público.

Por fim, na unidade IV, vamos conhecer as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP). Além das demonstrações, a unidade IV aborda as receitas e despesas públicas, as quais possuem conceitos, classificações e processos de registros específicos para o setor público.

Agora que você já sabe os conteúdos que serão abordados, não perca tempo...

Bons estudos!

SUMÁRIO

UNIDADE I	6
Conceitos de Orçamento Público	
UNIDADE II	27
Sistema Orçamentário Brasileiro	
UNIDADE III	53
Contabilidade Pública	
UNIDADE IV	75
Demonstrações Contábeis Públicas	

UNIDADE I

Conceitos de Orçamento Público

Professora Mestre Adriana Casavechia Fragalli



Plano de Estudo:

- Introdução e conceitos
- Administração Pública
- Princípios da Administração Pública
- Princípios orçamentários públicos

Objetivos da Aprendizagem

- Apresentar a introdução e conceito de Orçamento Público;
 - Estudar os conceitos gerais da Administração Pública;
 - Conhecer os princípios da Administração Pública;
 - Conhecer os princípios orçamentários públicos.

INTRODUÇÃO

Olá, caro (a) aluno (a)! Preparado (a) para começar nossos estudos sobre Contabilidade Pública e Orçamento? Acredito que sim! Então, vamos lá!

Neste primeiro capítulo, iremos estudar o Orçamento Público e a Administração Pública. O Orçamento Público é o instrumento mais importante da Administração Pública, pois é por meio dele que o governo faz seu planejamento financeiro. Sendo assim, o orçamento é uma ferramenta de previsão que auxilia o gestor público a tomar decisões mais eficazes.

Ao prever a arrecadação da receita, o governo define onde estes recursos serão gastos, ou seja, ele fixa a despesa. Este processo deve levar em consideração os interesses da população, afinal de contas, estamos falando de recursos públicos. Neste sentido, além de um instrumento legal, o Orçamento Público é uma importante ferramenta para avaliar a gestão pública. Portanto, é muito importante que você, enquanto aluno e cidadão, compreenda o que é o Orçamento Público.

A gestão pública, por sua vez, é desempenhada pela Administração Pública, que representa o conjunto de órgãos e entidades que prestam serviços públicos. Sendo assim, a Administração Pública e o Orçamento Público estão intimamente ligados: a Administração Pública realiza suas ações por meio do Orçamento Público previamente elaborado e aprovado.

A Administração Pública é dividida em Administração Direta e Administração Indireta e, neste primeiro, capítulo você conhecerá quais órgãos compõem cada uma destas. As ações dos órgãos públicos são norteadas pelos Princípios da Administração Pública: Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência. Você conhecerá cada uma delas.

Por fim, o Orçamento Público também está submetido a uma série de princípios, os são os Princípios Orçamentários, que norteiam a elaboração, a aprovação e o controle do orçamento.

Temos muito o que aprender. Então, bora estudar!!!



1 INTRODUÇÃO E CONCEITOS

De forma simplificada, o orçamento pode ser entendido como um planejamento financeiro que pode ser feito por qualquer pessoa. Por exemplo: quando você compara suas entradas de dinheiro com seus gastos, para verificar se o que ganha é suficiente para se manter, ou para analisar o quanto sobra no final do mês e, assim, decidir o que fazer com o dinheiro, na verdade, o que você está fazendo é um orçamento, conhecido como orçamento familiar. As empresas também elaboram seus orçamentos, a fim de verificar a viabilidade do negócio e, assim, poder definir suas estratégias.

Dessa forma, podemos afirmar que o orçamento é importante para todos. Contudo, quando falamos em orçamento público, existe uma relevância ainda maior, afinal de contas trata-se de dinheiro público. Sendo assim, quando o governo estima quanto vai arrecadar e fixa quanto, em que e como vai gastar o dinheiro que os cidadãos colocam à sua disposição, ele está elaborando o orçamento público (ARAÚJO; ARRUDA, 2009).

Segundo Piscitelli e Timbó (2019, p. 37) o orçamento público:

é o instrumento de que dispõe o Poder Público (em qualquer de suas esferas) para expressar, em determinado período, 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.

Araújo e Arruda (2009, p. 57) apresentam o seguinte conceito para orçamento público:

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

Sendo assim, podemos compreender que o orçamento público é elaborado em um ano e, após aprovado, entra em vigor no ano seguinte. Além disso, conforme o conceito apresentado por Araújo e Arruda (2009), muito mais que um cumprimento legal, o orçamento é um instrumento de planejamento que permite acompanhar, controlar e avaliar a gestão pública, pois, além de demonstrar a previsão das receitas a serem arrecadadas, define como e onde esses recursos serão gastos.

É relevante destacar que a relação entre a receita e a despesa é fundamental para o processo orçamentário, visto que a previsão da receita dimensiona a capacidade governamental em fixar a despesa, entendendo a receita orçamentária como o mecanismo de financiamento do Estado, sendo considerada também a decorrente de operações de crédito. Além disso, de acordo com o art. 9º da LRF, a arrecadação é instrumento condicionante da execução orçamentária da despesa.

1.1 Histórico do orçamento público

Com base no que descreve Araújo e Arruda (2009), vamos conhecer um pouco sobre a história e a evolução do orçamento público:

- Inglaterra 1215: a Carta Magna foi imposta ao rei João Sem-Terra (John Lackland) pelos senhores feudais, objetivando limitar os poderes de arrecadação do rei e definir a forma de realização dos gastos. O artigo 12 desse histórico documento preconiza a necessidade de autorização do Conselho dos Comuns para a cobrança de tributo ou subsídio, que deveriam ser razoáveis em seu montante;
- Estados Unidos 1787: a Declaração de Direitos do Congresso da Filadélfia implantou a exigência da prática orçamentária;
- França 1789: a Constituinte da França, resultante da Revolução Francesa, consagrou o princípio de que a “votação das receitas e despesas seria atribuição dos representantes da nação”.

De acordo com Araújo e Arruda (2009), no Brasil, a primeira lei orçamentária data de 1827 e sua origem está ligada ao surgimento do governo representativo. Contudo, a Constituição do Império de 1824 já apresentava disposições sobre o orçamento.

Art. 172. O Ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros Ministros os orçamentos relativos ás despesas das suas Repartições, apresentará na Câmara dos Deputados anualmente, logo que esta estiver reunida, um Balanço geral da receita e despesa do Tesouro Nacional do ano antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas públicas do ano futuro, e da importância de todas as contribuições, e rendas públicas (BRASIL, 1824).

Porém, em 1964, a Lei nº 4.230 trouxe importantes progressos no que tange a elaboração dos orçamentos e balanços. Por fim, a Constituição de 1988, conforme estudaremos mais adiante, tratou especificamente do sistema orçamentário (ARAÚJO; ARRUDA, 2009).



2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Administrar é o mesmo que gerir. Sendo assim, você, caro (a) aluno (a), quando faz gestão dos seus recursos, sejam eles bens, dinheiro, tempo, entre outros, está administrando. A Administração Pública, por sua vez, visa gerir os recursos públicos.

Administração Pública é o conjunto de meios institucionais, materiais, financeiros e humanos, organizados e necessários para executar as decisões políticas. Essa é uma noção simples de Administração Pública que destaca, em primeiro lugar, que é subordinada ao poder político. Em segundo lugar, que é meio e, portanto, algo que serve para atingir fins definidos. Em terceiro lugar, denota seus aspectos: um conjunto de órgãos a serviço do poder político e as operações realizadas, atividades administrativas (SILVA, 2006, p. 112).

Castro (2008) descreve que a Administração Pública pode ser entendida sobre dois aspectos:

- Organizacional: compreende a personalidade jurídica do conjunto de órgãos e entidades públicas responsáveis por funções administrativas. Neste sentido, Administração Pública é escrita com letra maiúscula;
- Funcional: compreende a atividade de administrar, ou seja, o conjunto de atividades concretas desenvolvidas pelo Estado. Neste sentido, administração pública é escrita com letra minúscula.

No sentido funcional, Mello (1979, apud KOHAMA, 2016, p. 9) descreve que “administrar é gerir os serviços públicos; significa não só prestar serviço, executá-lo, como também, dirigir, governar, exercer a vontade com o objetivo de obter um resultado útil”.

No caso da administração pública, o objetivo a ser alcançado leva em consideração os interesses da sociedade.

A administração pública é o conjunto coordenado de funções que visam à boa gestão da coisa pública, de modo a possibilitar que os interesses da sociedade sejam alcançados. Entre os diversos conceitos comumente apresentados pela doutrina, pode-se ver que a administração pública engloba todo o aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, que buscam a satisfação das necessidades coletivas (GASPARINI, 2000, p. 59 apud ARAÚJO; ARRUDA, 2009, p. 4).

No sentido organizacional, o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, estabelece a Administração Pública em duas áreas: Administração Direta e Administração Indireta.

Art. 4º A Administração Federal compreende:

I – A Administração Direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios.

II - A Administração Indireta, que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria:

- a) Autarquias;
- b) Empresas Públicas;
- c) Sociedades de Economia Mista;
- d) fundações públicas (BRASIL, 1967).

O Quadro a seguir demonstra a composição dos níveis de administração pública tomando como exemplo o âmbito estadual:

Quadro 1 – Composição dos níveis de administração pública (âmbito estadual)

Composição dos níveis de administração pública (âmbito estadual)	
DIRETA	INDIRETA
<ul style="list-style-type: none"> ● Poder Legislativo <ol style="list-style-type: none"> 1. Assembleia Legislativa 2. Tribunal de Contas ● Poder Executivo <ol style="list-style-type: none"> 1. Governo do Estado 2. Secretarias do Estado ● Poder Judiciário <ol style="list-style-type: none"> 1. Tribunal de Justiça ● Ministério Público ● Defensoria Pública 	<ul style="list-style-type: none"> ● Autarquias ● Fundações ● Empresas públicas* ● Sociedades de economia mista* <p>* Incluindo as estatais dependentes</p>

Fonte: Araújo e Arruda (2009, p. 9).

Vamos, agora, estudar de forma mais detalhada a Administração Direta e a Administração Indireta.

2.1 Administração Direta

A Administração Direta corresponde à estrutura administrativa ligada diretamente a cada esfera de governo. Sendo assim, quando a União, os Estados, Distrito Federal e Municípios, prestam serviços públicos por seus próprios meios, diz que há atuação da Administração Direta.

A administração direta compreende a estrutura administrativa dos três Poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário), Ministério Público e Defensoria Pública e suas subdivisões (tais como estrutura administrativa dos poderes, Ministério Público, Defensoria Pública, ministérios, secretarias estaduais e/ou municipais com seus respectivos departamentos e seções). É um conjunto de unidades organizacionais que integram diretamente a estrutura administrativa de cada esfera de governo (ARAÚJO; ARRUDA, 2009, p. 8).

Assim, podemos compreender que a administração direta ou centralizada, conforme descrito por Kohama (2016, p. 14) se refere aos serviços “integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios, no âmbito federal, e do Gabinete do Governador e Secretarias de Estado, no âmbito estadual, e, na administração municipal, deve seguir estrutura semelhante”.

Quadro 2 – Administração Direta (todos os poderes)

EXECUTIVO	LEGISLATIVO	JUDICIÁRIO	Funções essenciais à Justiça
<ul style="list-style-type: none"> ● Presidente da República ● Governadores ● Prefeitos ● Ministros de estados ● Secretários 	<ul style="list-style-type: none"> ● Câmara dos Deputados ● Senado Federal ● Assembleias Legislativas ● Câmaras Municipais ● Câmaras Distritais ● Tribunais e Conselhos de Contas 	<ul style="list-style-type: none"> ● Supremo Tribunal Federal ● Superior Tribunal de Justiça ● Tribunais Regionais Federais ● Tribunal Superior do Trabalho ● Tribunal Superior Eleitoral ● Superior Tribunal Militar ● Tribunais de Justiça e Tribunais de Alçadas Estaduais 	<ul style="list-style-type: none"> ● Ministério Público ● Advocacia Pública ● Defensoria Pública

Fonte: Silva (2014).

Como exemplos de prestação de serviços da administração direta, temos: retirada de passaporte na Polícia Federal, tratamento médico em um hospital federal no âmbito do SUS e a proteção do território nacional realizada pelas Forças Armadas. Isto porque a Polícia Federal, os hospitais federais e as Forças Armadas são órgãos da própria União, portanto, representam a Administração Direta.

2.2 Administração Indireta

Como a Administração Pública Direta não consegue atender todas as necessidades da população, ela cria entidades para auxiliar nesta tarefa. Sendo assim, “a administração indireta ou descentralizada é aquela atividade administrativa, caracterizada como serviço público ou de interesse público, transferida ou deslocada do Estado, para outra entidade por ele criada ou cuja criação é por ele autorizada” (KOHAMA, 2016, p.15).

Desse modo, na administração indireta, os serviços não são prestados pelo próprio Estado, mas por outras entidades que são criadas ou autorizadas por este para realizarem serviços públicos ou de interesse público.

A descentralização dos serviços públicos por meio de lei dá origem às seguintes entidades: autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista.

- **Autarquias** – é o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade de direito público interno, com patrimônio e receita próprios para executar atividade típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada (Ex.: INSS; Banco Central; agências reguladoras como Anatel, ANP, Anvisa);
- **Fundações** – são dotadas de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio, criação autorizada por lei, com objetivos de interesse coletivo, geralmente voltados para educação, cultura e pesquisa, com a personificação de bens públicos, sob o amparo e controle permanente do Estado (Ex.: IBGE, Funai).
- **Sociedade de Economia Mista** – são dotadas de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio, criação autorizada por lei para exploração de atividade econômica ou serviço, com participação do poder público e de particulares no seu capital (o poder público deve possuir a maior participação) e na sua administração (Ex. Banco do Brasil, Petrobras).
- **Empresas Públicas** – dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivamente governamental, criação autorizada por lei, para exploração de atividade econômica ou industrial, que o governo seja levado a exercer por força de contingência ou conveniência administrativa (Ex.: Caixa Econômica Federal, Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos).

O Quadro a seguir apresenta exemplos de Autarquias, Fundações, Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista dos entes federativos:

Quadro 3 – Exemplos de Autarquias, Fundações, Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista dos entes federativos

Autarquias	União	<ul style="list-style-type: none"> • INSS – Instituto Nacional de Seguridade Nacional • BACEN – Banco Central do Brasil • CVM – Comissão de Valores Mobiliários
	Estados	<ul style="list-style-type: none"> • IPEM – O Instituto de Pesos e Medidas do Estado de São Paulo • USP – Universidade de São Paulo • ADAPAR – Agência de Defesa Agropecuária do Paraná • IAP – Instituto Ambiental do Paraná
	Municípios	<ul style="list-style-type: none"> • IPREM – Instituto de Previdência do Município de São Paulo • HSPM – Hospital do Servidor Público Municipal de São Paulo • IPPLAM – Instituto de Pesquisa e Planejamento Urbano de Maringá
Fundações	União	<ul style="list-style-type: none"> • Funai – Fundação Nacional do Índio • Funasa – Fundação Nacional de Saúde • IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
	Estados	<ul style="list-style-type: none"> • Fundação Padre Anchieta – São Paulo • FUNEAS – Fundação de Atenção em Saúde do Estado do Paraná
	Municípios	<ul style="list-style-type: none"> • Museu de Tecnologia de São Paulo, na Cidade Universitária • Fundação Paulista de Educação e Tecnologia
Empresas Públicas	União	<ul style="list-style-type: none"> • CEF – Caixa Econômica Federal • EBCT – Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos • BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
	Estados	<ul style="list-style-type: none"> • CDHU – Cia. de Desenvolvimento Habitacional e Urbano do Estado de São Paulo • TECPAR – Instituto de Tecnologia do Paraná
	Municípios	<ul style="list-style-type: none"> • SP Obras - São Paulo Obras • SP Urbanismo – São Paulo Urbanismo • Rio-Urbe – Empresa Municipal de Urbanização do Rio de Janeiro

Sociedades de Economia Mista	União	<ul style="list-style-type: none"> • Petrobras – Petróleo do Brasileiro S.A. • Banco do Brasil S.A • Eletrobras – Centrais Elétricas Brasileiras S.A.
	Estados	<ul style="list-style-type: none"> • CESP – Cia. Energética de São Paulo • Sanepar – Companhia de Saneamento do Paraná • Copel – Companhia Paranaense de Energia
	Municípios	<ul style="list-style-type: none"> • SPTrans – São Paulo Transporte S.A • SP TURIS – São Paulo Turismo S.A. • CDURP – Companhia de Desenvolvimento Urbano da Região do Porto do Rio de Janeiro

Fonte: Silva (2014).

É importante destacar que as entidades da administração indireta ou descentralizada, por receberem ou passarem a gerir recursos financeiros provenientes do Tesouro Público, devem ficar sujeitas à prestação de contas ao órgão competente a que estiverem vinculadas legalmente e, também, ao Tribunal de Contas.



3 PRINCÍPIOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A Administração Pública, seja ela direta ou indireta, deve-se submeter a alguns princípios que norteiam a gestão pública. Estes princípios, por sua vez, estão previstos na Constituição Federal.

O art. 37 da Constituição Federal de 1988 define que a Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Esse conjunto de princípios forma o conhecido LIMPE (1ª letra de cada princípio):

Legalidade

Impessoalidade

Moralidade

Publicidade

Eficiência

Sendo assim, quando você ouvir o termo LIMPE, saiba que se refere ao conjunto de princípios que norteiam a Administração Pública. Vamos conhecer cada um destes princípios:

- **Legalidade**: diferente da vida privada, onde tudo é permitido, menos o proibido, na área pública nada é permitido, exceto o regulamentado legalmente. O administrador está sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum,

não podendo deles afastar-se ou desviar-se, sob pena de praticar ato inválido e expor-se à responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso.

- **Impessoalidade**: o Estado é a figura principal e o administrador age em seu nome. Logo, este princípio veda a autopromoção do administrador, proibindo que se constem nomes, símbolos ou imagens que caracterizem a promoção pessoal em publicidade de atos, serviços ou campanhas feitas com dinheiro público.
- **Moralidade**: em matéria administrativa, sempre que se verificar que o comportamento da Administração, mesmo em consonância com a Lei, ofende a moral, os bons costumes, as regras de boa administração, os princípios de justiça e equidade, a ideia comum de honestidade, estará havendo ofensa ao princípio da moralidade administrativa. Assim, o princípio da moralidade refere-se à disciplina interna da administração, enquanto o da legalidade alcança a moral institucional, no âmbito do Poder Judiciário.
- **Publicidade**: refere-se à divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição. O princípio da publicidade dos atos e contratos administrativos, além de assegurar seus efeitos externos, visa propiciar conhecimento e controle pelos interessados diretos e pelo povo em geral.
- **Eficiência**: o administrador público deve agir tendo como parâmetro o melhor resultado, com eficiência e economicidade. Deve buscar a maximização dos recursos na obtenção de resultados previstos. Não basta atuar de forma legal e neutra, é fundamental que atue com alto rendimento, maximizando a relação benefícios/custo. Compras de material hospitalar para 30 anos com perda do prazo de validade, construção de obras faraônicas, contratações em excesso são provas de que o princípio pode ser invocado para responsabilizar autoridades irresponsáveis na gestão da coisa pública.

É importante destacar que os princípios da Administração Pública devem ser objeto de conhecimento de todo gestor público, tornando as ações públicas mais transparentes, eficientes e em consonância com o que a sociedade deseja.



4 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS PÚBLICOS

Assim como os princípios da Administração Pública norteiam a gestão pública, os princípios orçamentários são normas que orientam a elaboração, a aprovação, a execução e o controle do orçamento público.

Segundo Silva (2014, p. 43), “princípios são premissas que regem uma ciência, e, como a elaboração dos instrumentos públicos requer estudo e técnica para sua elaboração, existem os princípios que devem orientar sua elaboração”.

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (BRASIL, 2018, p. 28) descreve que “os Princípios Orçamentários visam estabelecer diretrizes norteadoras básicas, a fim de conferir racionalidade, eficiência e transparência para os processos de elaboração, execução e controle do orçamento público”.

Os princípios, que serão abordados a seguir, são válidos para os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário de todos os entes federativos: União, estados, Distrito Federal e municípios.

- **Unidade ou Totalidade** – determina existência de orçamento único para cada um dos entes federados – União, estados, Distrito Federal e municípios – com a finalidade de se evitarem múltiplos orçamentos paralelos dentro da mesma pessoa política. Sendo assim, todas as receitas previstas e despesas fixadas, em cada exercício financeiro, devem integrar um único documento legal, a Lei Orçamentária Anual, dentro de cada esfera federativa.

- **Universalidade** – determina que a Lei Orçamentária Anual (LOA) de cada ente federado deverá conter todas as receitas e despesas de todos os poderes, órgãos, entidades, fundos e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.
- **Anualidade ou Periodicidade** – delimita o exercício financeiro orçamentário: período de tempo ao qual a previsão das receitas e a fixação das despesas registradas na LOA irão se referir. O exercício financeiro coincidirá com o ano civil, ou seja, de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano.
- **Exclusividade** – não devem ser incluídas no orçamento algo que seja estranho à previsão da receita e da fixação da despesa. Ressalvam-se dessa proibição a autorização para abertura de crédito suplementar e a contratação de operações de crédito, nos termos da lei.
- **Orçamento Bruto** – obriga registrarem-se receitas e despesas na LOA pelo valor total e bruto, vedadas quaisquer deduções.
- **Legalidade** – determina ao Poder Público fazer ou deixar de fazer somente aquilo que a lei expressamente autorizar.
- **Publicidade** – justifica-se especialmente pelo fato de o orçamento ser fixado em lei, sendo esta a que autoriza aos Poderes a execução de suas despesas. Sendo assim, por se tratar de uma lei, a LOA de cada ente federado deverá ser publicada nos meios oficiais de comunicação para conhecimento público.
- **Transparência** – determinam ao governo, por exemplo, divulgar o orçamento público de forma ampla à sociedade, publicar relatórios sobre a execução orçamentária e a gestão fiscal e disponibilizar, para qualquer pessoa, informações sobre a arrecadação da receita e a execução da despesa.
- **Não-vinculação (não-afetação) da Receita de Impostos** – veda vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, salvo exceções estabelecidas pela própria Constituição Federal.

Assim como os Princípios da Administração Pública, os Princípios Orçamentários devem ser objeto de conhecimento de todo gestor público, tendo em vista que a existência e aplicação de tais princípios derivam de normas jurídicas.

SAIBA MAIS

Para distinguir as empresas públicas das sociedades de economia mista, Silva (2014, p. 11) orienta que, “quando o nome da Entidade começar com Cia. ou terminar com S.A., ela será Sociedade de Economia Mista. As outras são Empresas Públicas”.

Fonte: Silva (2014).

REFLITA

O orçamento, assim como os diversos mecanismos de controle e gestão, está cada vez mais presente nas empresas privadas. E no setor público, será que o orçamento vem sendo utilizado apenas por causa da determinação legal ou tem sido utilizado como mecanismo de gestão?

Fonte: a autora.

SAIBA MAIS

Os serviços que competem exclusivamente ao Estado são considerados “serviços públicos” propriamente ditos, pois a sua prestação visa satisfazer “necessidades gerais da coletividade” para que ela possa subsistir e desenvolver-se, enquanto os prestados por delegação consideram-se “serviços de utilidade pública”, em virtude de tais serviços visarem “facilitar a existência do indivíduo na sociedade”, pondo à sua disposição utilidades que lhe proporcionam mais comodidade, conforto e bem-estar.

Fonte: Kohama (2016).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Iniciando com o Orçamento Público, você compreendeu que este instrumento é essencial para as ações do governo. Nele estão contidas todas as receitas e despesas de uma entidade pública. Sendo assim, o orçamento pode ser entendido como um planejamento financeiro, no qual os entes da federação demonstram a previsão de receitas a serem arrecadadas e, com base neste montante, fixam as despesas a serem executadas.

A elaboração do orçamento atende a determinação legal, tendo em vista que é o instrumento condicionante para a execução da despesa, ou seja, nada pode ser gasto sem estar previsto no orçamento. Além disso, o orçamento é um importante instrumento de gestão, pois serve para demonstrar o quanto e como estão sendo utilizados os recursos públicos.

Em seguida, estudamos sobre a Administração Pública, que representa, no sentido funcional, o ato de administrar os serviços públicos, enquanto que no sentido organizacional representa o conjunto de órgãos e entidades públicas responsáveis por funções administrativas.

Neste conjunto de órgãos e entidades, a Administração Pública está dividida em Administração Direta, que presta serviços de forma centralizada, e Administração Indireta, que presta serviços de forma descentralizada, ou seja, por meio de suas Autarquias, Fundações, Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista.

Tanto a Administração Pública quanto o Orçamento Público estão submetidos a princípios que norteiam sua execução. Sendo assim, nesta unidade você também conheceu os Princípios da Administração Pública, que estabelece os critérios para gestão pública, e os Princípios Orçamentários, que orientam a elaboração, a aprovação, a execução e o controle do orçamento público.

Os conceitos estudados neste capítulo servirão de base para você conhecer o Sistema Orçamentário Brasileiro, que será abordado no próximo capítulo. Até lá!

Organização político-administrativa brasileira

Primeiramente, devemos dizer que no exercício de sua função fundamental de promover o bem-comum, o Estado é a organização política do poder. Pode-se definir, portanto, o Estado como a Nação politicamente organizada.¹⁰

Cabe neste ponto uma explicação mais detalhada sobre o Estado e aqui, especificamente, o Estado brasileiro. O limite espacial dentro do qual o Estado exerce, de modo efetivo e exclusivo, o poder de império sobre as pessoas e bens é o conceito de território.¹¹ Território pode também ser considerado como o âmbito de validade da ordenação jurídica chamada Estado.¹²

A forma com a qual se exerce o poder político em função do território pode ser de Unidade, em que se configuraria o Estado Unitário, ou, como no caso em que se divide por organizações governamentais regionais, em que estaríamos diante do Estado Federal.

O Brasil, consoante dispositivo inserido no primeiro artigo da Constituição, define-se como Estado Federal, através do seguinte texto: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I – a soberania; II – a cidadania; III – a dignidade da pessoa humana; IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V – o pluralismo político. ”

Verifica-se pela expressão textual do artigo constitucional que a União constitui-se em pessoa de direito público interno, autônoma em relação aos Estados, tendo por missão o exercício das prerrogativas da soberania do Estado brasileiro, pois configura-se como entidade federal resultante da reunião dos Estados-membros, Municípios e do Distrito Federal. Consequentemente, os Estados-membros são entidades federativas que compõem a União, dotados de autonomia e também se constituem em pessoas de direito público interno.

Em seguida, surgem dois tipos de pessoas de direito público, identificadas no Estado Federativo Brasileiro, que são o Distrito Federal e os Territórios.

O Distrito Federal é o local onde se encontra instalada a Capital da República, que, desde 21 de abril de 1960, em face da reestruturação administrativa federal, está instalada

na cidade de Brasília. Há algumas curiosidades sobre esta forma de entidade de direito público, até certo ponto excepcional, por ser diferente em sua organização e funcionamento.

O Distrito Federal é administrado por um governador, eleito, portanto, em tese com organização de Estado; em sua estruturação, é vedada a sua divisão em municípios, mas a sua parte legislativa é composta por atribuições reservadas aos Estados e Municípios, exercidas em *câmaras legislativas, por deputados distritais*.¹³

Os Territórios são limites espaciais, ou seja, divisões territoriais do território nacional, adstritos e subordinados à administração da União. São administrados por um governador, nomeado pelo Presidente da República.

Não dispendo os Territórios Federais de Poder ou Órgão Legislativo, nem desfrutando de autonomia político-administrativa, portanto os seus governadores são agentes executivos da União, apresentam-se como verdadeiras autarquias territoriais, bem diferenciadas dos municípios e do Distrito Federal, que são entidades político-administrativas com autonomia governamental e poder normativo próprio (KOHAMA, 2016).-

Os Territórios podem, ainda, ser divididos em Municípios, ficando a cargo do governador do Território a nomeação dos seus prefeitos.

Aparece ainda como peculiaridade nacional brasileira a figura dos municípios, que é uma entidade integrante da especial forma de federação. Os Municípios (que são pessoas de direito público interno e administradas por prefeitos) são componentes da União, mas, por se encontrarem dentro dos Estados, integram de forma singular o sistema federativo brasileiro e possuem autonomia político-administrativa, fato que os distingue das demais federações, onde são divisões territoriais, meramente administrativas.¹⁵

Resumindo, pode-se afirmar que a Organização Político-administrativa Brasileira é a de um Estado Federal e caracteriza-se pela união indissolúvel dos Estados-membros, dos Municípios e do Distrito Federal, destacando-se, ainda, no sistema brasileiro, a existência dos Territórios, não caracteristicamente entidades federativas, mas unidades político-administrativas, que integram a União, reconhecidas pela Constituição.

Fonte: Kohama (2016).



LIVRO

Título: Contabilidade Pública: teoria e prática

Autor: Heilio Kohama

Editora: Atlas

Sinopse: a obra contém a aplicação prática dos conceitos teóricos, legais e dos principais dispositivos que compõem as normas gerais de contabilidade aplicadas ao setor público. São objeto de estudo deste livro o serviço público, a administração pública, a contabilidade pública, o orçamento público, a dívida pública e o patrimônio público. Ao final do texto, o autor expõe um plano de contas que engloba os sistemas financeiro, patrimonial, de compensação e orçamentário. Além disso, para confirmar seu caráter prático e objetivo, traz ainda índice por assunto dos lançamentos e exaustivo índice remissivo para facilitar o acesso à matéria de maior interesse.



FILME/VÍDEO

Título: Coração Valente

Ano: 1995

Sinopse: o filme que mostra a cobrança de impostos pela Coroa Britânica. Mel Gibson interpreta William Wallace, um escocês cuja esposa é morta por soldados ingleses em sua noite de núpcias. No século XIII, o rei Inglês Edward I resolveu implantar um tipo de imposto chamado de prima noite, para dominar ainda mais o povo da Escócia. Esse imposto dava aos senhores feudais o direito de passarem a noite de núpcias com as mulheres que se casavam com os camponeses.

UNIDADE II

Sistema Orçamentário Brasileiro

Professora Mestra Adriana Casavechia Fragalli



Plano de Estudo:

- Sistema Orçamentário Brasileiro;
- PPA - Plano Plurianual;
- LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias;
- LOA - Lei Orçamentária Anual;
- Ciclo Orçamentário;
- Categorias de Programação.

Objetivos da Aprendizagem

- Compreender o Sistema Orçamentário Brasileiro;
 - Conhecer o Plano Plurianual;
- Conhecer a Lei de Diretrizes Orçamentárias;
 - Conhecer a Lei Orçamentária Anual;
- Entender como funciona o ciclo orçamentário;
 - Conhecer as categorias de programação.

INTRODUÇÃO

Você já parou para elaborar o seu orçamento familiar? Dá muito trabalho, não é? Agora imagina elaborar o orçamento de um país?! Com certeza, é algo muito complexo. Nesta unidade você vai compreender como funciona o processo orçamentário no Brasil.

Como estamos falando de uma nação inteira que, por sinal, não possui recursos públicos para atender a toda a população em suas necessidades, não basta equilibrar as receitas com as despesas, é necessário pensar muito bem onde aplicar os recursos. É por isso que o Sistema Orçamentário Brasileiro é composto por três leis: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA), as quais você conhecerá nesta unidade.

De forma simplificada, podemos dizer que estas leis visam aplicar os recursos públicos da forma mais eficiente possível. Isso porque o PPA estabelece metas para médio prazo, mais especificamente, para quatro anos. Em seguida, a LDO define quais dessas metas são prioritárias e devem ser executadas no próximo ano, além de estabelecer os critérios para elaboração da LOA. Por fim, a LOA determina a previsão de receitas a serem arrecadadas e fixa onde os recursos serão gastos. A partir do que foi estabelecido na LOA, então, as ações do governo acontecem.

A LOA, por se tratar da execução das ações públicas, possui todo um processo definido como o que chamamos de ciclo orçamentário. Este ciclo é contínuo e, a cada ano, com a formulação de uma nova LOA, perfaz as seguintes etapas: elaboração, estudo e aprovação, execução e avaliação.

Por fim, você vai conhecer as categorias de programação, que representam os diferentes níveis de programação adotados para ordenar o processo de seleção dos objetivos e meios para se executar as ações governamentais.

O conhecimento destes conteúdos será enriquecedor. Bons estudos!



1 SISTEMA ORÇAMENTÁRIO BRASILEIRO

É responsabilidade do governo cuidar do bem-estar da população. Contudo, essa não é uma tarefa fácil, principalmente quando o governo tem recursos limitados para desempenhar suas atividades. É por este motivo que o governo brasileiro adota o Sistema de Planejamento Integrado, que utiliza técnicas de planejamento e programação de ações que visam atingir um determinado objetivo.

De acordo com Kohama (2016, p. 40) “esse sistema busca, principalmente, analisar a situação atual - diagnóstico - para identificar as ações ou alterações a serem desenvolvidas visando atingir a situação desejada”.

O Sistema de Planejamento Integrado foi desenvolvido por meio de estudos técnicos e científicos apresentados pela Organização das Nações Unidas (ONU) e tem como objetivo definir as ações a serem realizadas pelo poder público, que deve escolher as alternativas prioritárias e que sejam compatíveis com os recursos disponíveis para colocá-las em execução (KOHAMA, 2016). Isso significa que, dentre todas as atividades a serem desenvolvidas pelo poder público, visando o bem-estar da população, deve-se escolher as que são prioridades, tendo como base os recursos disponíveis. Sendo assim, a realidade brasileira faz com que seja necessário adotar este modelo orçamentário.

Kohama (2016, p. 41) descreve que os estudos desenvolvidos pela ONU concluíram que:

nos países subdesenvolvidos, os recursos financeiros gerados pelo governo, em geral, são escassos em relação às necessidades da coletividade, e o Sistema de Planejamento Integrado busca, através da escolha de alternativas prioritárias, o melhor emprego dos meios disponíveis para minimizar os problemas econômicos e sociais existentes.

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), no § 1º do Art. 1º apresenta a seguinte redação:

§ 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, dívida consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar (BRASIL, 2000).

Este texto deixa claro que o governo deve utilizar a ação planejada e transparente na gestão fiscal, o que pode ser alcançado por meio da adoção do Sistema de Planejamento Integrado.

No Brasil, o Sistema de Planejamento Integrado, também conhecido como Processo de Planejamento-Orçamento, é constituído por três instrumentos orçamentários que devem se relacionar entre si. Estes instrumentos estão previstos na Constituição Federal de 1988, sendo eles: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA).



2 PPA - PLANO PLURIANUAL

O Plano Plurianual é um plano de médio prazo, previsto no art. 165 da Constituição Federal de 1988. Através do PPA “procura-se ordenar as ações do governo que levem ao atingimento dos objetivos e metas fixados para um período de quatro anos” (KOHAMA, 2016, p. 41).

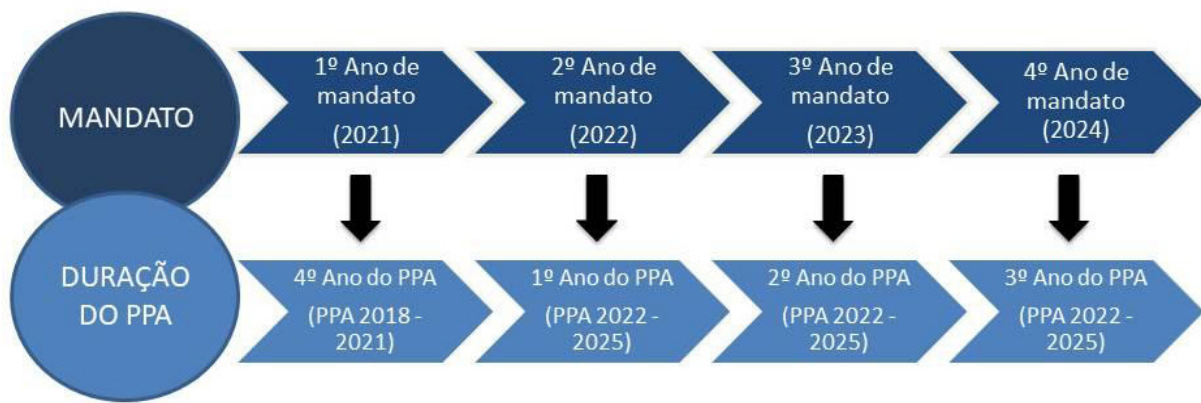
O PPA estabelece, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração Pública federal para as despesas de capital (e outras delas decorrentes) e para aquelas relativas aos programas de duração continuada.

Art. 165 § 1º A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada (BRASIL, 1988).

Obrigatoriamente, o PPA deve ser elaborado por todos os entes federativos. Sendo assim, a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios deverão ter seu próprio PPA.

Vale ressaltar que o período de quatro anos do PPA não coincide com o período do mandato. Na verdade, o Plano Plurianual inicia no segundo ano do mandato governamental e termina no fim primeiro ano do próximo mandato. Por exemplo, o prefeito eleito nas eleições de 2020 utiliza, no seu primeiro ano de mandato, o PPA elaborado no mandato anterior (PPA 2018-2021) e, a partir do seu segundo ano de mandato, passa a utilizar um novo PPA, (PPA 2022-2025). Observe este exemplo na figura a seguir:

Figura 1 - Exemplo de mandato de um prefeito e a vigência do PPA



Fonte: a autora.

O PPA deve ser realizado por meio de lei e encaminhado pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional, até 31 de agosto do primeiro ano de cada mandato. O Poder Legislativo deve examinar, modificar (se houver necessidade) e votar o projeto. Após ser aprovado, ele é devolvido para sanção.

O Plano Plurianual define as prioridades nacionais e regionais com metas estabelecidas para cada área de atuação do governo: saúde, educação, transporte saneamento etc. Os investimentos de maior porte devem estar previstos no documento, como construção de hidrelétricas e rodovias, aeroportos, hospitais, entre outros.

É importante destacar que nenhum investimento cuja execução ultrapasse o período de um ano poderá ser iniciado sem estar previsto no PPA. Conforme descreve o Art. 167 § 1º, “nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade” (BRASIL, 1988).

Além das construções, também devem estar previstos no PPA os investimentos necessários para manter a oferta dos serviços públicos. Para melhorar o entendimento sobre as diretrizes, os objetivos e as metas estabelecidos no PPA, seguem alguns conceitos e exemplos, de acordo com Silva (2014, p. 34):

a) diretrizes: linhas gerais de ação estipuladas em consonância com as políticas definidas, tendo em vista o atingimento dos macro-objetivos relacionados à materialização de tais políticas. As diretrizes balizam o caminho a ser percorrido num determinado período de tempo, com vistas a atingir os resultados mais expressivos visados pela ação governamental. Ex.: melhorar a educação e a rede de iluminação pública do município.

b) objetivos: resultados concretos que se pretendem obter e manter por intermédio de um certo empreendimento considerado no seu global e não apenas em relação à parte que será executada num determinado ano. Ex.: ampliar a rede de energia elétrica, construção de novas escolas etc.

c) metas: representa o desdobramento do objetivo em termos quantitativos dentro de um determinado período de tempo. Ex.: ampliar em 20% a rede de energia elétrica, até o ano de 2007; construir em quatro anos 12 escolas municipais etc.

Como você pôde perceber, o Plano Plurianual é um importante instrumento norteador das ações do governo para o período de quatro anos. Contudo, em quatro anos muita coisa pode mudar, concorda comigo? É por isso que as metas estabelecidas no PPA são revisadas anualmente para definir o que é prioritário. Isso é feito por meio da Lei de Diretrizes Orçamentárias que veremos a seguir.



3 LDO - LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS

Enquanto o PPA estabelece as diretrizes, objetivos e metas para o período de quatro anos, a LDO define quais são as prioridades e orienta a elaboração do orçamento anual. O Art. 165 da Constituição Federal apresenta a seguinte redação sobre a LDO:

§ 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (BRASIL, 1988).

Assim, conforme descrito por Andrade (2017, p. 35) a LDO “estabelecerá as prioridades das metas presentes no Plano Plurianual da Administração Pública”. Em outras palavras, dentre todas as metas previstas no PPA, a LDO define quais deverão ser executadas no exercício seguinte. Além disso, ela traz diversas orientações para a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA).

Sobre a LDO, Silva (2014, p. 38) destaca as seguintes funções:

- a) Orientação para elaboração do orçamento-programa.
Ex.: quais os setores que contarão com mais verbas? Nisso, quanto caberá ao Legislativo? Qual o percentual para abertura, por decreto, de créditos suplementares.
- b) Alteração na legislação de Tributos;
- c) Políticas de aplicação de recursos das agências financeiras de fomento.

Com a criação da Lei de Responsabilidade Fiscal, a LDO adquiriu novas atribuições. Segundo as alíneas *a, b, e e f* do inciso I, do artigo 4º desta Lei, a LDO deve também dispor sobre:

- equilíbrio entre receitas e despesas;
- critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses previstas na alínea *b* do inciso II deste artigo, no art. 9º e no inciso II do § 1º do art. 31;
- normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;
- demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas (BRASIL, 2000).

A Lei de Responsabilidade Fiscal também criou três anexos que devem compor a LDO: Anexo de Metas Fiscais, Anexo de Riscos Fiscais e Anexo de Políticas Monetárias. De acordo com o Art. 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal:

§ 1º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes (BRASIL, 2000).

O § 2º, do Art. 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal destaca que o Anexo de Metas Fiscais deverá conter:

- I – avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior;
- II – demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional;
- III – evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;
- IV – avaliação da situação financeira e atuarial:
 - a) dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador;
 - b) dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial;
- V – demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado (BRASIL, 2000).

No que se refere ao Anexo de Riscos Fiscais, o § 3º do Art. 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal descreve que

a lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem (BRASIL, 2000).

Há diversos eventos que podem impactar, negativamente, as contas públicas. Como exemplos de riscos fiscais, podemos citar: frustração da arrecadação, flutuação cambial, inflação e reajustes concedidos ao salário mínimo.

Por fim, sobre o Anexo de Políticas Monetárias, o Art. 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal traz a seguinte descrição:

§ 4º A mensagem que encaminhar o projeto da União apresentará, em anexo específico, os objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial, bem como os parâmetros e as projeções para seus principais agregados e variáveis, e ainda as metas de inflação, para o exercício subsequente (BRASIL, 2000).

Vale ressaltar que os estados, o Distrito Federal e os municípios, ao apresentarem suas mensagens de LDO, devem observar e manter coerência com as informações constantes no Anexo de Políticas Monetárias apresentado pela União.

O projeto de lei da LDO deve ser enviado pelo Poder Executivo ao Poder Legislativo, na esfera federal, até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro, ou seja, até o dia 15 de abril de cada ano. A Lei de Diretrizes Orçamentárias deve ser aprovada até o dia 17 de julho, caso contrário, o recesso parlamentar é adiado. Após ser aprovada, a lei deve ser sancionada pelo Poder Executivo.

No que se refere aos prazos da LDO, os estados deverão seguir suas Constituições e os municípios, suas Leis Orgânicas, se houver.



4 LOA - LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL

Para alcançar as metas definidas no Plano Plurianual, e obedecendo às determinações da Lei de Diretrizes Orçamentárias, elabora-se a Lei Orçamentária Anual, onde são estabelecidas as ações a serem executadas no período de um ano visando alcançar os objetivos determinados (KOHAMA, 2016).

Estas ações, por sua vez, são definidas com base na previsão de receitas a serem arrecadadas. Sendo assim, o governo analisa o quanto será arrecadado, ou seja, elabora uma previsão da receita e, com base neste montante, define as ações a serem executadas, em outras palavras, fixa a despesa.

O parágrafo 5º, do Art. 165 da Constituição Federal (BRASIL, 1988, online), deixa claro que a Lei Orçamentária Anual compreenderá:

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

Sobre estes três orçamentos que compõem a Lei Orçamentária Anual, Araújo e Arruda (2009, p. 69) fazem a seguinte descrição:

- a. orçamento fiscal:** referente aos poderes, seus fundos, seus órgãos e suas entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público, além das estatais dependentes. O orçamento fiscal representa o plano de ação fiscal implementado pelo setor governamental para um determinado exercício financeiro. Conforme podemos inferir da Constituição Federal, esse orçamento detalha as receitas que poderão ser arrecadadas pelo Estado, pelo exercício

do seu poder fiscalizador, entre outras, assim como suas respectivas utilizações em programas governamentais;

- b. orçamento de investimento:** das empresas em que o Estado, direta ou indiretamente, detenha o poder de deliberação sobre as questões da sociedade. O orçamento de investimento, conforme determina a Constituição Federal, corresponde à programação de investimentos de todas as empresas de que a União, o Estado ou o Município participem direta ou indiretamente, detendo a maioria do capital social com direito a voto.
- c. orçamento da seguridade social:** abrangendo todas as entidades e todos os órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e as fundações instituídos e mantidos pelo poder público. O orçamento da seguridade social, que compreende as ações de saúde, previdência e assistência social, inclui o detalhamento das receitas vinculadas aos gastos da seguridade social. Abrange todas as entidades e todos os órgãos da administração governamental vinculados à seguridade social.

É importante ressaltar que estes três orçamentos estão inclusos na Lei Orçamentária Anual, ou seja, a LOA é uma lei única que contempla o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas estatais e o orçamento da seguridade social.

Silva (2014, p. 40) destaca que a LOA abrange tanto a Administração Direta quanto a Administração Indireta:

Direta (Executivo, Legislativo, Judiciário, Tribunais de Contas, Ministério Público e Defensoria Pública), Entidades da Administração Indireta (Autarquias, Fundações, Fundos) e os valores referentes aos Investimentos que serão feitos nas Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista que pertencerem à Administração Pública.

Conforme descreve Kohama (2016, p. 45), a Lei de Responsabilidade Fiscal traz algumas disposições que devem ser observadas na elaboração do projeto da Lei Orçamentária Anual:

- Deve estar compatível com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias;
- Conter demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do Anexo de Metas Fiscais da LDO;
- Será acompanhado de demonstrativo do efeito sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, bem como das medidas de compensação à renúncia de receitas e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;
- Deve conter reserva de contingência, que pode ser calculada utilizando-se percentual sobre a receita corrente líquida, destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos;
- Todas as despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual, e as receitas que as atenderão, constarão da lei orçamentária anual;
- O refinanciamento da dívida pública constará separadamente na lei orçamentária e nas de crédito adicional;
- É vedado consignar na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada;

- Não consignará dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no plano plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão.

O projeto da Lei Orçamentária Anual, na esfera da União, é enviada, anualmente, pelo Presidente da República ao Congresso Nacional, até o dia 31 de agosto, e devolvida para sanção até o dia 22 de dezembro. Desse modo, a LOA, após ser aprovada pelo Poder Legislativo, será sancionada pelo Poder Executivo. O período de vigência da LOA é de um ano, a partir de 1º de janeiro até 31 de dezembro, coincidindo, assim, com o ano civil.

A figura a seguir, demonstra a interação das leis que compõem o Sistema Orçamentário Brasileiro.

Figura 2 - Funcionalidade do Planejamento Orçamentário



Fonte: Goiânia (2020). https://goiania.go.leg.br/sala-de-imprensa/noticias/lido-para-2020-chega-ao-poder-legislativo/image/image_view_fullscreen

Diante do exposto, fica clara a ligação existente entre os três instrumentos que compõem o Sistema Orçamentário Brasileiro; O PPA estabelece metas para o período de 4 anos, a LDO define quais metas são prioritárias e estabelece normas para a elaboração da LOA, e, por fim, a LOA define as ações a serem executadas.



5 CICLO ORÇAMENTÁRIO

Quando falamos em Sistema Orçamentário Brasileiro, estamos nos referindo às três leis: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA). Contudo, quando falamos em ciclo orçamentário, estamos nos referindo exclusivamente à LOA.

O Ciclo Orçamentário se refere às etapas que devem ser cumpridas pelo orçamento público. Estas etapas, por sua vez, representam um processo dinâmico, flexível e contínuo, por meio do qual o orçamento é elaborado, aprovado, executado e avaliado.

Segundo Kohama (2016, p. 49):

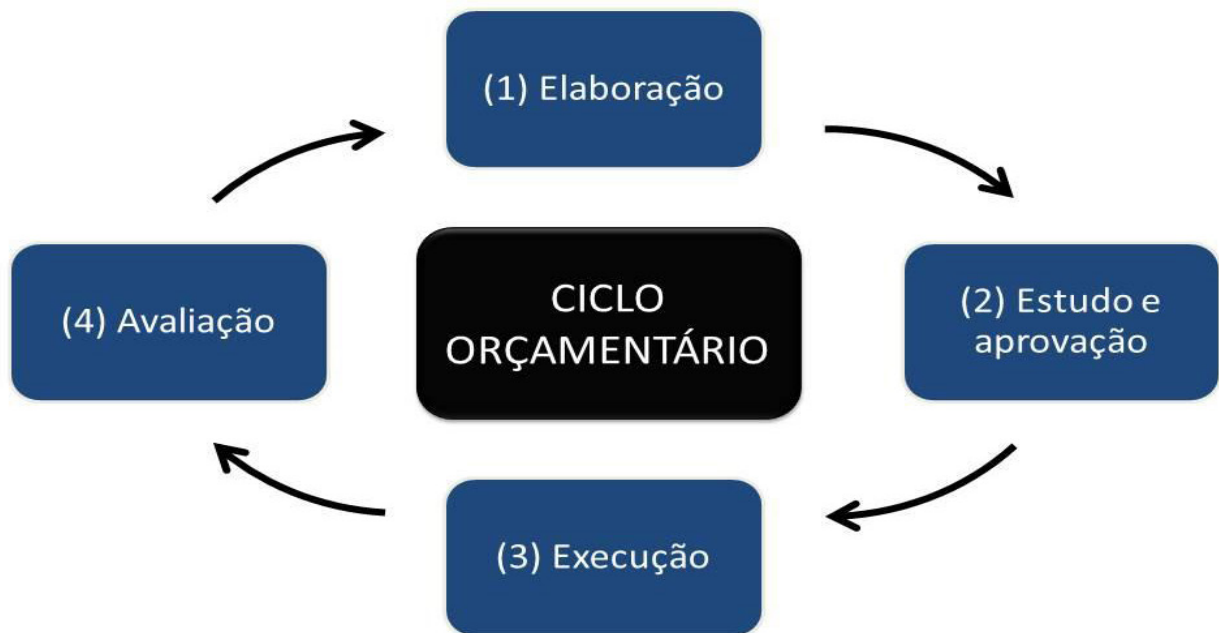
o orçamento, embora seja anual, não pode ser concebido ou executado isoladamente do período imediatamente anterior e do posterior, pois sofre influências condicionantes daquele que o precede, assim como constitui uma base informativa para os futuros exercícios.

Sendo assim, a elaboração do orçamento sempre irá tomar o orçamento anterior como base.

O Ciclo Orçamentário corresponde a sequência das etapas desenvolvidas pelo processo orçamentário, sendo elas:

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

Figura 3 - Ciclo Orçamentário



Fonte: a autora.

Vamos, agora, conhecer cada uma dessas etapas.

5.1 Elaboração

A elaboração é a primeira etapa do Ciclo Orçamentário. De acordo com Piscitelli e Timbó (2019, p. 51), “o processo de elaboração e discussão da proposta orçamentária desenvolve-se praticamente durante todo o ano, a fim de permitir que o orçamento seja executado a partir do início do exercício financeiro seguinte”.

Seguindo as determinações da Lei de Diretrizes Orçamentárias, a elaboração do orçamento compreende a fixação de objetivos concretos para o período considerado, bem como o cálculo dos recursos humanos, materiais e financeiros, necessários à sua materialização e concretização. Esta fase consiste na formalização de um documento que demonstra a fixação dos níveis de atividades do governo, através da formulação dos programas de trabalho das unidades administrativas e que, em última análise, constituirá a proposta orçamentária que será enviada para estudo e aprovação.

É importante destacar que, conforme descrito no Art. 27 da Lei n.º 4.320/64, “as propostas parciais de orçamento guardarão estrita conformidade com a política econômica-financeira, o programa anual de trabalho do Governo e, quando fixado, o limite global máximo para o orçamento de cada unidade administrativa”.

Simplificando o que determina o Art 22 da Lei n.º 4.320/64, Silva (2014, p. 51) descreve que a proposta orçamentária conterà:

1. Mensagem

Situação econômico-financeira

Demonstração da dívida fundada e flutuante

Saldo de créditos especiais

Restos a pagar e outros compromissos pendentes

Exposição da política econômico do governo

Justificativa da receita e despesa particularmente quanto ao orçamento de capital;

2. Projeto de Lei de Orçamento

3. Tabelas explicativas

Estimativa de receitas e despesas

Receita arrecadada nos últimos exercícios

Receita prevista para o exercício em que se elabora a proposta

Despesas realizadas para o exercício anterior

Despesa fixada para o exercício em que está sendo elaborada a proposta

Despesa para o exercício a que se refere a proposta.

4. Especificação dos programas especiais de trabalho, seus custos e dotação.

Metas decompostas em estimativas de custo e justificativas econômica, financeira, social e administrativa.

5. Constará da proposta orçamentária, para cada unidade administrativa:

Descrição sucinta de suas principais finalidades, com indicação da respectiva Legislação.

Quanto aos prazos, o Poder Executivo deverá enviar o projeto de Lei Orçamentária ao Poder Legislativo, na esfera federal, até 31 de agosto, conforme evidenciado anteriormente nesta unidade. No caso do estado de São Paulo, a entrega é até o dia 30 de setembro, enquanto que nos municípios deve-se obedecer o prazo fixado na sua Lei Orgânica.

5.2 Estudo e Aprovação

Após elaborado, o orçamento precisa ser analisado para verificar se está de acordo com as determinações da LDO. Além disso, essa análise também serve para assegurar que as ações definidas no orçamento estão de acordo com o que a sociedade espera.

Segundo Kohama (2016, p. 51), “essa fase é de competência do Poder Legislativo e o seu significado está configurado na necessidade de que o povo, através de seus representantes, intervenha na decisão de suas próprias aspirações, bom como na maneira de alcançá-las”.

O Poder Executivo deverá enviar o projeto de lei orçamentária ao Poder Legislativo dentro dos prazos estabelecidos. Entretanto, até o encerramento da sessão legislativa, o Poder Legislativo deverá, após estudo, que compreende discussão e aprovação, devolvê-lo para sanção (KOHAMA, 2016).

A Lei n.º 4.320/64 estabelece, em seu Art. 32, que, se o Executivo não encaminhar a proposta orçamentária no prazo, o Poder Legislativo considerará, como proposta, a Lei de Orçamento vigente. Sendo assim, ficam determinados os mesmos níveis de atividades do governo.

Durante o processo de estudo da proposta orçamentária, o Poder Legislativo, caso veja necessidade, pode propor emendas. Sobre este assunto, o Art. 166 da Constituição Federal apresenta a seguinte redação:

§ 3º As emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem somente podem ser aprovadas caso:

I - sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias;

II - indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa, excluídas as que incidam sobre:

a) dotações para pessoal e seus encargos;

b) serviço da dívida;

c) transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e Distrito Federal; ou

III - sejam relacionadas:

a) com a correção de erros ou omissões; ou

b) com os dispositivos do texto do projeto de lei (BRASIL, 1988, online).

Uma vez aprovado pelo Poder Legislativo, o projeto de lei orçamentária deve ser enviado para sanção ao chefe do Poder Executivo.

5.3 Execução

A execução do orçamento consiste na concretização anual dos objetivos e metas determinados para o setor público e implica a mobilização de recursos humanos, materiais e financeiros. É parte prática, propriamente dita, do orçamento.

É necessário que a etapa de execução esteja fundamentada na programação, como prevê Kohama (2016, p. 51):

A etapa de execução deve, necessariamente, fundamentar-se na programação, não só para ajustar-se às orientações estabelecidas no orçamento aprovado, como também para alcançar a máxima racionalidade possível na solução de problemas que decorrem da impossibilidade de se fazer uma previsão exata sobre detalhes ligados à execução das modificações produzidas nas condições vigentes à época da elaboração do orçamento.

Ainda sobre a execução da Lei Orçamentária, é muito importante destacar os Arts. 47, 48, 49 e 50 da Lei 4.320/1964:

Art. 47. Imediatamente após a promulgação da Lei de Orçamento e com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar.

Art. 48 A fixação das cotas a que se refere o artigo anterior atenderá aos seguintes objetivos:

a) assegurar às unidades orçamentárias, em tempo útil, a soma de recursos necessários e suficientes a melhor execução do seu programa anual de trabalho;

b) manter, durante o exercício, na medida do possível, o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria.

Art. 49. A programação da despesa orçamentária, para feito do disposto no artigo anterior, levará em conta os créditos adicionais e as operações extra-orçamentárias.

Art. 50. As cotas trimestrais poderão ser alteradas durante o exercício, observados o limite da dotação e o comportamento da execução orçamentária (BRASIL, 1964, on-line).

Segundo Kohama (2016, p. 53), “as cotas de despesa têm o propósito de fixar as autorizações máximas em um subperíodo orçamentário para que as unidade executoras possam empenhar ou realizar pagamentos”. De certa forma, este mecanismo visa chamar a atenção para que haja a máxima racionalidade possível no emprego dos recursos públicos, visto que condiciona os recursos financeiros às reais necessidades dos programas de trabalho.

Por sua vez, a Lei de Responsabilidade Fiscal apresenta a obrigatoriedade da programação financeira e estabelece um cronograma mensal de desembolso.

Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso (BRASIL, 2000, online).

Fica evidente a existência de uma complementação entre a Lei n.º 4.320/64 e a Lei de Responsabilidade Fiscal, pois uma trata do quadro de cotas trimestrais da despesa, abordando a parte referente ao ponto de vista orçamentário, ou seja, a disponibilidade que cada unidade orçamentária possui para emitir empenhos dentro do trimestre, enquanto que a outra fala sobre a programação financeira e o programa de execução mensal de desembolso e, desse modo, aborda o ponto de vista financeiro (KOHAMA, 2016).

5.4 Avaliação

A avaliação é a última etapa do Ciclo Orçamentário. Ela consiste em avaliar o que foi definido na Lei Orçamentária Anual após as etapas de elaboração e aprovação, com o que realmente aconteceu durante a etapa de execução.

A avaliação refere-se à organização, aos critérios e trabalhos destinados a julgar o nível dos objetivos fixados no orçamento e as modificações nele ocorridas durante a execução; à eficiência com que se realizam as ações empregadas para tais fins e o grau de racionalidade na utilização dos recursos correspondentes (KOHAMA, 2016, p. 53).

É importante deixar claro que esta avaliação não é feita somente quando o período de execução terminar. Muito pelo contrário, ela deve ser constante, simultânea à execução. Isso permite que a avaliação tenha um papel fundamental na orientação da execução e das futuras programações.

No processo de avaliação, são coletados dados em cada uma das repartições ou órgãos. De posse destes dados, “o grupo de avaliação orçamentária deve elaborar tabelas, calcular indicadores e apresentar informes periódicos para uso e tomada de decisões dos dirigentes das unidades executoras” (KOHAMA, 2016, p. 53).

A avaliação sempre é feita com base nos dados relativos à execução orçamentária. Sobre isso, § 3º do Art. 165 da Constituição Federal descreve que “o Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária”.

A Lei de Responsabilidade Fiscal também estabelece a divulgação de informações:

Art. 9º § 4º Até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, em audiência pública na Comissão mista permanente de senadores e Deputados ou equivalente nas Casas Legislativas estaduais e municipais (BRASIL, 2000, online).

Com os dados da avaliação da execução orçamentária, inicia-se um novo Ciclo Orçamentário, ou seja, a elaboração do orçamento seguinte.



6 CATEGORIAS DE PROGRAMAÇÃO

Segundo Kohama (2016), as categorias de programação são os diversos níveis de programação concreta, adotados para ordenar o processo de seleção dos objetivos e meios.

Por sua vez, as categorias de programação podem ser definidas em dois níveis:

I - Nível de objetivos;

II - Nível de meios (atividades e ações).

6.1 Nível de Objetivos

No nível de objetivos são definidos os fins ou produtos finais a serem atingidos e alcançados. Neste nível, elaboram-se os Programas e Subprogramas a serem desenvolvidos, de acordo com os objetivos definidos (KOHAMA, 2016).

- **Programa** – conjunto de ações necessárias para alcançar um objetivo concreto, bem como os recursos indispensáveis à sua consecução, sob a responsabilidade de uma ou mais unidades administrativas. O programa pode ser Simples ou Complexo. Simples quando abrange uma finalidade específica (ex: processo legislativo). Complexo quando o produto final é relativamente homogêneo e pode ser desagregável em produtos finais parciais (ex: formação em curso superior, que pode se referir a graduação, Pós graduação, extensão universitária);
- **Subprograma** – são partes de um conjunto de ações e recursos do programa complexo, à que estejam vinculadas, necessárias ao atingimento de produtos

finais parciais. Como no exemplo anterior, os cursos correspondentes ao programa complexo “formação em curso superior”.

6.2 Nível de Meios

O nível de meios corresponde às categorias de programação em que são definidas as ações necessárias para alcançar o objetivo de um programa ou subprograma, bem como os recursos humanos, materiais e financeiros, em quantidade e qualidade adequados àquela realização. Essas ações são definidas através de Projetos e Atividades (KOHAMA, 2016):

- **Projeto:** é um instrumento de programação para alcançar os objetivos de um programa, envolvendo um conjunto de operações limitadas no tempo, das quais resulta um produto final que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação do governo, como, por exemplo, a construção e ampliação de salas de aula. O conjunto de operações necessárias para execução do projeto denomina-se *Obra*, sendo que *Trabalho* é entendido como o esforço sistemático para executar cada uma das fases do processo de execução de uma obra. Logo, o esforço sistemático para executar a OBRA chama-se TRABALHO;
- **Atividades:** é um instrumento de programação para alcançar os objetivos de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, necessárias à manutenção da ação do Governo, como, por exemplo, a conservação de estradas. O conjunto de operações necessárias para execução das atividades denomina-se *Tarefa*.

SAIBA MAIS

Os orçamentos variam segundo a forma de Governo e podem ser classificados em três tipos:

- a) Legislativo: é o orçamento cuja elaboração, votação e aprovação é da competência do Poder Legislativo, cabendo ao Executivo a sua execução. Este tipo é utilizado em países parlamentaristas;
- b) Executivo: é o orçamento cuja elaboração, aprovação é da competência do Poder Executivo. É utilizado em países onde impera o absolutismo do Chefe de Estado.;
- c) Misto: é o modelo no qual o orçamento é elaborado e executado pelo Poder Executivo, cabendo ao Legislativo a sua votação e controle. Esse tipo é utilizado pelos países nos quais as funções legislativas são exercidas pelo Congresso ou Parlamento, sendo sancionado pelo Chefe do Poder Executivo. No Brasil, esse é o modelo consagrado pelos textos constitucionais.

Fonte: Silva (2014, p. 30).

REFLITA

Você já parou pra pensar como o Sistema Orçamentário Brasileiro é complexo? E como, pelo menos na teoria, ele vista estudar a forma mais eficiente de utilizar os recursos públicos?

Fonte: a autora.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nesta unidade você conheceu o Sistema Orçamentário Brasileiro, que é baseado no Sistema de Planejamento Integrado. Segundo estudos técnicos e científicos divulgados pela Organização das Nações Unidas (ONU), o Sistema de Planejamento Integrado é indicado para países subdesenvolvidos, tendo em vista que, diante da escassez de recursos disponíveis, define quais são as ações prioritárias a serem executadas pelo governo.

Neste processo de planejamento e execução das ações públicas, o Sistema Orçamentário Brasileiro é composto por três leis: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA).

Como você pôde conhecer, o PPA é um plano de médio prazo que estabelece as metas a serem alcançadas em um período de quatro anos. Já a LDO, define quais dessas metas são prioridades e devem compor o orçamento anual. Por fim, a LOA, estabelece o programa de ações do governo.

Após estudar sobre as leis orçamentárias, você conheceu o ciclo orçamentário, que compreende: I - a elaboração, que consiste na formulação da proposta orçamentária; II - o estudo e aprovação, onde a proposta orçamentária é analisada e, se necessário, alterada, para então ser aprovada; III - a execução, que consiste na concretização das ações do governo; IV - a avaliação, na qual se compara o orçamento previsto com o realizado. Todas essas ações visam a melhor aplicação dos recursos públicos.

Por fim, você conheceu a estrutura de programação, que, em seu nível de objetivos, define os programas ou subprogramas de ações do governo e, em seu nível de meios, define os projetos ou atividades a serem executadas para alcançar os objetivos definidos.

Portal da Transparência: o que é e como funciona?

Lançado pelo Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União em 2004, o Portal da Transparência do Governo Federal é um site de acesso livre, no qual o cidadão pode encontrar informações sobre como o dinheiro público é utilizado, além de se informar sobre assuntos relacionados à gestão pública do Brasil. Desde a criação, a ferramenta ganhou novos recursos, aumentou a oferta de dados ano após ano e consolidou-se como importante instrumento de controle social, com reconhecimento dentro e fora do país.

A fim de atender de forma mais eficiente a crescente demanda e as obrigações de transparência, a CGU iniciou projeto para a reestruturação do Portal. Como resultado do trabalho, o Governo Federal lança, em 2018, o novo Portal da Transparência. Entre as novidades, estão: formas diversas de apresentação dos dados, mecanismo de busca integrado e intuitivo, melhor usabilidade, mais recursos gráficos, integração com redes sociais, maior e melhor oferta de dados abertos, adequação a plataformas móveis, maior interatividade.

E não deixe de experimentar as ferramentas de notificação para ficar informado sobre os temas de seu interesse!

O novo Portal da Transparência reforça, assim, com novos recursos e mais informações, sua razão de ser uma ferramenta que permita ao cidadão, de forma cada vez mais eficiente, fiscalizar e assegurar a boa e correta aplicação dos recursos públicos federais.

Como funciona o Portal

Os dados divulgados no Portal são provenientes de diversas fontes de informação, entre as quais estão os grandes sistemas estruturadores do Governo Federal – como o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) e o Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (Siape) –, as bases de benefícios sociais, as faturas de Cartão de Pagamentos do Governo Federal, as bases de imóveis funcionais, entre diversas outras.

Os órgãos responsáveis por cada fonte de informação encaminham seus dados para a CGU, que recebe, reúne e disponibiliza as informações na ferramenta. A periodicidade de envio dos dados depende do assunto tratado, assim como a periodicidade de atualização das informações no Portal. Saiba mais em [Origem e Atualização dos Dados](#).

Uma vez carregadas no Portal, as informações são disponibilizadas para conhecimento do cidadão de diversas formas, como: painéis, consultas detalhadas, gráficos, dados abertos.

O acesso ao Portal não requer usuário nem senhas, sendo permitido a qualquer cidadão navegar pelas páginas de forma livre, bem como visualizar e utilizar os dados disponíveis da forma que melhor lhe convier.

Entre e conheça mais sobre essa importante ferramenta à sua disposição!

Fonte: Portal da Transparência (online).



LIVRO

Título: Contabilidade pública: uma abordagem da Administração Financeira Pública

Autores: Roberto Bocaccio Piscitelli e Maria Zulene Farias Timbó

Editora: Atlas

Sinopse: é um livro que aborda a Contabilidade Pública em seus principais conceitos e processos e tem como objetivo identificar e avaliar a direção e o papel do Estado, assim como a gestão dos recursos e a destinação final do gasto público. É apresentada a estrutura político-administrativa brasileira, além do orçamento público em si. Receitas, despesas, licitações, contratos, convênios, inventários, balanços, além da programação e execução financeira das contas públicas, tudo é tratado com uma concepção moderna, sempre levando em consideração que a informação contábil é elemento fundamental de toda a dinâmica do processo que objetiva alcançar as metas governamentais. Nesta 14ª edição de Contabilidade Pública, além de uma completa revisão com atualização e ampliação do conteúdo, em função das modificações e de uma visão mais crítica da realidade, foram inseridos recursos didáticos para potencializar a aprendizagem e aplicação dos temas.



FILME/VÍDEO

Título: Um sonho de liberdade

Ano: 1995

Sinopse: Andy Dufresne é condenado a duas prisões perpétuas consecutivas pelas mortes de sua esposa e de seu amante. Porém só Andy sabe que ele não cometeu os crimes. No presídio, durante 19 anos, ele faz amizade com Red, sofre as brutalidades da vida na cadeia, se adapta, ajuda os carcereiros etc.

WEB

A série Orçamento Fácil é uma série de animação desenvolvida pelo Senado sobre orçamento público. A série conta com 19 vídeos que explicam de forma simples como funciona o orçamento público no Brasil.

Link: https://www.youtube.com/watch?v=Bs4hs8tfVHI&list=PLHBXKJ0khYi5pPIvCdotJrjS_ihBYbsM

UNIDADE III

Contabilidade Pública

Professora Mestra Adriana Casavechia Fragalli



Plano de Estudo:

- Desenvolvimento de um orçamento-programa;
- Contabilidade Pública: conceitos e evolução;
- Campo de aplicação e estruturação;
- Regime de escrituração contábil;
- Sistema de contabilidade aplicada ao setor público.

Objetivos da Aprendizagem

- Conhecer um exemplo de orçamento-programa;
- Compreender os conceitos e evolução da contabilidade pública;
- Reconhecer os diferentes campos de aplicação da contabilidade pública e sua estrutura;
- Compreender o regime de escrituração contábil;
- Conhecer os sistema de contabilidade aplicada ao setor público.

INTRODUÇÃO

Olá, caro(a) aluno(o)!

Até o momento, estudamos questões gerais sobre a Administração Pública e o Sistema Orçamentário Brasileiro. A partir de agora, vamos nos aprofundar nos estudos da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP).

Você sabe qual a diferença da contabilidade tradicional para a contabilidade pública? Nesta unidade, você verá que, em termos conceituais, ambas são muito parecidas. Neste viés, o principal aspecto a ser destacado é que a contabilidade pública tem como objeto o patrimônio público.

Assim como a contabilidade vem passando por diversas modificações no sentido de se adequar às Normas Internacionais de Contabilidade, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público também tem sofrido alterações. Isso porque a contabilidade pública no Brasil estava muito mais voltada para o orçamento público do que para o seu objeto: o patrimônio público.

Sendo assim, você conhecerá um pouco da evolução da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que, nos últimos anos, vêm sido orientada, em seu aspecto patrimonial, pelas normas emitidas pelo CFC. Estas normas são de observação obrigatória para as entidades no setor público. Nesta unidade você conhecerá quais são essas entidades.

Para se adequar às normas internacionais, o Sistema de Contabilidade Aplicada ao Setor Público é dividido em três subsistemas – orçamentário, patrimonial e de controle –, o que permite o levantamento de informações específicas quanto ao acompanhamento do orçamento público, a situação patrimonial e financeira e o reconhecimento de atos de gestão que podem vir a impactar a situação patrimonial das entidades do setor público.

Tendo em vista as diferentes naturezas de informação, o regime de escrituração contábil estabelece momentos específicos para o reconhecimento da receita e da despesa no âmbito orçamentário e patrimonial.

Como você já pôde perceber, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público é bastante complexa.

Então, não perca tempo... Bons estudos!



1 DESENVOLVIMENTO DE UM ORÇAMENTO-PROGRAMA

O orçamento-programa é uma modalidade de orçamento na qual a estimativa dos recursos financeiros e sua destinação derivam da elaboração de um plano ou programa de trabalho. Sendo assim, o orçamento-programa apresenta os recursos financeiros para cada unidade orçamentária, estabelecendo sua ligação com os objetivos a serem alcançados (KOHAMA, 2016).

A principal característica que distingue o orçamento-programa do orçamento tradicional é que “o orçamento-programa parte da previsão de recursos para que sejam definidos as atividades e os projetos que serão executados, enquanto no orçamento tradicional a previsão dos recursos constitui a etapa final do processo de planejamento” (ARAÚJO; ARRUDA, 2009, p. 62).

Silva faz a seguinte comparação entre o orçamento tradicional e orçamento-programa:

Figura 1 - Orçamento tradicional X Orçamento-programa



Fonte: adaptado de Silva (2014).

Kohama (2016) apresenta os seguintes passos para o desenvolvimento do processo de planejamento-orçamento:

- determinação da situação;
- diagnóstico da situação;
- apresentação de soluções alternativas;
- estabelecimento de prioridades;
- definição de objetivos;
- determinação das atividades para concretização dos objetivos;
- determinação dos recursos humanos, materiais e financeiros.

Para facilitar o entendimento da adoção desses passos, Kohama (2016) apresenta um exemplo baseado no “Texto Programado de Orçamento Programa”, editado pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Para tanto, tem-se o seguinte problema: “Um pequeno município possui como principal produto a laranja, mas não há escoamento satisfatório de sua produção”. Com base nesta situação, podemos definir os seguintes passos:

- **Determinação da situação:** consiste em conhecer o problema;
- Uma produção de laranjas que não possui bom escoamento, por deficiência de uma estrada e de uma ponte;
- **Diagnóstico da situação:** refere-se a identificação da causa do problema;
- Estrada estreita, muito velha, de terra, com ponte de madeira velha e estragada, que não permite a passagem de caminhões. O transporte de laranjas é feito por

carroças até o outro lado da ponte, para poder carregar o caminhão. A safra do próximo ano será maior e 50% da safra será perdida;

- **Apresentação de soluções alternativas:** busca definir possíveis alternativas para solucionar o problema;
 - Pavimentar a estrada e ampliá-la;
 - Melhorar as condições da estrada, mantendo-a em terra;
 - Construir nova ponte;
- **Estabelecimento de prioridades:** estabelece uma sequência entre a melhor alternativa para resolver o problema, até a que seria menos recomendável. Lembrando que aqui ainda não estamos nos preocupando se os recursos serão suficientes para realizar tais ações.
 - 1º construir nova ponte;
 - 2º ampliar e asfaltar a estrada;
 - 3º ampliar a estrada;
- **Definição de objetivos:** para cada alternativa deve-se estabelecer o objetivo a ser atingido;
 - 1º - construir nova ponte: construir ponte de concreto, para dar escoamento total da safra atual e dos próximos quatro anos. Construí-la em 6 meses com largura mínima de 7 metros;
 - 2º - ampliar e asfaltar a estrada: ampliar a estrada e asfaltá-la, com um mínimo de 7 metros de largura, num trecho 10 km em 6 meses, para permitir o escoamento de 90% da safra atual e 80% das próximas safras;
 - 3º - ampliar a estrada: ampliar a estrada para sete metros de largura num trecho de 10 km em 6 meses, para permitir o escoamento de 70% da safra atual e 60% das próximas safras;
- **Determinação das atividades para concretização dos objetivos:** consiste em definir as atividades necessárias para alcançar os objetivos estabelecidos;
 - 1º - construir nova ponte:
 - ✓ localizar a posição da ponte
 - ✓ elaborar o projeto
 - ✓ contratar a obra
 - ✓ construir a ponte
 - 2º - ampliar e asfaltar a estrada:
 - ✓ passar a motoniveladora

- ✓ contratar o asfaltamento
- ✓ asfaltar
- 3º - ampliar a estrada:
- ✓ Passar a motoniveladora
- **Determinação dos recursos humanos, materiais e financeiros:** refere-se aos recursos necessários para realizar as atividades.

Recursos humanos e materiais

- 1º - construir nova ponte:
- ✓ fiscal da obra
- ✓ firma empreiteira
- 2º - ampliar e asfaltar a estrada:
- ✓ firma empreiteira
- 3º - ampliar a estrada:
- ✓ equipamento
- ✓ combustível
- ✓ um operador

Recursos financeiros

- 1º Construir nova ponte:
- ✓ remuneração do fiscal, durante 6 meses \$ XX,XX
- ✓ custo da obra em 6 meses \$ XX,XX
- 2º Ampliar e asfaltar a estrada:
- ✓ custo da obra em 6 meses \$ XX,XX
- 3º Ampliar a estrada:
- ✓ combustível em 6 meses \$ XX,XX
- ✓ remuneração de um operador de máquina por 6 meses \$ XX,XX.

Feitos os estudos técnicos, ordenadas as prioridades, definidos os objetivos a cada uma correspondente, bem como determinadas as atividades e os recursos humanos, materiais e financeiros indispensáveis, cabe aos responsáveis a escolha da solução que melhor atenda aos requisitos técnicos, adequados aos recursos existentes ou possíveis.

Assim, feita a escolha, o próximo passo é proceder à devida classificação programática. Considerando a Classificação Funcional da Despesa e as categorias de programação apresentadas, para cada objetivo estipulado no exemplo de orçamento-programa, são então identificadas as seguintes classificações:

a) 1º Construir nova ponte:

FUNÇÃO 26 TRANSPORTE

SUBFUNÇÃO 782 TRANSPORTE RODOVIÁRIO

PROGRAMA 001 ESTRADAS VICINAIS

PROJETO 1.001 CONSTRUÇÃO DE PONTE

b) 2º Ampliar e asfaltar a estrada:

FUNÇÃO 26 TRANSPORTE

SUBFUNÇÃO 782 TRANSPORTE RODOVIÁRIO

PROGRAMA 001 ESTRADAS VICINAIS

PROJETO 2.001 AMPLIAÇÃO E ASFALTAMENTO DE ESTRADA

c) 3º Ampliar estrada:

FUNÇÃO 26 TRANSPORTE

SUBFUNÇÃO 782 TRANSPORTE RODOVIÁRIO

PROGRAMA 001 ESTRADAS VICINAIS

ATIVIDADE 3.001 CONSERVAÇÃO DE ESTRADA

Perceba que as duas primeiras alternativas de solução do problema envolvem a execução de Projetos, tendo em vista que se referem a programas que resultam em um produto final. Já a última alternativa envolve a execução de uma Atividade, tendo em vista que a conservação de estradas é um programa de realização contínua.



2 CONTABILIDADE PÚBLICA: CONCEITO E EVOLUÇÃO

Dentre os vários conceitos formados ao longo dos séculos de estudo da contabilidade, Kohama (2016, p. 24) destaca os apresentados por dois autores:

- Vincenzo Masi: “Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio à disposição das *Aziendas*”.
- Frederico Herrmann Júnior: “Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio à disposição das *aziendas*, em seus aspectos estáticos e em suas variações, para enunciar, por meio de fórmulas racionalmente deduzidas, os efeitos da administração sobre a formação e a distribuição dos réditos (lucro)”.

Podemos concluir que a contabilidade é uma técnica que gera informações sobre o patrimônio para auxiliar os gestores no seu processo de tomada de decisão. A contabilidade pública, por sua vez, é uma dentre as diversas ramificações da contabilidade, como: contabilidade comercial, contabilidade industrial, contabilidade bancária, contabilidade hospitalar, contabilidade agropecuária, entre outras.

Quanto ao conceito de contabilidade pública, Kohama (2016, p. 25) destaca o estudo da Divisão de Inspeção da Contabilidade - Contadoria Central do Estado, de 1954, que apresentou a seguinte conceituação: “é o ramo da contabilidade que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da Fazenda Pública; o patrimônio público e suas variações”.

De forma mais completa, Silva (2014, p. 70) descreve a Contabilidade Aplicada ao Setor Público como sendo:

O espaço de atuação do Profissional de Contabilidade que demanda estudo, interpretação, identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidência de fenômenos contábeis, decorrentes de variações patrimoniais em:

- entidades do setor público;
- ou de entidades que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades, no tocante aos aspectos contábeis da prestação de contas.

A contabilidade vem passando por diversas adequações no sentido de adotar as normas internacionais. No caso da contabilidade pública não é diferente. No processo de adoção das normas internacionais a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), através da Portaria do Ministério da Fazenda 184/2008, recebeu a responsabilidade de identificar as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (BRASIL, 2008).

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou as NBC TSP - do Setor Público que orientam as ações contábeis aplicadas ao setor público. Com base nas normas contábeis, a STN vem editando o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que está na sua 8ª edição, publicada em 2018.



3 CAMPO DE APLICAÇÃO E ESTRUTURAÇÃO

As normas estabelecidas pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) são obrigatórias para as entidades do setor público, que compreendem:

os governos nacional (União), estaduais, distrital (Distrito Federal) e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes) (BRASIL, 2018).

Já para os Conselhos Profissionais e as entidades não compreendidas no conceito de entidades do setor público, como as empresas estatais independentes, a aplicação das normas estabelecidas no MCASP é facultativa, exceto nos casos de determinação por órgãos reguladores, fiscalizadores e congêneres (BRASIL, 2018).

De acordo com o MCASP (BRASIL, 2018) a maioria das entidades do setor público tem como objetivo principal a prestação de serviços à sociedade. Sendo assim, não é suficiente avaliar o desempenho de tais entidades apenas por meio da análise da situação patrimonial, do desempenho e dos fluxos de caixa.

No intuito de gerar a informações suficientes para correta avaliação da situação patrimonial e do desempenho das entidades do setor público, a contabilidade aplicada ao setor público se estrutura em três aspectos: orçamentário, patrimonial e fiscal. Sobre estes aspectos, o MCASP (BRASIL, 2018, p. 20) faz a seguinte descrição:

- **Aspecto Orçamentário:** Compreende o registro e a evidenciação do orçamento público, tanto quanto à sua aprovação quanto à sua execução. Os registros de natureza orçamentária são base para a elaboração do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e dos Balanços Orçamentário e Financeiro, que representam os principais instrumentos para refletir esse aspecto;
- **Aspecto Patrimonial:** compreende o registro e a evidenciação da composição patrimonial do ente público. Nesse aspecto, devem ser atendidos os princípios e as normas contábeis voltadas para o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos e passivos e de suas variações patrimoniais. O Balanço Patrimonial (BP) e a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) representam os principais instrumentos para refletir esse aspecto. O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público (CASP) visa a contribuir, primordialmente, para o desenvolvimento deste aspecto;
- **Aspecto Fiscal:** compreende a apuração e evidenciação, por meio da contabilidade, dos indicadores estabelecidos pela LRF, dentre os quais se destacam os da despesa com pessoal, das operações de crédito e da dívida consolidada, além da apuração da disponibilidade de caixa, do resultado primário e do resultado nominal, a fim de verificar-se o equilíbrio das contas públicas. O Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) representam os principais instrumentos para evidenciar esse aspecto.

É importante destacar que, tendo em vista os conceitos inerentes a cada aspecto, cabe aos responsáveis pelos serviços de contabilidade em cada ente federativo compreender os eventos e seus efeitos na evidenciação contábil, buscando alinhá-los corretamente a cada aspecto.



4 REGIME DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

O reconhecimento da receita e da despesa impacta diretamente na apuração do resultado da entidade. Independentemente da finalidade da entidade, ou seja, se é lucrativa ou não, o resultado é um dos dados mais importantes a serem encontrados.

Sobre isso, na literatura, encontramos duas formas de escrituração contábil que definem o momento do reconhecimento das receitas e despesas: o regime de caixa e o regime de competência.

4.1 Regime de Caixa

O regime de caixa determina que o reconhecimento da receita e da despesa deve seguir a movimentação do caixa, ou seja, o momento do recebimento ou pagamento. Sendo assim, a apuração do resultado pelo regime de caixa “compreende, exclusivamente, todos os recebimentos e pagamentos efetuados no exercício, mesmo aqueles relativos a períodos contábeis anteriores” (KOHAMA, 2016, p. 36).

Portanto, compõem as receitas do período todo valor recebido e todo valor pago, independentemente se o fato que gerou a receita ou a despesa tenha ocorrido em períodos contábeis anteriores. No regime de caixa, a receita pública é reconhecida no exercício em que é arrecadada, ao passo que a despesa é reconhecida no exercício em que é empenhada.

4.2 Regime de Competência

Enquanto o regime de caixa acompanha o impacto das transações no caixa, o regime de competência tem como base o fato gerador. Sendo assim, a receita e a despesa são reconhecidas no momento em que ocorre o seu fato gerador, independentemente do recebimento ou pagamento. Dessa forma, o regime de competência “considera os fatos contábeis ocorridos durante o exercício para fins de apuração dos seus resultados” (ARAÚJO; ARRUDA, 2009, p. 42).

Segundo Kohama (2016), pelo regime de competência, toda receita lançada e não arrecadada no exercício pertence ao próprio exercício, mas passa a constituir um Ativo que será cobrado em anos posteriores. Assim também, a despesa legalmente empenhada e não paga dentro do exercício pertence ao próprio exercício, mas passa a constituir um Passivo que será pago em exercícios posteriores.

4.3 Regime Contábil Aplicado ao Setor Público

A contabilidade aplicada ao setor público está estruturada de forma a gerar informações de natureza orçamentária, patrimonial e de controle. Neste sentido, o regime contábil a ser adotado depende da natureza da informação. A natureza de informação de controle não envolve o registro de receitas e despesas, então não há necessidade de definir um regime contábil.

Já as informações de natureza orçamentária, no que tange ao momento do reconhecimento das receitas e despesas, devem obedecer o que determina a Lei nº 4.320/64, a qual define Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadados;

II - as despesas nele legalmente empenhados.

Sendo assim, as receitas orçamentárias só podem ser reconhecidas no momento da arrecadação, ao passo que as despesas orçamentárias devem ser reconhecidas no momento do empenho.

Com a adoção das normas internacionais de contabilidade, as informações de natureza patrimonial, no que se referem ao momento do reconhecimento das receitas e despesas, passaram a adotar o regime de competência, devendo ser reconhecidas no momento em que provocam variação na situação líquida da entidade.

Segundo a NBC TSP Estrutura Conceitual (CFC, 2016, online), a elaboração dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs) deve ser realizada com base no regime de competência, uma vez que, segundo NBC TSP 11 (CFC, 2018, online), o “regime de competência é o regime contábil segundo o qual transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (não necessariamente quando caixa e equivalentes de caixa são recebidos ou pagos)”.

Sendo assim, podemos dizer que o regime contábil, ou de forma mais clara, o momento do reconhecimento da receita e da despesa, depende da natureza da informação.

Quadro 1 - Registros Contábeis - Contabilidade Aplicada ao Setor Público

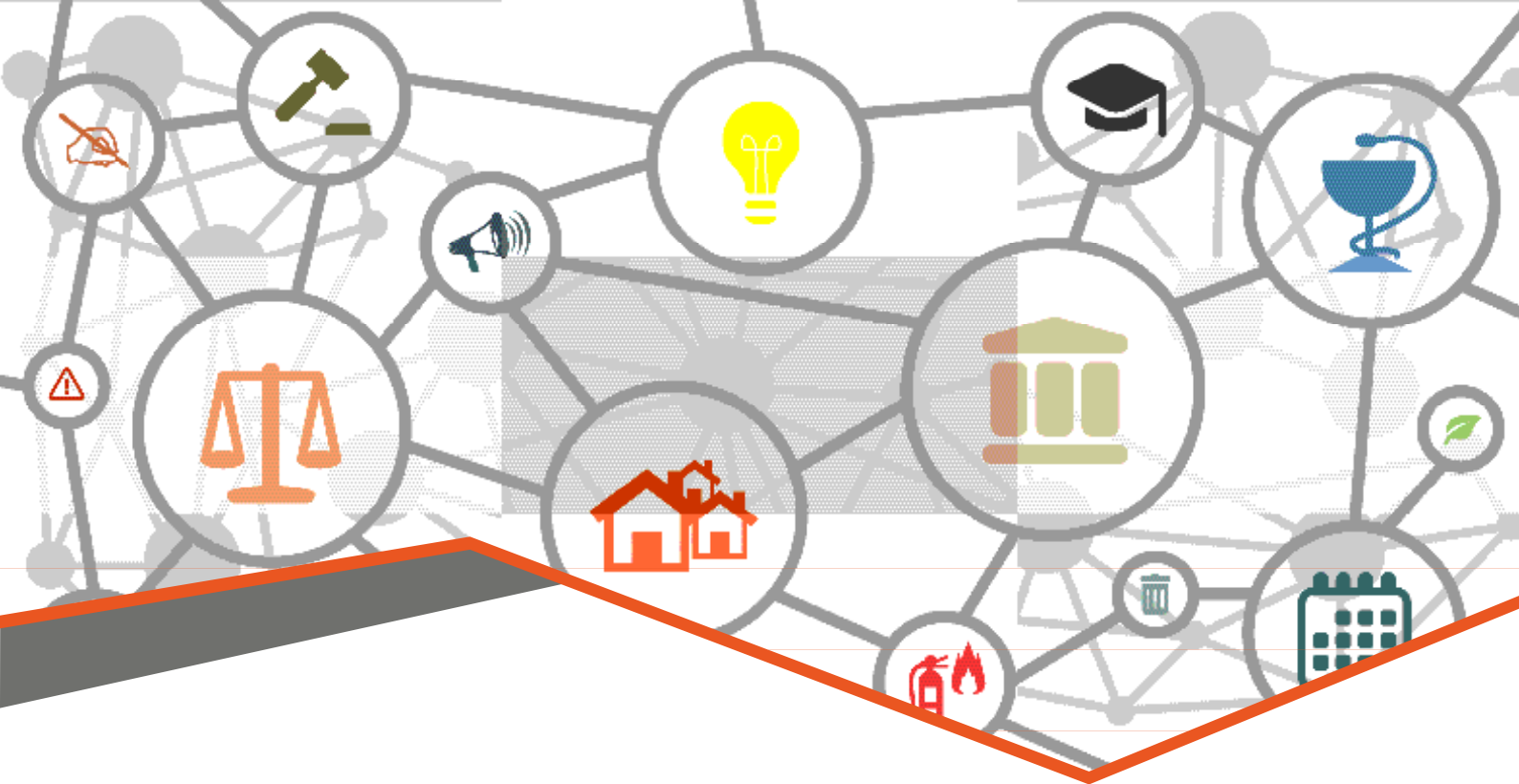
Registros Contábeis – Contabilidade Aplicada ao Setor Público					
Contas de Natureza de Informação Orçamentária			Contas de Natureza de Informação Patrimonial		
Evento	Critério	Base Normativa	Evento	Critério	Base Normativa
Receita Orçamentária	Arrecadação	Lei nº 4.320/1964 art. 35	Variação Patrimonial Aumentativa	Competência	NBC TSP – Estrutura Conceitual
Despesa Orçamentária	Empenho	Lei nº 4.320/1964 art. 35	Variação Patrimonial Diminutiva	Competência	NBC TSP – Estrutura Conceitual

Fonte: Brasil (2018).

É importante salientar que a variação patrimonial aumentativa e a variação patrimonial diminutiva, descritas como eventos das contas de natureza de informação patrimonial, representam, respectivamente, receita e despesa no âmbito patrimonial. Segundo a NBC TSP Estrutura Conceitual (CFC, 2016, online):

Receita corresponde a aumentos na situação patrimonial líquida da entidade não oriundos de contribuições dos proprietários. Despesa corresponde a diminuições na situação patrimonial líquida da entidade não oriundas de distribuições aos proprietários. (CFC, 2016, online).

Seguindo este esquema, a contabilidade aplicada ao setor público atende tanto as determinações da Lei nº 4.320/64 quanto às normas de contabilidade descritas na NBC TSP Estrutura Conceitual.



5 SISTEMA DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

De acordo com Kohama (2016, p. 25), “a Contabilidade Pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil”. Porém, não poderia ser diferente, afinal, além do controle do patrimônio, a contabilidade aplicada ao setor público acompanha o orçamento e os atos de gestão que podem vir a provocar alterações no patrimônio.

Como já foi discutido, as empresas privadas também utilizam o orçamento. Contudo, nestas empresas, o orçamento possui apenas um aspecto gerencial, não sendo registrado pela contabilidade, o que é diferente na contabilidade pública. O controle de atos de gestão também pode ser feito por empresas do setor privado, contudo, no âmbito público este controle é bem mais intenso.

Diante disso, vemos o quanto a contabilidade pública é complexa. Sobre o sistema contábil brasileiro, aplicado ao setor público, Kohama (2016, p. 26) faz a seguinte descrição:

o Sistema Contábil é a estrutura de informações para identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.

Sendo assim, o sistema contábil brasileiro está organizado em subsistemas de informações, cada qual com suas especificidades, de forma a facilitar ao usuário da informação contábil o acesso à informação que lhe convém. De acordo com Kohama (2016, p. 26), os subsistemas “oferecem produtos diferentes em razão das especificidades demandadas pelos usuários e facilitam a extração de informações”.

Ainda segundo Kohama (2016), os subsistemas de informação são: Subsistema de Informações Orçamentárias, Subsistemas de Informações Patrimoniais e Subsistema de Compensação.

Para atender as especificações de cada subsistema, o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), demonstrado no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) (BRASIL, 2018), está estruturado com as seguintes naturezas de informações contábeis:

- Natureza de Informação Orçamentária: registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;
- Natureza de Informação Patrimonial: registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com a composição do patrimônio público e suas variações qualitativas e quantitativas;
- Natureza de Informação de Controle: registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

Para tanto, o PCASP está estruturado em oito classes. Essas classes classificam as contas contábeis segundo a natureza das informações que evidenciam:

Quadro 2 - Classes do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

PCASP		
Natureza da informação	Classes	
Patrimonial	1. Ativo	2. Passivo
	3. Variações Patrimoniais Diminutivas	4. Variações Patrimoniais Aumentativas
Orçamentária	5. Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento	6. Controles da Execução do Planejamento e Orçamento
Controle	7. Controles Devedores	8. Controles Credores

Fonte: Brasil (2018).

O registro contábil, segundo estas classes, é obrigatório para todas as entidades do setor público.

SAIBA MAIS

A Lei Complementar Federal nº 100/2000 introduziu no ordenamento jurídico da administração pública o conceito da empresa estatal dependente. Nos termos do seu art. 2º, III estatal dependente é empresa controlada que receba do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária.

Fonte: Araújo e Arruda (2009).

REFLITA

Mesmo com tantas regras e normatizações, infelizmente ocorre o desvio de recursos públicos por parte dos gestores nos diferentes níveis de governo.

Fonte: a autora.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nesta unidade, você conheceu a sistemática de um orçamento-programa por meio de um exemplo sobre uma pequena cidade que tinha dificuldades em escoar sua produção de laranja. Ficou claro que o interessante do orçamento-programa é levantar as possíveis ações do governo e, com base nos recursos disponíveis, escolher a melhor opção.

Em seguida, você conheceu o conceito de contabilidade pública e compreendeu como vem sendo sua evolução no Brasil. No que se refere a evolução, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) vem se ajustando às normas internacionais. Neste processo, o Conselho Federal de Contabilidade vem emitindo as NBC TSP - do Setor Público e a Secretaria do Tesouro Nacional, com base nas normas contábeis, vem emitindo o Manual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), que já está na sua 8ª edição. Como você viu nesta unidade, as normas estabelecidas pelo MCASP são obrigatórias para as entidades do setor público.

A complexidade do Sistema de Contabilidade Aplicada ao Setor Público faz com que a escrituração contábil adote um modelo de regime de escrituração diferenciado. Neste modelo é definida a adoção do regime de competência para as informações de natureza patrimonial e do regime de caixa para as informações de natureza orçamentária. Vale ressaltar que, quando falamos em regime de caixa na contabilidade pública, não significa exatamente o momento do recebimento ou do pagamento. Na verdade, a receita deve ser reconhecida no momento da arrecadação (que coincide com o recebimento), mas a despesa deve ser reconhecida no momento do empenho (que nem sempre coincide com o pagamento).

Por fim, nesta unidade, você conheceu o Sistema de Contabilidade Aplicada ao Setor Público que, para atender as necessidades de informação, no momento do registro, segundo a estrutura do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), divide contas contábeis em três grupos: Natureza de Informação Orçamentária, Natureza de Informação Patrimonial e Natureza de Informação de Controle.

O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público no Brasil

Desde 1964, já se encontrava prevista expressamente nos normativos brasileiros a necessidade de controle da composição patrimonial dos órgãos públicos. O art. 85 da lei nº 4.320 de 1964 deixa bem claro esse mandamento:

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros (grifo nosso).

A referida lei veio trazer estímulos a um bom controle orçamentário através do equilíbrio entre receitas e despesas, controle do patrimônio público, demonstrativos contábeis nacionalmente padronizados e planejamento no que se refere aos compromissos financeiros assumidos.

Apesar do mandamento expresso de controle da mutação da composição patrimonial já existir desde a entrada em vigor do referido normativo, os serviços de contabilidade no setor público nunca se propuseram a atender às exigências da lei, restringindo-se a efetuar uma contabilidade com viés estritamente orçamentário, haja vista que os órgãos de controle tanto externo quanto interno também não exigiam o controle patrimonial do patrimônio público. Como cada órgão possuía uma contabilidade com um plano de contas próprio, dificilmente os órgãos de controle externo conseguiriam obter êxito na análise das contas públicas sob o enfoque do controle do patrimônio. [...]

Para Nascimento (2015), a arrancada inicial para iniciar o processo de padronização ocorreu em 2004, com a instituição pelo CFC de um grupo de estudos que tinha como objetivo estudar e propor normas de contabilidade aplicadas ao setor público alinhadas às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (International Public Sector Accounting Standards(IPSAS)). [...]

Nascimento (2008) aponta como elementos propulsores do processo de padronização as demandas dos cidadãos por uma melhor prestação dos serviços públicos por parte dos governos, associados à diminuição da carga tributária. Segundo o autor, esses elementos têm elevado a atenção dos gestores públicos à atividade financeira do Estado, sob o ponto de vista da transparência, da economicidade, da eficiência e da eficácia.

Para Feijó (2012), o principal objetivo do processo de mudanças é o fortalecimento do Patrimônio como objeto de estudo da contabilidade e o fato do Orçamento deixar de ser o protagonista na administração pública. [...]

Em outubro de 2016, o CFC divulgou a NBC TSP - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público, importante normativo que reforça a necessidade da padronização e, principalmente, deixa claro que os principais usuários primários da Informação Contábil de Propósito Geral são os cidadãos. Importante destacar que o referido normativo, em suas disposições finais, revoga a partir de 01/01/2017 grande parte das NBC Ts e outras resoluções emanadas pelo CFC.

Também foram publicadas cinco Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) de números 01, 02, 03, 04 e 05, através das resoluções CFC nº NBCTSP01, NBCTSP02, NBCTSP03, NBCTSP04 e NBCTSP05, sendo: NBC TSP 01 – trata do registro das receitas de transações sem contraprestações, tais como os tributos e contribuições devidos pelos cidadãos; NBC TSP 02 – trata do registro das receitas com contraprestação, que são aquelas recebidas pelo Estado por um serviço público ou produto de valor proporcional prestado ao cidadão; NBC TSP 03 – define o registro das provisões, dos ativos e passivos contingentes; NBC TSP 04 - estabelece o tratamento contábil para estoques; NBC TSP 05 - determina a forma de contabilização dos contratos de concessão pela ótica da concedente.

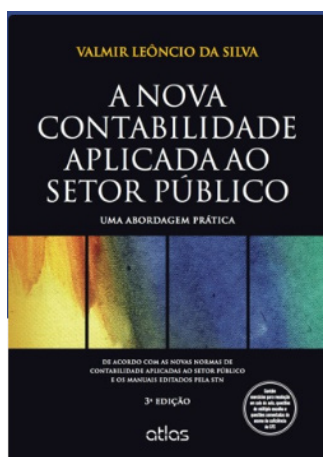
Considerando todo o escopo ousado das normas, estava claro que o processo de convergência encontraria vários desafios. Dentre eles, Nascimento (2008) destaca a necessidade de um grande esforço por parte do governo no estabelecimento das diretrizes, na normatização necessária, no recrutamento de profissionais e no levantamento de recursos. O autor destaca também a necessidade de uma manutenção constante do sistema contábil após o processo de implantação e um aperfeiçoamento das práticas.

Nascimento (2008) destaca, ainda, nove possíveis obstáculos, condições e procedimentos necessários para uma transição com resultados efetivos para o Setor Público: mudanças na gestão; suporte político e burocrático; suporte acadêmico e profissional; estratégia de comunicação; condições para a mudança; consulta e coordenação; levantamento dos custos de implantação; normas contábeis específicas e capacitação em Tecnologia da Informação. [...]

Porém, mesmo mediante tantos desafios, os envolvidos no processo defendem os potenciais ganhos na implantação da NBCASP. Nascimento (2008), por exemplo, cita

alguns benefícios, tais como: a) registro mais abrangente dos eventos econômicos relacionados ao Setor Público; b) comparabilidade mais adequada entre as informações contábeis geradas entre os entes da federação e entre o Brasil e outros países; c) abordagem mais sofisticada no planejamento do gasto público; d) distinção mais clara entre os gastos correntes e os investimentos públicos; e) registro de todos os bens, direitos e obrigações do ente público; f) transparência das finanças públicas em todos os seus desdobramentos; g) melhor compreensão pelos cidadãos das informações geradas pela contabilidade.

Fonte: Xavier e Silva (2017).



LIVRO (OBRIGATÓRIO)

Título: A nova contabilidade aplicada ao setor público: uma abordagem prática

Autores: Valmir Leôncio da Silva

Editora: Atlas

Sinopse: atualizado de acordo com as Novas Normas de Contabilidade aplicadas ao setor público e os manuais editados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), este livro visa a mostrar os conhecimentos mínimos exigidos para quem deseja conhecer a Administração Pública nos aspectos orçamentário e financeiro. O texto deve começar apresentando a estrutura da Administração Pública, após a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, o que deve conter e como elaborar os instrumentos de planejamento público. Mostra, principalmente, as mudanças que estão ocorrendo no setor público, envolvendo aspectos legais e conceituais, com o advento das novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público, que vem convergindo para as normas internacionais de contabilidade. Por fim, procura-se estudar a prestação de contas a toda sociedade, de forma que ela saiba o que foi feito com seu dinheiro, que entrou na forma de tributos (impostos, taxas e contribuição de melhoria) e até das multas pagas por inúmeros motivos.



FILME/VÍDEO

Título: O Quinto Poder

Ano: 2014

Sinopse: ao fundar o polêmico site WikiLeaks, Julian Assange conta com o apoio do amigo Daniel Domscheit-Berg. O objetivo da página é fornecer uma plataforma para que denunciadores, anonimamente, exponham segredos do governo e crimes corporativos. Com o crescimento do site, a dupla logo passa a dar mais furos noticiosos do que a mídia convencional. O grau de influência de Assange aumenta, e a relação entre os dois amigos acaba bastante abalada.

UNIDADE IV

Demonstrações Contábeis Públicas

Professora Mestre Adriana Casavechia Fragalli



Plano de Estudo:

- Demonstrações contábeis públicas;
- Receitas Públicas;
- Despesas Públicas;
- Levantamento de demonstrações contábeis;
- Prestação de contas e rotinas para encerramento do exercício.

Objetivos da Aprendizagem

- Conhecer o propósito geral das demonstrações contábeis públicas;
 - Identificar as receitas públicas, sua classificação e etapas;
 - Identificar as despesas públicas, sua classificação e etapas;
- Compreender o levantamento de informações e apresentação das demonstrações contábeis públicas;
 - Conhecer a rotina de encerramento do exercício.

INTRODUÇÃO

Olá, caro (a) aluno (o)!

Estamos chegando ao final dos nossos estudos sobre Contabilidade Pública e Orçamento. Nesta última unidade, dará ênfase às Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP).

De forma geral, as Demonstrações Contábeis têm como objetivo gerar informações sobre a entidade, mas não é qualquer informação ou de qualquer maneira. As demonstrações possuem estruturas pré-estabelecidas e visam gerar informações para os usuários em geral. Isso significa que nem sempre elas trazem a informação necessária para auxiliar o gestor público em sua rotina de decisões. Isso também acontece nas empresas do setor privado, ou seja, para auxiliar o gestor em sua rotina, é preciso manter relatórios gerenciais, mas, ao final de cada exercício, são elaboradas as Demonstrações Contábeis.

Sendo assim, nesta unidade você é convidado (a) a conhecer o propósito das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), assim como suas estruturas e informações geradas.

Para poder gerar as Demonstrações Contábeis corretamente é necessário observar um ponto importante: as receitas e despesas públicas. Isto porque estes elementos possuem conceitos, classificações e registros específicos em se tratando de Contabilidade Pública. Por exemplo, os conceitos de Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, utilizados na contabilidade geral, também se aplicam na Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP). Contudo, as receitas e despesas possuem particularidades muito importantes.

Por fim, nesta unidade você conhecerá a prestação de contas das entidades públicas. Na verdade, toda entidade deve prestar contas de suas ações, afinal, elas impactam na sociedade, seja em menor ou maior grau. Contudo, nas entidades públicas essa prestação de contas tem um sentido maior, pois estamos falando em ações que utilizam recursos públicos.



1 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PÚBLICAS

As Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) estão dispostas nos Arts. 101 a 106 da Lei nº 4.320/64, que, em seus anexos, apresenta a estrutura para tais demonstrativos, e na NBC TSP 11 - Apresentação das Demonstrações Contábeis.

O objetivo desta norma é estabelecer como as demonstrações contábeis devem ser apresentadas para assegurar a comparabilidade tanto com as demonstrações contábeis de períodos anteriores da mesma entidade quanto com as de outras entidades. Para alcançar esse objetivo, esta norma estabelece exigências gerais para a apresentação das demonstrações contábeis, diretrizes quanto à sua estrutura e às exigências mínimas para o seu conteúdo (CFC, 2018, online).

Com base nas determinações das referidas normas, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) traz orientações sobre a elaboração das DCASP. A Parte V do MCASP “tem como objetivo padronizar a estrutura e as definições dos elementos que compõem as DCASP” (BRASIL, 2018, p. 402). Este padrão é obrigatório para a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios.

É importante esclarecer que as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público não são a única fonte de informações sobre as entidades públicas. Na verdade, internamente, cada entidade precisa manter relatórios que auxiliem na sua rotina de decisões. Sendo assim, as DCASP são de caráter geral, voltada principalmente para os usuários externos.

As demonstrações contábeis correspondem às demonstrações contábeis de propósito geral, destinadas a satisfazer às necessidades de informação de

usuários que não se encontram em condições de exigir relatórios elaborados para atender às suas necessidades específicas. Os usuários das demonstrações contábeis incluem contribuintes, parlamentares, credores, fornecedores, mídia e empregados, dentre outros (BRASIL, 2018, p. 403).

No âmbito geral, as demonstrações contábeis representam, de forma estruturada, a situação patrimonial, financeira e o desempenho das entidades. No caso das DCASP, o objetivo é proporcionar informações úteis de forma a subsidiar a tomada de decisão e a prestação de contas e a responsabilização (*accountability*) das entidades no que se refere aos recursos que lhe foram confiados (BRASIL, 2018). Sendo assim, as DCASP devem fornecer as seguintes informações:

- a. sobre as fontes, as alocações e os usos de recursos financeiros;
- b. sobre como a entidade financiou suas atividades e como supriu suas necessidades de caixa;
- c. úteis na avaliação da capacidade de a entidade financiar suas atividades e cumprir com suas obrigações e compromissos;
- d. sobre a condição financeira da entidade e suas alterações; e
- e. agregadas e úteis para a avaliação do desempenho da entidade em termos dos custos dos serviços, eficiência e cumprimento dos seus objetivos (BRASIL, 2018, p. 404-405)

Segundo o MCASP (BRASIL, 2018, p. 405), as demonstrações contábeis também podem proporcionar informação aos usuários indicando:

- a. se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com o orçamento aprovado;
- b. se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com os requisitos legais e contratuais, inclusive os limites financeiros estabelecidos por autoridades competentes.

É importante deixar claro que as Demonstração Contábeis Aplicadas ao Setor Público não conseguem satisfazer completamente a necessidade de informações. Sendo assim, informações complementares, incluídas em demonstrativos não financeiros são de extrema importância para proporcionar uma visão mais abrangente sobre a entidade (BRASIL, 2018).



2 RECEITA PÚBLICA

Na contabilidade geral, para caracterizar uma receita, necessariamente deve haver um aumento na situação líquida, como o que acontece nos casos de venda de mercadorias, juros sobre aplicação financeira ou descontos obtidos, por exemplo.

Por outro lado, na contabilidade pública, todo recolhimento feito aos cofres públicos se caracteriza como receita, até mesmo a contratação de um empréstimo. Estranho, né?! Podemos dizer que uma dívida (empréstimo), na contabilidade pública, pode gerar uma receita.

Segundo Araújo e Arruda (2009, p. 82):

Na contabilidade pública, receita engloba todo e qualquer recolhimento de recursos feito aos cofres públicos, realizado sob a forma de numerário e de outros bens representativos de valores, que o governo tem o direito de arrecadar em virtude da Constituição, de leis, contratos ou de quaisquer outros títulos de que derivem direitos a favor do Estado. Também é considerado receita o recebimento decorrente de uma arrecadação com objetivo específico, cujo montante recolhido não lhe pertença, figurando o Estado apenas como mero depositário de valores de terceiros (cauções, depósitos, retenções, entre outros). Via de regra, qualquer recurso recebido pelo Estado é receita.

Conforme descrito no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - MCASP (BRASIL, 2018), quanto a previsão no Orçamento Público, a receita pode ser “orçamentária” ou “extraorçamentária”.

- **Receita Orçamentária:** são disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício e que aumentam o saldo financeiro da instituição,

como, por exemplo, os tributos. Instrumento por meio do qual se viabiliza a execução das políticas públicas, as receitas orçamentárias são fontes de recursos utilizadas pelo Estado em programas e ações cuja finalidade precípua é atender às necessidades públicas e demandas da sociedade. Sendo assim, as receitas orçamentárias devem constar na Lei Orçamentária Anual.

- **Receitas Extraorçamentárias:** são recursos financeiros de caráter temporário, dos quais o Estado é mero agente depositário. Sua devolução não se sujeita a autorização legislativa, portanto, não integram a Lei Orçamentária Anual (LOA). Por serem constituídos por ativos e passivos exigíveis, os ingressos extraorçamentários, em geral, não têm reflexos no Patrimônio Líquido da Entidade.

Para fins contábeis, quanto ao impacto na situação líquida patrimonial, a receita orçamentária pode ser “efetiva” ou “não efetiva” (BRASIL, 2018).

- **Receita Orçamentária Efetiva:** aquela em que os ingressos de disponibilidade de recursos não foram precedidos de registro de reconhecimento do direito e não constituem obrigações correspondentes. Sendo assim, provocam aumento no Patrimônio Líquido da entidade.
- **Receita Orçamentária Não Efetiva:** é aquela em que os ingressos de disponibilidades de recursos foram precedidos de registro do reconhecimento do direito ou constituem obrigações correspondentes, como é o caso das operações de crédito. Sendo assim, não provocam alteração no Patrimônio Líquido da entidade.

2.1 Classificação da Receita Orçamentária por Natureza

A classificação da receita orçamentária por natureza visa identificar a origem do recurso segundo o fato gerador, ou seja, o acontecimento real que ocasionou o ingresso da receita nos cofres públicos (BRASIL, 2018).

Essa classificação, por sua vez, é formada por um código numérico de 8 dígitos divididos em: Categoria Econômica, Origem, Espécie, Desdobramento para identificação de peculiaridade da receita e Tipo. Como exemplo, temos o recolhimento do imposto de renda pessoa física recebe o código “1.1.1.3.01.1.1”, conforme o quadro a seguir:

Quadro 1 - Classificação da Receita por Natureza

C	Categoria Econômica	1	Receita Corrente
O	Origem	1	Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria
E	Espécie	1	Impostos
DDDD	Desdobramento para identificação das peculiaridades	3011	Impostos sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF
T	Tipo	1	Principal

Fonte: Brasil (2018).

Quanto à Categoria Econômica, as receitas orçamentárias são classificadas em: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

- **Receitas Correntes:** são arrecadadas dentro do exercício financeiro, aumentam as disponibilidades financeiras do Estado e constituem instrumento para financiar os objetivos definidos nos programas e ações orçamentários, com vistas a satisfazer finalidades públicas (BRASIL, 2018).
- **Receitas de Capital:** são arrecadadas dentro do exercício financeiro, aumentam as disponibilidades financeiras do Estado e são instrumentos de financiamento dos programas e ações orçamentários, a fim de se atingirem as finalidades públicas. Porém, de forma diversa das receitas correntes, as receitas de capital em geral não provocam efeito sobre o patrimônio líquido (BRASIL, 2018).

Na Categoria Econômica também existe a identificação das Receitas Intraorçamentárias, que “são aquelas realizadas entre órgãos e demais entidades da Administração Pública integrantes do orçamento fiscal e do orçamento da seguridade social do mesmo ente federativo” (BRASIL, 2018, p. 34). Sendo assim, não representam entradas de novos recursos.

A codificação da Categoria Econômica da Receita é assim definida:

Quadro 2 - Categoria Econômica da Receita

Categoria Econômica da Receita	
1. Receitas Correntes	2. Receitas de Capital
7. Receitas Correntes Intraorçamentárias	8. Receitas de Capital Intraorçamentárias

Fonte: Brasil (2018).

É por causa desta classificação que o exemplo dado anteriormente, sobre o código do imposto de renda pessoa física, se inicia com o número “1”, pois representa uma Receita Corrente.

Após a identificação da Categoria Econômica, a codificação da receita define a Origem, que representa um detalhamento das Receitas Correntes e das Receitas de Capital. A codificação da Origem está demonstrada no quadro a seguir:

Quadro 3 - Origem da Receita

Origem da Receita	
1 Receitas Correntes	2 Receitas de Capital
7 Receita Correntes Intraorçamentárias	8 Receitas de Capital Intraorçamentárias
1 Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria	1 Operações de Crédito
2 Contribuições	2 Alienação de Bens
3 Receita Patrimonial	3 Amortização de Empréstimos
4 Receita Agropecuária	4 Transferências de Capital
5 Receita Industrial	9 Outras Receitas de Capital
6 Receita de Serviços	
7 Transferências Correntes	
9 Outras Receitas Correntes	

Fonte: Brasil (2018).

Sendo assim, a cada nível do código de classificação, a receita vai sendo detalhada para que se compreenda a origem do recurso segundo o fato gerador.

2.2 Etapas da Receita Pública

Conforme MCASP (BRASIL, 2018), as etapas da Receita Pública podem ser resumidas em:

- **Previsão:** compreende a previsão da arrecadação da receita orçamentária constante da Lei Orçamentária Anual (LOA);
- **Lançamento:** o art. 53 da Lei nº 4.320/64, define o lançamento como ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta. De acordo com o art. 52 da referida Lei, são objeto de lançamento as rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato, como o IPTU, por exemplo;

- **Arrecadação:** corresponde à entrega dos recursos devidos ao Tesouro pelos contribuintes ou devedores, por meio dos agentes arrecadadores ou instituições financeiras autorizadas pelo ente;
- **Recolhimento:** é a transferência dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro.

A figura a seguir demonstra como receita orçamentária passa por estas etapas:

Figura 1 - Infográfico explicativo sobre os três estágios da receita pública (Ascom/CGU)



Fonte: Portal da Transparência (2020).



3 DESPESA PÚBLICA

No setor privado, dizemos que a despesa é o sacrifício para gerar receita. Por exemplo, para obter receita na venda de um produto, a empresa gera gastos com materiais e mão de obra para sua produção. Já no setor público, a despesa representa “o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade” (BRASIL, 2018, p. 67).

Constituem Despesa Pública os gastos fixados na lei orçamentária ou em leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais; à satisfação dos compromissos da dívida pública; ou ainda à restituição ou pagamento de importâncias recebidas a título de cauções, depósitos, consignações etc. (KOHAMA, 2016, p. 98).

Assim como a receita, a despesa pública divide-se em orçamentária e extraorçamentária, conforme descreve o MCASP (BRASIL, 2018, p. 67).

- **Despesa Orçamentária:** é aquela que depende de autorização legislativa e só pode ser realizada com crédito orçamentário correspondente. Sendo assim, estão previstas na LOA;
- **Despesa Extraorçamentária:** é aquela que não consta na LOA, compreendendo determinadas saídas de numerários decorrentes de depósitos, pagamentos de restos a pagar, resgate de operações de crédito por antecipação de receita e recursos transitórios.

Conforme descrito no MCASP (BRASIL, 2018), para fins contábeis, a despesa orçamentária é classificada quanto ao impacto na situação patrimonial líquida em:

- **Despesa Orçamentária Efetiva:** aquela que, no momento de sua realização, reduz a situação líquida patrimonial da entidade. Constitui fato contábil modificativo diminutivo;
- **Despesa Orçamentária Não Efetiva:** aquela que, no momento da sua realização, não reduz a situação líquida patrimonial da entidade. Constitui fato contábil permutativo.

3.1 Classificação da Despesa Orçamentária por Natureza

De acordo com o MCASP (BRASIL, 2018), a classificação da despesa orçamentária por natureza compõe-se de:

- Categoria Econômica;
- Grupo de Natureza da Despesa;
- Elemento de Despesa.

Segundo o MCASP (BRASIL, 2018, p. 72) “o código da natureza de despesa orçamentária é composto por seis dígitos, desdobrado até o nível de elemento ou, opcionalmente, por oito, contemplando o desdobramento facultativo do elemento”.

Como exemplo segue o código para despesa com salário de funcionário público.

Quadro 4 - Classificação da Despesa por Natureza

c	Categoria Econômica	3	Despesas Correntes
g	Grupo de Natureza da Despesa	1	Pessoal e Encargos
mm	Modalidades de Aplicação	90	Aplicações Diretas
ee	Elemento da Despesa	11	Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil

Fonte: a autora.

Quanto à **Categoria Econômica**, as despesas orçamentárias são classificadas em: Despesas Correntes e Despesas de Capital (BRASIL, 2018).

- **Despesas Correntes:** classificam-se nessa categoria todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.
- **Despesas de Capital:** classificam-se nessa categoria aquelas despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

A Categoria Econômica da despesa apresenta os seguintes códigos:

Quadro 5 - Categoria Econômica da Despesa

Categoria Econômica	
3	Despesas Correntes
4	Despesas de Capital

Fonte: Brasil (2018).

O **Grupo de Natureza da Despesa** é o agregador de elemento de despesa com as mesmas características quanto ao objeto de gasto, conforme discriminado a seguir:

Quadro 6 - Grupo de Natureza da Despesa

Grupo de Natureza da Despesa	
1	Pessoal e Encargos Sociais
2	Juros e Encargos da Dívida
3	Outras Despesas Correntes
4	Investimentos
5	Inversões Financeiras
6	Amortização da Dívida

Fonte: Brasil (2018).

Diferentemente da receita, em que existem códigos de Origem diferentes para Receitas Correntes e Receitas de Capital, não há códigos específicos para o Grupo de Natureza da Despesa diferenciando as Despesas Correntes e as Despesas de Capital. Contudo, as despesas orçamentárias de capital mantêm uma correlação com o registro de incorporação de ativo imobilizado, intangível e investimento (no caso dos grupos de natureza da despesa 4 – investimentos e 5 – inversões financeiras) ou o registro de desincorporação de um passivo (no caso do grupo de despesa 6 – amortização da dívida) (BRASIL, 2018).

A **Modalidade de Aplicação** tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades. Indica se os recursos serão aplicados diretamente pela unidade detentora do crédito ou mediante transferência para entidades públicas ou privadas (BRASIL, 2018).

Segue alguns exemplos de código da Modalidade de Aplicação:

Quadro 7 - Modalidade de Aplicação

Modalidade de Aplicação	
20	Transferências a União
22	Execução Orçamentária Delegada à União
30	Transferências a Estados e ao Distrito Federal
40	Transferências a Municípios
50	Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos
60	Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos
70	Transferências a Instituições Multigovernamentais
71	Consórcios Públicos
80	Transferências ao Exterior
90	Aplicações Diretas
91	Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
99	A Definir

Fonte: Brasil (2018).

Por fim, a classificação do **Elemento de Despesa**, que tem por finalidade identificar os objetos de gasto (BRASIL, 2018).

Segue alguns exemplos de código do Elemento de Despesa.

Quadro 8 - Elemento de Despesa

Elemento de Despesa	
01	Aposentadoria do RPPS, Reserva Remunerada e Reformas dos Militares
04	Contratações por Tempo Determinado
06	Benefício Mensal ao Deficiente e ao Idoso
07	Contribuição a Entidades Fechadas de Previdência
11	Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil
18	Auxílio Financeiro a Estudantes
20	Auxílio Financeiro a Pesquisadores
30	Material de Consumo
33	Passagens e Despesas com Locomoção
37	Locação de Mão-de-obra
38	Arrendamento Mercantil
39	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica
51	Obras e Instalações
52	Equipamentos e Material Permanente
61	Aquisição de Imóveis
91	Sentenças Judiciais
99	A Classificar

Fonte: adaptado de Brasil (2018).

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, “conforme as necessidades de escrituração contábil e controle da execução orçamentária, fica facultado por parte de cada ente o desdobramento dos elementos de despesa” (BRASIL, 2018, p. 92).

3.2 Etapas da Despesa Pública

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (BRASIL, 2018), as etapas da despesa pública estão divididas em planejamento e execução.

- **Planejamento:** esta etapa abrange, de modo geral, toda a análise para a formulação do plano e ações governamentais. Estrutura-se em:
 - ✓ Fixação da Despesa;
 - ✓ Descentralização de Créditos Orçamentários;
 - ✓ Programação Orçamentária e Financeira;
 - ✓ Processo de Licitação e Contratação.
- **Execução:** a execução da despesa se dá em quatro estágios:
 - ✓ Empenho: consiste na reserva de dotação orçamentária para um fim específico. O empenho é formalizado mediante a emissão de um documento denominado “Nota de Empenho”, no qual deve constar o nome do credor, a especificação do credor e a importância da despesa, bem como os demais dados necessários ao controle da execução orçamentária. Os empenhos podem ser classificados em ordinário, estimativo e global;
 - ✓ Em Liquidação: busca o registro contábil no patrimônio de acordo com a ocorrência do fato gerador, não do empenho. Essa regra possibilita a separação entre os empenhos não liquidados que possuem fato gerador dos que não possuem, evitando, assim, a dupla contagem para fins de apuração do passivo financeiro;
 - ✓ Liquidação: consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito;
 - ✓ Pagamento: consiste na entrega de numerário ao credor por meio de cheque nominativo, ordens de pagamentos ou créditos em conta, só podendo ser efetuado após a regular liquidação da despesa.



4 LEVANTAMENTO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Segundo o MCASP (BRASIL, 2018), conjugando as disposições legais e aquelas contidas na NBC TSP 11, compõem o conjunto de Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP):

- a. Balanço Patrimonial;
- b. Demonstração das Variações Patrimoniais;
- c. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido;
- d. Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- e. Balanço Orçamentário;
- f. Balanço Financeiro;
- g. Notas explicativas, compreendendo a descrição sucinta das principais políticas contábeis e outras informações elucidativas;
- h. Informação comparativa com o período anterior.

Vamos conhecer a estrutura de cada uma das demonstrações nos tópicos a seguir.

4.1 Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial evidencia de forma qualitativa e quantitativa a situação patrimonial da entidade pública por meio das contas que representam o patrimônio, ou seja, ativos, passivos e patrimônio líquido, além de contas de compensação.

Contudo, a Lei nº 4.320/64 confere viés orçamentário ao Balanço Patrimonial pois determina a separação do ativo e passivo em dois grupos: I - Financeiro: ativos e passivos que não dependem de autorização orçamentária; II - Permanente: ativos e passivos que dependem de autorização orçamentária (BRASIL, 2018).

Segundo o MCASP (BRASIL, 2018), para atender às determinações legais, assim como às normas contábeis vigentes, o Balanço Patrimonial é composto por:

- **Quadro Principal:** apresenta a visão patrimonial da entidade. Preferencialmente, ele deve segregar ativos circulantes e não circulantes, passivos circulantes e não circulantes e patrimônio líquido;
- **Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes:** apresenta os ativos e passivos financeiros e permanentes, de acordo com o disposto no art. 105 da Lei nº 4.320/1964;
- **Quadro das Contas de Compensação (controle):** apresenta os atos que, potencialmente, podem afetar o patrimônio do ente;
- **Quadro do Superávit / Déficit Financeiro:** apresenta o superávit/déficit financeiro, apurado conforme o § 2º do art. 43 da Lei nº 4.320/1964.

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (BRASIL, 2018, p. 434-436) apresenta a estrutura dos quadros que compõem o Balanço Patrimonial:

Quadro 9 - Estrutura do Quadro Principal do Balanço Patrimonial

<ENTE DA FEDERAÇÃO> BALANÇO PATRIMONIAL			
			Exercício: 200X
ATIVO	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
Ativo Circulante			
Caixa e Equivalentes de Caixa			
Créditos a Curto Prazo			
Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo			
Estoques			
Ativo Não Circulante Mantido para Venda			
VPD Pagas Antecipadamente			
Total do Ativo Circulante		_____	_____
Ativo Não Circulante			
Realizável a Longo Prazo			
Investimentos			
Imobilizado			
Intangível			
Total do Ativo Não Circulante		_____	_____
TOTAL DO ATIVO		_____	_____
PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO			
Passivo Circulante			
Obrigações Trab., Prev. e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo			
Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo			
Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo			
Obrigações Fiscais a Curto Prazo			
Obrigações de Repartições a Outros Entes			
Provisões a Curto Prazo			
Demais Obrigações a Curto Prazo			
Total do Passivo Circulante		_____	_____
Passivo Não Circulante			
Obrigações Trab., Prev. e Assistenciais a Pagar a Longo Prazo			
Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo			
Fornecedores e Contas a Pagar a Longo Prazo			
Obrigações Fiscais a Longo Prazo			
Provisões a Longo Prazo			
Demais Obrigações a Longo Prazo			
Resultado Diferido			
Total do Passivo Não Circulante		_____	_____
Patrimônio Líquido			
Patrimônio Social e Capital Social			
Adiantamento Para Futuro Aumento de Capital			
Reservas de Capital			
Ajustes de Avaliação Patrimonial			
Reservas de Lucros			
Demais Reservas			
Resultados Acumulados			
(-) Ações / Cotas em Tesouraria			
Total do Patrimônio Líquido		_____	_____
TOTAL DO PASSIVO E DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO		_____	_____

Fonte: Brasil (2018).

Quadro 10 - Estrutura do Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
QUADRO DOS ATIVOS E PASSIVOS FINANCEIROS E PERMANENTES		
(Lei nº 4.320/1964)		
Exercício: 20XX		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
Ativo (I)		
Ativo Financeiro		
Ativo Permanente		
Total do Ativo	_____	_____
Passivo (II)		
Passivo Financeiro		
Passivo Permanente		
Total do Passivo	_____	_____
Saldo Patrimonial (III) = (I – II)	_____	_____

Fonte: Brasil (2018).

Quadro 11 - Estrutura do Quadro das Contas de Compensação

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
QUADRO DAS CONTAS DE COMPENSAÇÃO		
(Lei nº 4.320/1964)		
Exercício: 20XX		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
Atos Potenciais Ativos		
Garantias e Contragarantias recebidas		
Direitos Conveniados e outros instrumentos congêneres		
Direitos Contratuais		
Outros atos potenciais ativos		
Total dos Atos Potenciais Ativos	_____	_____
Atos Potenciais Passivos		
Garantias e Contragarantias concedidas		
Obrigações conveniadas e outros instrumentos congêneres		
Obrigações contratuais		
Outros atos potenciais passivos		
Total dos Atos Potenciais Passivos	_____	_____

Fonte: Brasil (2018).

Quadro 12 - Estrutura do Quadro Superávit / Déficit Financeiro

<ENTE DA FEDERAÇÃO> QUADRO DO SUPERÁVIT / DÉFICIT FINANCEIRO (Lei nº 4.320/1964)		Exercício: 20XX	
FONTES DE RECURSOS		Exercício Atual	Exercício Anterior
<Código da fonte>	<Descrição da fonte>		
<Código da fonte>	<Descrição da fonte>		
<Código da fonte>	<Descrição da fonte>		
(...)	(...)		
Total das Fontes de Recursos		_____	_____

Fonte: Brasil (2018).

4.2 Demonstração das Variações Patrimoniais

A Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) tem uma função parecida com a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), mas, ao invés de demonstrar o lucro ou prejuízo, no intuito de avaliar o desempenho, a DVP mede o quanto o serviço público ofertado alterou quantitativamente os elementos patrimoniais (BRASIL, 2018).

Na DVP, o resultado patrimonial do período é apurado por meio da confrontação das variações patrimoniais quantitativas aumentativas com as variações patrimoniais quantitativas diminutivas.

O MCASP (BRASIL, 2018) apresenta a seguinte estrutura para a Demonstração das Variações Patrimoniais:

Quadro 13 - Estrutura da Demonstração das Variações Patrimoniais

<ENTE DA FEDERAÇÃO> DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS			
	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
Variações Patrimoniais Aumentativas			
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria			
Contribuições			
Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos			
Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras			
Transferências e Delegações Recebidas			
Valorização e Ganhos com Ativos e Desincorporação de Passivos			
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas		_____	_____
Total das Variações Patrimoniais Aumentativas (I)			
Variações Patrimoniais Diminutivas			
Pessoal e Encargos			
Benefícios Previdenciários e Assistenciais			
Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo			
Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras			
Transferências e Delegações Concedidas			
Desvalorização e Perdas de Ativos e Incorporação de Passivos			
Tributárias			
Custo das Mercadorias e Produtos Vendidos, e dos Serviços Prestados			
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas		_____	_____
Total das Variações Patrimoniais Diminutivas (II)			
RESULTADO PATRIMONIAL DO PERÍODO (III) = (I - II)		_____	_____

Fonte: Brasil (2018).

4.3 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

Conforme descreve o MCASP (2018), a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) apresenta a evolução, seja aumento ou redução, do patrimônio líquido da entidade durante um determinado período. É importante ressaltar que a DMPL complementa o Anexo de Metas Fiscais (AMF), integrante do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

Quadro 14 - Estrutura da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

<ENTE DA FEDERAÇÃO> DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO									
									Exercício: 20XX
ESPECIFICAÇÃO	Pat. Social / Capital social	Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC)	Reserva de Capital	Ajustes de Avaliação Patrimonial	Reservas de Lucros	Demais Reservas	Resultados Acumulados	Ações / Cotas em Tesouraria	TOTAL
Saldos iniciais									
Ajustes de exercícios anteriores									
Aumento de capital									
Resgate / Reemissão de Ações e Cotas									
Juros sobre capital próprio									
Resultado do exercício									
Ajustes de avaliação patrimonial									
Constituição / Reversão de reservas									
Dividendos a distribuir (R\$... por ação)									
Saldos finais									

Fonte: Brasil (2018).

4.4 Demonstração dos Fluxos de Caixa

O MPCASP (2018) apresenta a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) com base nas normas contábeis estabelecidas na NBC TSP 12 (CFC, 2018).

Sendo assim, a DFC deve apresentar as movimentações do caixa, ou seja, as entradas e saídas, classificando os fluxos em operacional, de investimento e de financiamento:

Atividades de financiamento são aquelas que resultam em mudanças no tamanho e na composição do capital próprio e no endividamento da entidade.

Atividades de investimento são as referentes à aquisição e à venda de ativos de longo prazo e de outros investimentos não incluídos em equivalentes de caixa.

Atividades operacionais são as atividades da entidade que não as de investimento e de financiamento (BRASIL, 2018, p. 448).

A DFC é composta por:

- a. Quadro Principal;
- b. Quadro de Transferências Recebidas e Concedidas;
- c. Quadro de Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função;
- d. Quadro de Juros e Encargos da Dívida.

Quadro 15 - Estrutura da Quadro Principal da DFC

<ENTE DA FEDERAÇÃO> DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA			
	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS			
Ingressos			
Receta Tributária			
Receta de Contribuições			
Receta Patrimonial			
Receta Agropecuária			
Receta Industrial			
Receta de Serviços			
Remuneração das Disponibilidades			
Outras Receitas Derivadas e Originárias			
Transferências recebidas			
Desembolsos			
Pessoal e demais despesas			
Juros e encargos da dívida			
Transferências concedidas			
Outros desembolsos operacionais			
Fluxo de caixa líquido das atividades operacionais (I)			
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO			
Ingressos			
Alienação de bens			
Amortização de empréstimos e financiamentos concedidos			
Outros ingressos de investimentos			
Desembolsos			
Aquisição de ativo não circulante			
Concessão de empréstimos e financiamentos			
Outros desembolsos de investimentos			
Fluxo de caixa líquido das atividades de Investimento (II)			
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO			
Ingressos			
Operações de crédito			
Integralização do capital social de empresas dependentes			
Outros ingressos de financiamento			
Desembolsos			
Amortização /refinanciamento da dívida			
Outros desembolsos de financiamentos			
Fluxo de caixa líquido das atividades de financiamento (III)			
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA (I+II+III)			
Caixa e Equivalentes de caixa inicial			
Caixa e Equivalente de caixa final			

Fonte: Brasil (2018).

Quadro 16 - Estrutura da Quadro de Transferências Recebidas e Concedidas

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
QUADRO DE TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS E CONCEDIDAS		
	Exercício: 20XX	
	Exercício Atual	Exercício Anterior
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES RECEBIDAS		
Intergovernamentais		
da União		
de Estados e Distrito Federal		
de Municípios		
Intragovernamentais		
Outras transferências correntes recebidas		
Total das Transferências Correntes Recebidas		
TRANSFERÊNCIAS CONCEDIDAS		
Intergovernamentais		
a União		
a Estados e Distrito Federal		
a Municípios		
Intragovernamentais		
Outras transferências concedidas		
Total das Transferências Concedidas		

Fonte: Brasil (2018).

Quadro 17 - Estrutura da Quadro de Desembolsos de Pessoal e demais Despesas por Função

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
QUADRO DE DESEMBOLSOS DE PESSOAL E DEMAIS DESPESAS POR FUNÇÃO		
Exercício: 20XX		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
Legislativa		
Judiciária		
Essencial à Justiça		
Administração		
Defesa Nacional		
Segurança Pública		
Relações Exteriores		
Assistência Social		
Previdência Social		
Saúde		
Trabalho		
Educação		
Cultura		
Direitos da Cidadania		
Urbanismo		
Habitação		
Saneamento		
Gestão Ambiental		
Ciência e Tecnologia		
Agricultura		
Organização Agrária		
Indústria		
Comércio e Serviços		
Comunicações		
Energia		
Transporte		
Desporto e Lazer		
Encargos Especiais		
Total dos Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função	_____	_____

Fonte: Brasil (2018).

Quadro 18 - Estrutura da Quadro de Juros e Encargos da Dívida

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
QUADRO DE JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA		
Exercício: 20XX		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
Juros e Correção Monetária da Dívida Interna		
Juros e Correção Monetária da Dívida Externa		
Outros Encargos da Dívida		
Total dos Juros e Encargos da Dívida	_____	_____

Fonte: Brasil (2018).

4.5 Balanço Orçamentário

A elaboração do Balanço Orçamentário está prevista na Lei nº 4.320/64, a qual determina que ele demonstre as receitas e despesas previstas, conforme aprovado na LOA, em confronto com as realizadas.

Além desta lei, as NBC TSP 11 e NBC TSP 13 orientam sobre a elaboração do Balanço Orçamentário. Sendo assim, atendendo à legislação e normas contábeis, o Balanço Orçamentário é composto por:

- **Quadro Principal:** apresenta as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas;
- **Quadro da Execução dos Restos a Pagar Não Processados:** apresenta os restos a pagar não processados inscritos até o exercício anterior e suas respectivas fases de execução;
- **Quadro da Execução dos Restos a Pagar Processados:** apresenta os restos a pagar processados inscritos até o exercício anterior nas respectivas fases de execução (BRASIL, 2018).

Segundo o MCASP (BRASIL, 2018), a estrutura dos quadros que compõem o Balanço Orçamentário é a seguinte:

Quadro 19 - Estrutura da Quadro Principal do Balanço Orçamentário

UNIDADE ORÇAMENTÁRIA						
BALANÇO ORÇAMENTÁRIO						
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL						
RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	Previsão		Receitas		Exercício 2008	
	Orçamentária	Atualizada	Realizadas		Saldos	
	(I)	(II)	(3)		(4)	(5) - (3 - 4)
Receitas Correntes (E)						
Receita Tributária						
Receita de Contribuições						
Receita Patrimonial						
Receita Agropecuária						
Receita Industrial						
Receita de Serviços						
Transferências Correntes						
Outras Receitas Correntes						
Receitas de Capital (F)						
Operações de Crédito						
Alienação de Bens						
Amortização de Empréstimos						
Transferências de Capital						
Outras Receitas de Capital						
SUBTOTAL DAS RECEITAS (G) = (E + F)						
Operações de Crédito / Refinanciamento (H)						
Operações de Crédito Internas						
Mobilizações						
Controle						
Operações de Crédito Externas						
Mobilizações						
Controle						
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (I) = (H+G)						
Déficit (V)						
TOTAL (VI) = (I + VI)						
Saldos de Exercícios Anteriores						
Recursos Arrecadados em Exercícios Anteriores						
Superávit Financeiro						
Reserva de Créditos Adicionais						
DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS	Dotação	Dotação	Despesas	Despesas	Despesas	Saldos de
	Orçamentária	Atualizada	Empenhadas	Empenhadas	Pagas	Dotação
	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12) - (7 - 11)
Despesas Correntes (VII)						
Pessoal e Encargos Sociais						
Juros e Encargos do Débito						
Outras Despesas Correntes						
Despesas de Capital (VIII)						
Investimentos						
Inversões Financeiras						
Amortização do Débito						
Reserva de Contingência (IX)						
SUBTOTAL DAS DESPESAS (X) = (VII + VIII + IX)						
Amortização do Débito / Refinanciamento (XI)						
Amortização do Débito Interno						
Débito Mobiliário						
Outros Débitos						
Amortização do Débito Externo						
Débito Mobiliário						
Outros Débitos						
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (XII) = (XI)						
Superávit (XIII)						
TOTAL (XIV) = (XII + XIII)						
Recursos do MPFS						

Fonte: Brasil (2018).

Quadro 20 - Estrutura da Quadro da Execução de Restos a Pagar Não Processados

<ENTE DA FEDERAÇÃO> EXECUÇÃO DE RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS						Exercício: 20XX
	Inscritos		Liquidados	Pagos	Cancelados	Saldo a Pagar
	Em Exercícios Anteriores	Em 31 de Dezembro do Exercício Anterior				
	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f) = (a+b-d-e)
Despesas Correntes						
Pessoal e Encargos Sociais						
Juros e Encargos da Dívida						
Outras Despesas Correntes						
Despesas de Capital						
Investimentos						
Inversões Financeiras						
Amortização da Dívida						
TOTAL						

Fonte: Brasil (2018).

Quadro 21 - Estrutura da Quadro da Execução de Restos a Pagar Processados

<ENTE DA FEDERAÇÃO> EXECUÇÃO DE RESTOS A PAGAR PROCESSADOS					Exercício: 20XX
	Inscritos		Pagos	Cancelados	Saldo a Pagar
	Em Exercícios Anteriores	Em 31 de Dezembro do Exercício Anterior			
	(a)	(b)	(c)	(d)	(e) = (a+b-c-d)
Despesas Correntes					
Pessoal e Encargos Sociais					
Juros e Encargos da Dívida					
Outras Despesas Correntes					
Despesas de Capital					
Investimentos					
Inversões Financeiras					
Amortização da Dívida					
TOTAL					

Fonte: Brasil (2018).

4.6 Balanço Financeiro

O Balanço Financeiro (BF) apresenta as receitas e despesas orçamentárias, assim como as receitas e despesas extraorçamentárias. Demonstra também os saldos de caixa do exercício anterior e os saldos de caixa que se transferem para o início do exercício seguinte. Estes dados possibilitam a apuração do resultado financeiro do exercício.

O Balanço Financeiro está estruturado em único quadro, conforme apresentado a seguir:

Quadro 22 - Estrutura do Balanço Financeiro

<ENTE DA FEDERAÇÃO> BALANÇO FINANCEIRO			
			EXERCÍCIO: 20XX
INGRESSOS			
	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
Receita Orçamentária (I)			
Ordinária			
Vinculada			
Recursos Vinculados à Educação			
Recursos Vinculados à Saúde			
Recursos Vinculados à Previdência Social – RPPS			
Recursos Vinculados à Previdência Social – RGPS			
Recursos Vinculados à Assistência Social			
(...)			
Outras Destinações de Recursos			
Transferências Financeiras Recebidas (II)			
Transferências Recebidas para a Execução Orçamentária			
Transferências Recebidas Independentes de Execução Orçamentária			
Transferências Recebidas para Aportes de recursos para o RPPS			
Transferências Recebidas para Aportes de recursos para o RGPS			
Recebimentos Extraorçamentários (III)			
Inscrição de Restos a Pagar Não Processados			
Inscrição de Restos a Pagar Processados			
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados			
Outros Recebimentos Extraorçamentários			
Saldo do Exercício Anterior (IV)			
Caixa e Equivalentes de Caixa			
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados			
TOTAL (V) = (I + II + III + IV)			

Fonte: Brasil (2018).



5 PRESTAÇÃO DE CONTAS E ROTINA PARA ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO

A prestação de contas por parte das entidades públicas é uma prática que vem sendo cada vez mais exigida e fiscalizada pela sociedade, afinal de contas, estamos falando de dinheiro público. Sobre isso, Piscitelli e Timbó (2019, p. 360) afirmam que:

Segundo o art. 93 do Decreto-lei nº 200/67, reproduzido no art. 145 do Decreto nº 93.872/86, “quem quer que utilize dinheiro público terá de justificar seu bom e regular emprego na conformidade das leis, regulamentos e normas emanadas das autoridades administrativas competentes”.

Para tanto, no Brasil, o órgão que auxilia o Congresso Nacional no controle externo da fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial da União é o Tribunal de Contas da União.

Segundo Silva (2014, p. 22), “o Tribunal de Contas recebe, periodicamente, documentação contábil das unidades sujeitas à sua jurisdição, que é analisada sob a forma de tomadas e prestações de contas”. Tais contas são analisadas sob os aspectos da legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência e eficácia. Ainda de acordo com Silva (2014, p. 22-23), após análise, as contas são julgadas e definidas como:

- *Regulares*: quando a prestação de contas expressa, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão do responsável;
- *Regulares com ressalvas*: quando existe impropriedades ou faltas de natureza formal de que não resultem danos ao erário;
- *Irregulares*: quando ocorre a prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração a norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial; de dano ao

erário, seja decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico; de desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos e de reincidência no descumprimento de determinações do Tribunal;

- *Iliquidáveis*: quando se torna impossível, materialmente, o julgamento do mérito das contas por motivo de força maior ou de caso fortuito.

Quando o Tribunal de Contas encontra irregularidades, é sempre determinada a audiência prévia ou a citação dos interessados. Porém, caso não seja atendido, julga as irregularidades à revelia. É importante ressaltar que as penalidades impostas pelo Tribunal de Contas não excluem a aplicação de sanções penais e de outras sanções administrativas (SILVA, 2014).

Atendendo ao Art. 71 da Constituição Federal, o Tribunal de Contas da União deve apresentar ao Congresso Nacional relatório de suas atividades no período trimestral e anual (SILVA, 2014).

SAIBA MAIS

Os empenhos podem ser classificados em:

- a. Ordinário: é o tipo de empenho utilizado para as despesas de valor fixo e previamente determinado, cujo pagamento deva ocorrer de uma só vez;
- b. Estimativo: é o tipo de empenho utilizado para as despesas cujo montante não se pode determinar previamente, tais como serviços de fornecimento de água e energia elétrica, aquisição de combustíveis e lubrificantes e outros;
- c. Global: é o tipo de empenho utilizado para despesas contratuais ou outras de valor determinado, sujeitas a parcelamento, como, por exemplo, os compromissos decorrentes de aluguéis.

Fonte: Brasil (2018).

Art. 105 [...]

§ 1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

§ 2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outro pagamento independa de autorização orçamentária.

§ 4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

§ 5º Nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e que, mediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio.

Fonte: Brasil (1964).

REFLITA

A adoção das normas internacionais possibilitou não só a convergência aos padrões internacionais, mas trouxe um padrão para as demonstrações brasileiras. Esse padrão seria possível sem o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), que padroniza as contas contábeis das entidades públicas?

Fonte: a autora.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nesta última unidade do material sobre Contabilidade Pública e Orçamento, você conheceu o propósito das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP). Só lembrando, então, este propósito é atender a necessidade de informação dos usuários em geral.

Sendo assim, na rotina dos gestores públicos se faz necessário manter relatórios e controle de dados que auxiliam nas decisões rotineiras. Mesmo assim, as demonstrações contábeis possuem um papel fundamental no que se refere à prestação de contas e na responsabilização dos entes públicos quanto aos recursos que lhe foram confiados.

Após compreender o propósito geral das DCASP, você conheceu as particularidades da receita e da despesa pública. A receita pública representa todo ingresso de recursos, seja na forma de numerários ou outros bens representativos de valor. A receita pública, classificada em orçamentária e extraorçamentária, apresenta as seguintes etapas: previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento.

A despesa pública, por sua vez, representa toda a saída de recursos que são necessários para funcionamento e manutenção dos serviços públicos. A despesa pública também é classificada em orçamentária e extraorçamentária e está organizada em duas etapas: planejamento e execução.

Em seguida, você observou a estrutura de cada uma das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, que, para atender tanto às disposições legais quanto às normas contábeis, algumas apresentam mais de um quadro.

Por fim, nesta unidade, você conheceu a prestação de contas das entidades do setor público. No Brasil, o órgão responsável pelo controle externo da fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial da União é o Tribunal de Contas da União, que recebe periodicamente a documentação contábil das unidades sujeitas à sua jurisdição.

Conheça mais sobre a Ouvidoria do TCU e saiba como acessar os canais de atendimento

Dia 16 de março é o dia do Ouvidor. Para celebrar, tribunais de contas de todo o país promovem o “Ouvidoria Day”, com ações de valorização da atuação dessas unidades. O objetivo dessa ação é destacar a relevância do trabalho das ouvidorias como instrumento de controle social e sua contribuição para o fortalecimento da democracia.

Criada em 2004, a Ouvidoria do TCU tem por finalidade propor diretrizes relativas à interlocução do Tribunal com o cidadão, de modo a contribuir para o aprimoramento do serviço prestado pela Corte à sociedade. Cabe à Ouvidoria realizar a triagem das demandas recebidas, respondê-las diretamente ou encaminhá-las às unidades competentes do TCU, para averiguação e eventuais providências.

Ao manifestar-se, o número de registro da manifestação será fornecido ao cidadão para acompanhamento e informações serão prestadas quanto às tramitações ocorridas. Todas as manifestações recebem idêntico tratamento e o andamento pode ser acompanhado no portal.

A Ouvidoria disponibiliza cinco canais de atendimento, entre: central de atendimento telefônico, carta, portal TCU, atendimento presencial e e-mail institucional. Os canais online são a forma mais eficiente para um rápido atendimento.

Em 2019, a Ouvidoria atendeu a 8.475 demandas, originadas de todas as unidades da Federação (UF). Dessas, apenas 166 foram arquivadas, por razões como cadastramento em duplicidade, conteúdo vazio ou ininteligível e impossibilidade de classificar a demanda como manifestação. Todas as demais foram respondidas.

As demandas estão classificadas em sete grandes agregadores:

- De interesse administrativo: sugestões de melhoria, elogios, críticas ou reclamações acerca de serviços prestados pelo TCU;
- Relato sobre matéria interna: informações acerca de suposta irregularidade cometida por autoridade, servidor, terceirizado, estagiário ou contratado do TCU;
- Relato sobre matéria externa: informações acerca de suposta irregularidade ocorrida fora do âmbito do Tribunal, que podem ensejar procedimentos para

apuração de acordo com as prerrogativas do Tribunal, bem como fomentar o planejamento de ações do Tribunal;

- De interesse do controle externo: elogios ou comentários acerca de trabalhos do TCU, sugestão de fiscalização e demais informações úteis para o planejamento de ações de controle externo;
- De interesse do cidadão: pedido de orientação sobre matéria referente à área de atuação do Tribunal. Nesses casos, a ouvidoria promove o atendimento a partir de consulta à jurisprudência e precedentes desse tribunal, disponibilizando o resultado ao cidadão;
- Sobre serviços públicos: sugestões, reclamações, críticas, elogios ou pedidos de informação sobre aplicação de recursos federais, serviço público federal ou programas do Governo Federal;
- Pedido de acesso à informação: tem fundamento na LAI (Lei de acesso à informação), e costuma tratar de solicitação de cópias de processos (administrativos ou de controle externo), pedidos de certidão, além de solicitação de disponibilização de informação ou documento custodiado ou produzido pelo TCU, resultado de fiscalizações e questões administrativas ou educacionais.

A Lei de acesso à informação

Pela LAI, o cidadão possui direito fundamental de acesso a informações de interesse público, devendo o pedido conter a identificação do requerente e a especificação da informação requerida. Trata-se de importante ferramenta de auxílio na busca pela transparência pública e de controle social. A LAI estabelece prazo de vinte dias (prorrogáveis por mais dez dias) para a organização dar um retorno sobre a informação solicitada.

Em alguns casos, no entanto, a informação solicitada tem caráter sigiloso, pessoal ou não está disponível na forma solicitada. Como, nos termos da LAI, deve ser assegurada proteção à informação sigilosa, bem como à informação de caráter pessoal (aquela relativa à intimidade, vida privada, honra e imagem), eventual negativa de acesso à informação sob esse argumento deverá ser fundamentada.

Por sua vez, pedidos genéricos, desarrazoados ou que exijam trabalhos adicionais de análise, interpretação ou consolidação de dados e informações, serviço de produção ou tratamento de dados que não seja de competência do Tribunal também podem ser negados. Para esses casos, a Ouvidoria indicará o local onde se encontram as informações, a

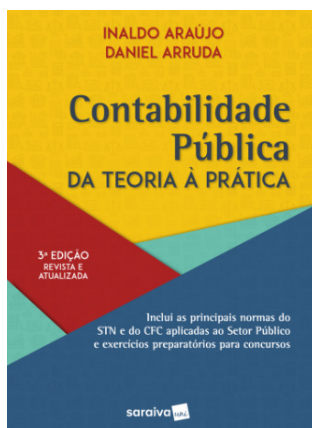
partir das quais o requerente poderá realizar a interpretação, consolidação ou tratamento de dados.

Porém, com tudo isso, destaque-se que aproximadamente 90% dos pedidos de acesso à informação foram atendidos, 6% atendidos parcialmente e apenas 4% foram indeferidos.

É comum, ainda, a ouvidoria receber manifestações que escapam da alçada do TCU. Quando isso ocorre, o demandante é orientado a buscar a ouvidoria do órgão competente.

A Ouvidoria é um canal no qual o cidadão comum pode falar sobre o que acontece nos mais de cinco mil municípios brasileiros, solicitar informações sobre os diversos serviços e auxiliar na fiscalização do TCU. Em pesquisa de satisfação respondida por 1.103 usuários, 77,56% se declararam satisfeitos ou muito satisfeitos com a atuação da Ouvidoria, número superior à meta institucional (75%).

Fonte: Secom TCU (2020).



LIVRO

Título: Contabilidade Pública: da teoria à prática

Autores: Inaldo Araújo e Daniel Arruda

Editora: Saraiva

Sinopse: a Contabilidade é ferramenta essencial para manter a harmonia de uma empresa, de uma família e até de uma nação. Por mais que passe despercebida no dia a dia, sem a contabilidade o sistema financeiro em geral viraria um caos. Quando falamos de contabilidade aplicada ao setor público, essa importância toma proporções ainda maiores, pois ela reflete diretamente na vida de todos, da União, dos estados, dos municípios, das organizações e das pessoas. Ainda assim, pouco se ensina sobre a contabilidade no contexto das finanças públicas. Esta obra, que chega a sua 3ª edição, revista e atualizada, preenche essa lacuna ao apresentar os principais conceitos e práticas da Contabilidade Pública, de acordo as principais normas utilizadas no Brasil, que vêm adotando os padrões da *International Financial Reporting Standards* (IFRS), para o setor privado, e *International Public Sector Accounting Standards* (Ipsas), para a área pública. Em uma linguagem clara e objetiva, o livro apresenta desde os conceitos básicos sobre o tema, até as particularidades da escrituração dos fatos que afetam o patrimônio público, tratando, ainda, da composição dos níveis da administração pública no Brasil, de questões relacionadas ao orçamento público, de receita e despesa públicas, da classificação orçamentária, dos créditos adicionais e das demonstrações contábeis. Além disso, traz exercícios gabaritados de concursos para carreira contábil, auditoria e fiscal. Trata-se de leitura obrigatória para todos aqueles interessados em estudar o universo da contabilidade pública.



FILME/VÍDEO

Título: Snowden - Herói ou traidor

Ano: 2016

Sinopse: ex-funcionário terceirizado da Agência de Segurança dos Estados Unidos, Edward Snowden (Joseph Gordon-Levitt) torna-se inimigo número um da nação ao divulgar a jornalistas uma série de documentos sigilosos que comprovam atos de espionagem praticados pelo governo norte-americano contra cidadãos comuns e lideranças internacionais.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, N. de A. **Contabilidade pública na gestão municipal**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- ARAÚJO, I. da P. S.; ARRUDA, D. **Contabilidade Pública: da teoria à prática**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BRASIL, Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: **D.O.U.**, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 mar. 2020.
- BRASIL, Constituição (de 25 de março de 1824). **Constituição Política do Império do Brasil**. Mandado observar a Constituição Política do Império, oferecida e jurada por Sua Majestade o Imperador. Rio de Janeiro: Secretaria de Estado dos Negócios do Império do Brasil, 1824. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm. Acesso em: 10 mar. 2020.
- BRASIL, Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília: **D.O.U.**, 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 10 mar. 2020.
- BRASIL, Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **D.O.U.**, 2008. Disponível em: <http://fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2008/portaria184>. Acesso em: 21 mar. 2020.
- BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília: **D.O.U.**, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 10 mar. 2020.
- BRASIL. Lei n. 4.320, de 4 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília: **D. O. U.**, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 10 mar. 2020.
- BRASIL. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios. 8. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2018.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Instrução Normativa nº 63, de 1º de setembro de 2010**. Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.443, de 1992. Brasília, 2010. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/assuntos/atuacao-internacional/arquivos/instrucao-normativa-tcu-no-63-de-1o-de-setembro-de-2010.pdf/view>. Acesso em: 24 mar. 2020.
- CASTRO, D. P. de. **Auditoria e controle interno na administração pública**. São Paulo: Atlas, 2008.
- CFC, Resolução do CFC NBCTSP11/2018. Aprova a NBC TSP 11 - Apresentação das Demonstrações Contábeis. **Ata CFC nº 1.045**. 2018. Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2018/NBCTSP11&arquivo=NBCTSP11.doc. Acesso em: 21 mar. 2020.
- CFC, Resolução do CFC NBCTSPEC/2016. Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas

Entidades do Setor Público. **Ata do CFC nº 1.022**. Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSPEC&arquivo=NBCTSPEC.doc. Acesso em: 21 mar. 2020.

GOIÂNIA, **LDO para 2020 chega ao poder legislativo**. 2020. Disponível em : https://goiania.go.leg.br/sala-de-imprensa/noticias/ldo-para-2020-chega-ao-poder-legislativo/image/image_view_fullscreenel. Acesso em: 10 mar. 2020.

KOHAMA, H. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. F. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

PORTAL DA TRANSPARÊNCIA. **Execução da Receita Pública**. 2020. Disponível em: <http://www.portaltransparencia.gov.br/entenda-a-gestao-publica/execucao-receita-publica>. Acesso em: 10 mar. 2020.

PORTAL DA TRANSPARÊNCIA. **O que é e como funciona**. Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br/sobre/o-que-e-e-como-funciona>>. Acesso em: 15 mar. 2020.

SECOM TCU. **Conheça mais sobre a Ouvidoria do TCU e saiba como acessar os canais de atendimento**. 2020. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/conheca-mais-sobre-a-ouvidoria-do-tribunal-de-contas-da-uniao-tcu-e-saiba-como-acessar-os-canais-de-atendimento.htm>. Acesso em: 10 mar. 2020.

SILVA, J. A. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

SILVA, V. L. da. **A nova contabilidade aplicada ao setor público: uma abordagem prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

XAVIER, M. C.; SILVA, F. de A. Implantação da Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: os Impactos, Mudanças e Ganhos Observados Pelos Profissionais da Contabilidade da Administração Direta e Indireta do Município de Belo Horizonte-MG. In: **XIV Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade**. Disponível em: <https://congressousp.fipecafi.org/anais/AnaisCongresso2017/ArtigosDownload/194.pdf> . Acesso em: 21 mar. 2020.

Prezado (a) aluno (a),

Neste material procurei trazer para você os conceitos mais significativos relacionados à Contabilidade Pública e Orçamento. Neste sentido, iniciamos o nosso estudo conhecendo um pouco da história e o conceito de Orçamento Público. Em seguida, aprendemos como está estruturada a Administração Pública no Brasil. Vimos também, ainda na primeira unidade, os princípios da Administração Pública e os Princípios Orçamentários.

Tendo compreendido a importância do orçamento no setor público, na segunda unidade compreendemos como funciona o Sistema Orçamentário Brasileiro. Nosso sistema orçamentário está baseado no modelo de Sistema de Planejamento Integrado proposto pela Organização das Nações Unidas (ONU). Para tanto, são três as leis orçamentárias: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA). Juntas, elas buscam aplicar os recursos públicos, que, por sinal, são escassos, da melhor forma possível.

Após conhecer o Sistema Orçamentário Brasileiro, iniciamos os estudos sobre a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP). Assim, na terceira unidade compreendemos como a CASP vem sendo alterada no intuito de se adaptar às normas internacionais. Para atender as determinações legais e às normas de contabilidade apresentadas nas NBCs TSP, a CASP possui estrutura e regime de escrituração específico.

Por fim, na última unidade conhecemos as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), as quais possuem estrutura definida e, em alguns casos, são compostas por quadros que completam a informação a ser divulgada, atendendo, assim, tanto as disposições legais quanto às normas contábeis.

Quanto aprendizado, não é verdade?! Mas, conhecimento nunca é demais. Por isso, eu lhe aconselho a nunca parar. O estudo não é importante apenas para a formação profissional: ele também nos torna um ser humano melhor, mais capaz e com discernimento sobre as coisas.

