



FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE – FANESE
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

CLÉBER BATISTA DO NASCIMENTO VIEIRA

A EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO COM TRANSPARÊNCIA NA
GESTÃO FISCAL

ARACAJU-SE
2018.2

CLÉBER BATISTA DO NASCIMENTO VIEIRA

**A EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO COM TRANSPARÊNCIA NA
GESTÃO FISCAL**

Artigo apresentado à Coordenação do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe - FANESE, como requisito parcial e obrigatório para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Esp. Cantidiano Novais Dantas.

Coordenadora: Prof. Esp. Luciana Matos dos Santos Figueiredo Barreto.

V635e VIEIRA, Cléber Batista do Nascimento.

A Execução Do Orçamento Público Com Transparência Na Gestão Fiscal / Cléber Batista do Nascimento Vieira; Aracaju, 2018. 24 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe. Coordenação de Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Esp. Cantidiano Novais Dantas

1. Orçamento 2. Execução da Despesa 3. Contabilidade Pública I.
Título.

CDU 657.3(813.7)

CLÉBER BATISTA DO NASCIMENTO VIEIRA

**A EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO COM TRANSPARÊNCIA NA
GESTÃO FISCAL**

Artigo apresentado à Coordenação do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis d
Faculdade de Administração e Negócio de Sergipe - FANESE, como requisito parcial
obrigatório para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado (a) com média: _____



Prof. Esp. Cantidjano Novais Dantas
Orientador



Edgard Dantas dos Santos Junior
Avaliador



Rodrigo Dias de Oliveira Rosa
Avaliador

Aracaju (SE), 01 de dezembro de 2018

RESUMO

A pesquisa tem como objetivo demonstrar a importância de uma execução orçamentária feita de forma transparente, obedecendo preceitos legais, desde a elaboração do orçamento público ao entendimento do que vem a ser e despesa em suas fases de empenho, liquidação e pagamento, e entender como cada etapa é executada bem como demonstrar de uma forma mais ampla do que a habitual como é elaborado o orçamento público e as leis que o engloba como Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO), Lei Orçamentária Anual (LOA) e os aspectos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Em forma de pesquisa bibliográfica foi fundamentado todos os assuntos e temas abordados, desde a forma como se elabora o orçamento até o último estágio da execução da despesa, demonstrando a importância do uso da transparência e como ela ocorre nas fases da despesa, bem como a necessidade dela ser mantida e cada vez mais incentivada e melhorada.

Palavras-chaves: Orçamento. Execução da Despesa. Contabilidade Pública.

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1: Princípios do Orçamento Público	11
QUADRO 2: Categorias Econômicas da Despesa Pública	15

SUMÁRIO

RESUMO

LISTA DE FIGURAS

LISTA DE QUADROS

1 INTRODUÇÃO	07
2 AS LEIS ORÇAMENTÁRIAS EDITADAS PELOS ENTES PÚBLICOS	09
3 A EFETIVAÇÃO DO PROJETADO NAS LEIS ORÇAMETNÁRIAS	12
4 AS ETAPAS DE REALIZAÇÃO DAS DESPESAS	15
5 DIMENSÕES PRÁTICA PARA O CUMPRIMENTO DA TRANSPARÊNCIA NA EXECUÇÃO DAS DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS	18
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	21
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	22
ABSTRACT	24

1 INTRODUÇÃO

A transparência nas despesas públicas vem sendo um assunto cada vez mais abrangente e tratado de forma mais ampla e sendo cobrado já por um número muito grande da população, tanto no cidadão comum quanto nas empresas que tem investimentos e as que são fornecedores dos órgãos públicos. Com a exposição da corrupção de forma generalizada nas administrações, não só na esfera federal como na municipal e estadual e também em alguns casos órgãos de controle externo que tem como objetivo o acompanhamento e controle das contas dos órgãos públicos. Para isso a transparência existe com o objetivo de tornar mais fácil a compreensão dos atos das administrações públicas referente ao tratamento que é dado a despesa e sua execução.

A contabilidade tem diversos papéis dentro das organizações e com a administração pública não é diferente, e com o princípio da transparência ele é utilizado para garantir que a despesa pública seja acompanhada de perto por todos os que tiverem interesse em saber de que forma ela é executada. O problema deste estudo é: como ocorre a execução do orçamento público, nas fases da despesa pública: empenho, liquidação e pagamento, quais os detalhes de cada fase e como obedecer às normas da transparência na gestão pública, de forma que fique claro e evidente como está sendo investido o dinheiro público?

O objetivo geral é abordar sobre a execução do orçamento público nas fases do empenho, liquidação e pagamento, atendendo às normas da transparência na gestão pública. Os objetivos específicos são: expor sobre a elaboração do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA) pelos entes públicos; abordar sobre os procedimentos necessários para colocar em prática tudo que foi projetado no PPA, da LDO e da LOA; expor sobre as etapas de realização das despesas empenho, liquidação e pagamento; discutir sobre as dimensões prática que contemplam o cumprimento das normas da transparência da execução das etapas das despesas orçamentárias; expor como ocorre nos dias atuais a transparência das despesas e os desafios para implementação da transparência nos padrões estabelecidos em lei.

Metodologia de pesquisa diante do que foi definido como objetivos, que é a transparência na execução do orçamento e a evidenciação da despesa pública de forma clara e simplificada. Irá abordar o problema fazendo referência a análise documental dos dados, com coleta de obras de notório reconhecimento e leis destinadas a tratar do assunto de forma

específica e abrangente. Portanto os resultados demonstrados aqui serão devidamente fundamentados por artigos, obras bibliográficas e dispositivos legais destinados ao tema.

A justificativa para apresentação desse trabalho se dá mediante a necessidade de expor a forma como o orçamento e as despesas públicas são tratadas por determinação de Constituição Federal e da Lei de Responsabilidade Fiscal. Portanto o trabalho permitirá adquirir um profundo conhecimento sobre o tema e os objetivos propostos, podendo fazer com que possa ser reconhecido a sua atuação ou a falta dela por parte das administrações públicas

2 AS LEIS ORÇAMENTÁRIAS EDITADAS PELOS ENTES PÚBLICOS

O orçamento público, também conhecido como leis dos meios tem, entre suas funções, além de estimar receitas e fixar despesas, estabelecer os meios pelos quais todas as ações governamentais serão viabilizadas. Maximiano (2002, p.105) define que “o orçamento é planejar, definir objetivos ou resultados a serem alcançados e os meios para possibilitar a sua realização”.

Sobre o orçamento público, a Constituição Federal do Brasil de 1988 – CF (Brasil, 1988), em seu artigo 165 estabelece que é de iniciativa do Poder Executivo estabelecer leis para o Plano Plurianual – PPA, para as Diretrizes Orçamentárias e para o Orçamento Anual. Em relação ao Plano Plurianual, o § 1º do mesmo artigo define que 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).

No que se refere às Diretrizes Orçamentárias, o § 2º da CF determina que deverá compreender:

As metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente” (Brasil, 1988 p.103). Determina, ainda, que as Diretrizes Orçamentária “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, p.104).

Sobre o Orçamento Fiscal, a CF estabelece, no inciso I do §5 que “o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público” (BRASIL, 1988, p.104).

O orçamento público também se divide em três níveis: estratégico, tático e operacional. O nível estratégico é onde se define o Plano Plurianual que tem a função de planejar os objetivos e metas da administração pública por um período de quatro anos (SLOMSKI, 2003). De acordo este autor, o Plano Plurianual “é uma lei que abrangerá os respectivos poderes na união, nos estados, no distrito federal e nos municípios; será elaborada no primeiro ano do mandato do executivo e terá vigência de quatro anos” (SLOMSKI, 2003, p.304).

No nível tático se elabora a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e tem o objetivo de traçar as diretrizes da elaboração do orçamento com objetivos e metas para um período de um ano. O objetivo da LDO é:

Nortear a elaboração dos orçamentos anuais, compreendidos aqui o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas e o orçamento da seguridade social, de forma a adequá-lo as diretrizes, objetivos e metas da administração pública estabelecidos no plano plurianual (KOHAMA, 2009, p.37).

No nível operacional está a Lei Orçamentária Anual - LOA, que deve, com base nas diretrizes traçadas, apresentar os programas e ações que serão executadas no exercício financeiro, para que seja atendido os objetivos do plano plurianual (KOHAMA, 2009). Este autor alerta que “há que se considerar a restrição de que a lei orçamentária anual só poderá incluir novos projetos após adequadamente atendidos os em andamento e contempladas as despesas de conservação do patrimônio público nos termos como dispuser a LDO” (KOHAMA, 2009, p.40).

Para elaboração das peças orçamentárias: PPA, LDO e LOA, bem como as suas respectivas execuções financeira e contábil, a Lei 4.320/64 define regras. Em seu artigo 22 a citada lei determina que a proposta orçamentária é elaborada pelo Poder Executivo, que encaminhará ao Poder Legislativo nos prazos estabelecidos nas constituições e nas leis orgânicas dos municípios (BRASIL, 1964, p.9).

Ressalta-se que o Poder Legislativo deve receber o projeto de lei do orçamento com tabelas explicativas, com as receitas estimadas e as despesas fixadas, inclusive com colunas comparativas com os três últimos exercícios. O art. 12 da CF estabelece:

Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas. (BRASIL, 2000, p.4).

No que se refere aos prazos a serem cumpridos pelos poderes, destaca-se que o artigo 22 da Lei 4.320/64 estabelece que os entes municipais podem estabelecer prazos diferentes para que o Poder Executivo apresente o projeto de lei ao Poder Legislativo. Após formalizado e aprovado pelo Poder Legislativo, o projeto de lei será transformado em substitutivo da proposta orçamentária, encaminhado ao Poder Executivo para ser vetado ou sancionado e, posteriormente, transformado em lei e publicado (BRASIL, 1994, p.9).

Havendo necessidades de eventuais despesas acima do aprovado na lei orçamentária, o Poder Executivo submete ao Poder Legislativo um novo projeto de lei

solicitando crédito adicional para realização das despesas. Podendo ser, especiais para as que não há dotação específica e extraordinário para despesas urgentes e imprevisíveis. (BRASIL, 1964, p.13).

Em casos em que não há aumento de despesa, a Constituição Federal, em seu Art. 165, § 8, autoriza a promover alterações no orçamento em forma de crédito suplementar que se refere a remanejamento de valores dentro dos elementos que compõe a LOA e são detalhados no Quadro de Detalhamento de Despesa – QDD, não havendo a necessidade de submeter ao Poder Legislativo, apenas será necessário a edição de decreto do Poder Executivo para regulamentar as alterações (BRASIL, 1988, p.104).

Diante do exposto deve observar que toda a elaboração do orçamento público seguirá os princípios dispostos na Lei 4.320/1964 e em normas específicas. Alguns dos princípios do orçamento público estão apresentados no Quadro 1.

QUADRO 1: Princípios do Orçamento Público

Princípios	Determinantes
Unidade	Disposto no Art. 2º que diz que o orçamento deve ser único para cada exercício e ente da federação e nele prevê todas as receitas e fixar todas as despesas;
Universalidade	Onde reforça que deverá constar no orçamentos todas as receitas e despesas, inclusive as dos fundos e fundações instituídas pelo poder público bem como as operações de crédito.
Anualidade	Determina que a elaboração do orçamento deverá ser autorizado para um período de um ano.
Legalidade	Inserido pela parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários, do manual de contabilidade aplicada ao setor público, aprovada pela portaria conjunta STN/SOF, n.º 02, de 13 de julho de 2013, e pela portaria STN n.º 437, de 12 de julho de 2013, onde expressa que a administração pública somente é permitido o que está em lei.
Publicidade	Para atender o que dispõe o Art. 37 da Constituição federal de 1988.
Transparência	Inserido pela Lei complementar 101/2000, que deixou expresso que o orçamento público deverá ser publicado e de amplo conhecimento da sociedade.

Fonte: BRASIL, 1964; BRASIL, 1988; BRASIL, 2000; STN, 2013.

O orçamento público vem sendo editado ao longo dos anos editado conforme o que dispõe a lei 4320/64 e os dispositivos legais que a alterou com o passar dos anos, com o surgimento de novas necessidades foram sendo editadas normas para atendê-las da melhor forma possível, e uma dessas necessidades foi a transparência ao qual torna amplo ao conhecimento da população à forma como o orçamento é desenvolvido e principalmente como ele é executado de forma bem detalhada e com linguagem de fácil entendimento.

3 A EFETIVAÇÃO DO PROJETADO NAS LEIS ORÇAMENTÁRIAS

Em 04 de maio de 2.000, foi criada uma Lei Complementar 101, para estabelecer normas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com o amparo no capítulo II título V da constituição federal. O parágrafo 1 artigo 1º da Lei Complementar 101 estabelece:

Art. 1º - (...)

§ 1 - A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar (BRASIL, 2000, p.1).

Esta lei ficou conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF e foi considerado um grande avanço democrático brasileiro, pois claramente tem o objetivo de dar transparência ao uso dos recursos da administração pública. Para tanto, esta lei estabelece a transparência na gestão fiscal, conforme indicado no seu artigo 48: “São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público” (BRASIL, 2000, p.20).

Atentos ao avanço tecnológico, os legisladores previram a utilização de sistemas eletrônicos para facilitar a chegada da informação aos contribuintes. Neste sentido, inseriram-se alterações na LRF, dadas pela Lei Complementar 131, de 27 de maio de 2009 e pela Lei Complementar 156, de 12 de dezembro de 2016. As alterações objetivaram dar maior amplitude a utilização dos meios eletrônicos e atrair a participação popular para a elaboração dos projetos. Conforme expressa Cruz (2009, p.182):

A transparência da gestão fiscal trata na Lei como um princípio de gestão, que tem por finalidade, entre outros aspectos, franquear ao público acesso a informações financeiras do estado e deflagrar de forma clara e previamente estabelecida os procedimentos necessários para a divulgação dessas informações.

Neste entendimento, o inciso II, do artigo 48 da LRF determina para os Entes Públicos, a “liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público” (BRASIL, 2000). Entretanto, para estabelecer as

disponibilizações das informações orçamentárias pelos Entes Públicos, por meio eletrônico, o referido artigo 48, em seu inciso III, determina “adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A” (BRASIL, 2000, p.21).

A Lei Complementar 131, de 27 de maio de 2009, não só alterou a LRF como também determinou que Entes Federativos disponibilizem, por meio de portais, as suas informações orçamentárias e financeiras, estabelecendo prazos diferenciados para cada Município, conforme seu número de habitantes

Depreende-se, do contexto acima descrito, que instrumentos legais determinam que não só as informações orçamentárias sejam divulgadas pelos Entes Públicos, mas, também, que as informações contábeis e fiscais sejam disponibilizadas para a sociedade de forma clara e de fácil entendimento, como o relatório o Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO e o Relatório de Gestão Fiscal – RGF, inclusive devem-se divulgar as versões simplificadas desses documentos possibilitando acompanhamento constante por parte de qualquer indivíduo que assim desejar.

Contudo, para que se alcance eficácia da participação popular nas questões atinentes ao exercício da atividade pública, busca-se idealmente a simplicidade, a linguagem acessível e orientada ao perfil dos usuários, no sentido de aumentar o entendimento das informações (PLATT NETO et al., 2007).

Para auxiliar os profissionais da contabilidade pública executarem as escriturações de forma transparente como preceitua a LRF, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, em conjunto com a Secretaria do Orçamento Federal – SOF elaboraram portarias e manuais que se aplicam para a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Atualmente está sendo utilizado o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP, que se encontra em sua 7ª edição, autorizado pela Portaria Conjunta STN/SOF nº 02, de 22 de dezembro de 2016 e também pela Portaria STN nº 840, de 21 de dezembro de 2016 (BRASIL, 2018).

Acompanhando a evolução tecnológica e visando o auxílio no cumprimento da LRF, a Controladoria Geral da União – CGU, em novembro de 2004, criou o Portal Eletrônico da Transparência, que é mantido pelo Ministério da Transparência. Por meio deste portal eletrônico a sociedade pode fiscalizar gastos e investimentos do Poder Executivo, tais como repasses para Estados e Municípios, compras diretas e contratos de obras e de serviços. Os autores Platt Neto et al., (2007), esclarecem que o Portal Eletrônico da transparência trata

de estratégias e meios de divulgação de informações das contas públicas aos diversos usuários, os quais são recursos sugeridos para aumentar a publicidade das contas públicas.

Posteriormente, a CGU, por meio da Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas, em abril de 2013 elaborou um guia de implantação do portal da transparência com o objetivo de “orientar os gestores estaduais/municipais sobre como cumprir a Lei Complementar nº 131/2009 e os normativos relacionados a ela. Voltado especialmente para os gestores de entes federados de pequeno e médio porte” (BRASIL, 2013. p.5).

Portanto é evidente o quanto necessário foi a implementação da Lei de responsabilidade fiscal onde se editou normas para a transparência dos relatórios orçamentário e contábeis, de forma que regulamentou prazos para apresentação e quais seriam os relatórios obrigatórios, como também a forma que eles devem ser apresentados para a população, sempre seguindo os preceitos da contabilidade pública para realização do orçamento e das despesas.

4 AS ETAPAS DE REALIZAÇÃO DAS DESPESAS

A Lei 4.320 de 17 de março de 1964 em seu Art. 12, disciplina que “a despesa será classificada nas categorias econômicas. Tais categorias estão descritas no Quadro 2:

QUADRO 2: Categorias Econômicas da Despesa Pública

Categoria	Dimensão
Despesas de Custeio	Dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis.
Transferências Correntes	Dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado.
Investimentos	Dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro.
Inversões Financeiras	Dotações destinadas a: (i) aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização; (ii) aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital e (iii) constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros.
Transferências de Capital	Dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços.

Fonte: BRASIL, 1964.

Segundo Andrade (2007, p.68) despesa pública “constitui-se de toda saída de recursos ou de todo pagamento efetuado, a qualquer título, pelos agentes pagadores para saldar gastos fixados na Lei do Orçamento e destinado a execução dos serviços públicos”. Slomski (2003, p.318), conceitua despesa pública como “o consumo dos recursos orçamentários e extra orçamentários”.

Assim, entende-se então que a despesa pública é a aplicação dos recursos que foi estimado na lei orçamentária e paralelamente fixada na mesma ordem jurídica. Para Andrade (2007, p.91) a fixação da despesa:

É considerado o primeiro estágio da despesa. Constitui-se na determinação, por meio de estudos e cálculos fundamentados, do montante total a ser registrado como valor máximo orçamentário a ser consumido pela Administração Pública na execução do orçamento.

Na Lei 4.320/1964, a despesa pública se passa em três estágios: empenho, liquidação e pagamento. Porém a maioria dos doutrinadores inclui a fixação nos estágios da despesa pública. O empenho é o primeiro estágio da despesa pública, segundo o art. 58 da referida lei “o empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição” (BRASIL, 1964, p.16).

O empenho pode ser concebido em três tipos: Ordinário, que é utilizado para despesas previamente fixadas, o seu pagamento ocorrerá de uma só vez, sabe-se o valor exato da despesa; estimativo, que é utilizado nas despesas em que não é possível prever o seu montante e pode ser paga em parcelas de diferentes valores e o Global, que é utilizado em despesas que é possível estabelecer o seu valor total e tem o seu pagamento realizado em parcelas com valores pré-estabelecidos.

O segundo estágio da despesa pública é a liquidação, consiste no reconhecimento do direito adquirido pelo credor, mediante apresentação de documentação probatória.

Conforme o art. 63. “A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito” (BRASIL, 1964, p.17).

É o momento onde se faz todas as conferências como entrega de material ou prestação de serviços e seus respectivos valores de acordo com o que foi contratado.

Para Andrade (2007) nessa fase não basta apenas a verificação dos documentos que originaram a operação é necessário também averiguar se os serviços ou bens foram realmente entregues como constam no contrato.

O terceiro estágio que é o pagamento é o último estágio da despesa e basicamente consiste em entregar o numerário ao fornecedor através de uma ordem de pagamento que posteriormente gera uma ordem bancária, documento no qual se autoriza uma transferência bancária para a conta do favorecido.

Segundo o art. 65. “O pagamento da despesa será efetuado por tesouraria ou pagadoria regularmente instituídos por estabelecimentos bancários credenciados e, em casos excepcionais, por meio de adiantamento” (BRASIL, 1964, p.17).

As despesas que no dia 31 de dezembro do respectivo exercício financeiro não tiver sido paga serão inscritas em restos a pagar conforme prevê o art. 36 da mesma lei “consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não-processadas” (BRASIL, 1964, p.12).

Segundo o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP, p.123) restos a pagar processados são as despesas já liquidadas e não processadas são as não liquidadas. No entanto, o gestor precisa planejar sua execução de forma que suas despesas não comprometam o próximo exercício financeiro e a lei de responsabilidade fiscal que dispõe em seu art. 42.

É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito (BRASIL, 2000, p.18).

Entender como a despesa ocorre depois fixada no orçamento é imprescindível para poder reconhecer se o que a Lei de Responsabilidade Fiscal determinou está, de fato, sendo feito. Deve-se considerar que as particularidades da contabilidade pública a torna diferente da contabilidade aplicada no setor privado, como as fazes com que as despesas são reconhecidas. Então, saber como e quando elas serão disponibilizadas de forma transparente se torna necessário para o correto acompanhamento e entendimento do ato de tornar transparente a execução da despesa pública.

5 DIMENSÕES PRÁTICAS PARA O CUMPRIMENTO DA TRANSPARÊNCIA NA EXECUÇÃO DAS DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS

A Contabilidade Pública tem como objetivos, estudar, orientar, controlar e exibir a organização e execução do patrimônio público com suas variações. A 4.320, de 17 de março de 1964, instrumento legal que definiu normas para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, em seu art. 83 dispõe que “a contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados” (BRASIL, 1964, p.20).

Lima e Castro (2007, p.2), “a Contabilidade Pública é o conhecimento especializado da Ciência Contábil que aplica no processo gerador de informações os conceitos, princípios e normas contábeis na gestão patrimonial de uma entidade governamental”. Nesta mesma linha de entendimento, Kohama (2009, p.25) complementa que a Contabilidade Pública é “uma técnica capaz de produzir com oportunidade e fidedignidade, relatórios que sirvam à administração no processo de tomada de decisões e de controle de seus atos, demonstrando, por fim, os efeitos produzidos por esses atos de gestão no patrimônio da entidade”.

Por tanto, a Contabilidade Pública não deve se limitar apenas a atender as determinações legais, ela deve incentivar o conhecimento e estimular o controle patrimonial e financeiro dentro da gestão pública de forma eficiente e não deixando de obedecer aos princípios constitucionais e legais, inclusive o da transparência de forma ampla e de fácil compreensão para todos os seus usuários, internos e externos. Nesse sentido, Silva (2008, p.15) explanou de forma objetiva sobre a contabilidade pública.

Não pode ficar adstrita ao objetivo de prestação de contas, pois deve estudar formas que permitam o controle efetivo da gestão do governo e, ainda, pesquisar alternativas que auxiliem o processo decisório, buscando sempre a transparência (...) para que todos os cidadãos possam compreender a ação dos governantes.

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC, através das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBCASP, define que o sistema contábil é uma “estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar

e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social” (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012, p.11).

Com a publicação das Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS), a contabilidade pública no Brasil vem passando por um processo de convergência com o objetivo de modernizar os procedimentos contábeis para possibilitar informações úteis para a tomada de decisão e facilitar as demonstrações das contas de forma rápida e transparente, podendo ser comparada com outros estados e municípios e outros países, melhorando o processo de prestação de contas.

A Contabilidade Pública também está relacionada com o processo da execução orçamentária. Sobre este aspecto, a Lei de Responsabilidade Fiscal determina o uso de sistema único para:

Todos os poderes e órgãos referidos no art. 20, incluídos autarquias, fundações públicas, empresas estatais dependentes e fundos, do ente da Federação devem utilizar sistemas únicos de execução orçamentária e financeira, mantidos e gerenciados pelo Poder Executivo, resguardada a autonomia (BRASIL, 2000, p.20).

Sobre a transparência na execução orçamentária e financeira através de sistemas conforme LRF e acrescida pela Lei complementar 131 de 2009, Porto, Castro e Perottoni (2006, p.5) alertam que: “mais do que dar voz à população e permitir a sua interveniência no processo decisório dos atos da administração pública, a participação popular aqui avalizada por meio do princípio da transparência busca dar legitimidade às ações intentadas pelo Poder Público”.

Com a criação do portal da transparência, para atender o que determina a Lei Complementar 131 de 2009, ficou fácil e simples o acompanhamento das fases da despesa pública, de forma prática e em tempo hábil. No portal da transparência são disponibilizados os empenhos, as liquidações e os pagamentos de forma detalhada e separada por órgão e entidade. Disponibilizam-se, ainda, a visualização das respectivas notas de empenho e suas composições: programa, função, sub função, ação, elemento, sub elemento, categoria e modalidade. Tais dados possibilitam o acompanhamento em tempo real, pelo cidadão, de como o dinheiro público está sendo investido. O endereço do site eletrônico é: <http://www.portaltransparencia.gov.br/>.

Outras consultas também podem ser feitas através o portal da transparência, como a situação de gastos dentro de um determinado período, evolução de despesas com

determinada categoria econômica e as execuções de contratos firmados com o governo (BRASIL, 2013. p.17).

O grande desafio para a administração pública nos dias atuais se tornou a escolha dos sistemas informatizados para uso na contabilidade que atenda os princípios legais determinados para a transparência na execução orçamentaria e financeira.

O governo federal devido a sua extensão com entidades em todo o território nacional desenvolveu o Sistema de Administração Financeira – SIAFI, com o objetivo de controle da sua execução orçamentaria de forma unificada em todas as suas unidades, por se tratar de um sistema que integra vários módulos e tem comunicação direta com o portal da transparência do governo federal, para Castro e Lima (2003, p.98), este tem por objetivo “promover a modernização e a integração dos Sistemas de Programação Financeira, de Execução Orçamentária e de Contabilidade em seus Órgãos e Entidades Públicas”.

Para que atenda todas as particularidades da Contabilidade Pública e com o viés da transparência, os governantes de pequenos municípios se deparam com dificuldade de encontrar sistemas que atenda as essas especificações e sejam viáveis economicamente. Para O’Brien (2004, p.6), “sistema de informação é um conjunto organizado de pessoas, hardware, software, redes de informação e recursos de dados que coleta, transforma e dissemina informação em uma organização”, com isso temos a noção da importância na decisão por um determinado sistema e o que ele deve proporcionar dentro da administração pública.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho demonstrou como acontece na prática a elaboração do orçamento público e como ele é executado de acordo com PPA, LDO E LOA, tendo essas leis sido baseadas na constituição federal do Brasil de 1988 e na Lei 4.320 de 1964.

Com a pesquisa ficou claro a forma com o transcorre a elaboração do orçamento público, podendo ser não só transparente como ter a participação popular em parte de sua elaboração. Demonstrou que apesar de a execução do orçamento ter a obrigatoriedade por lei de ser transparente, alguns entes administrativos ainda se deparam com obstáculos para atender as demandas necessárias para sua plena elaboração e não necessariamente por não ter interesse em executá-la e sim pelo custo de sua implementação, porém de uma forma planejada deve ser efetivamente executada, já que a transparência não é apenas disponibilizar dados para a população e sim informações padronizadas em termos linguagem de fácil entendimento e em datas específicas possibilitando até uma previsão de quando pode ser acessada a informação em cada estágio da despesa, possibilitando uma fiscalização contínua por parte da população e conseqüentemente uma cobrança eficaz.

De uma outra forma o fato de ser acompanhado em suas ações constantemente a administração pública estará sempre trabalhando para melhorar essa informação e terá mais um dispositivo para evitar o desuso do dinheiro público ou até mesmo cobrar explicações por alguma despesa que levante suspeita sobre a sua realização.

É indispensável que essa prática seja incentivada e mantida, pois ela nos deixa em um patamar de igualdade com o poder público no que se refere a conhecimento dos gastos, e deve ser aperfeiçoada e levada para todos os entes da administração podendo haver até um subsídio por parte do governo federal para que as prefeituras de menor disponibilidade financeira possam acelerar o processo de disponibilização transparente dos dados da sua administração, sendo que as dificuldades dessa implementação por parte desses entes poderia ser abordado em outros temas de artigos demonstrando não só a sua importância e elaboração mas também demonstrando as dificuldades a serem superadas.

REFERÊNCIA

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal: Métodos com base na LC nº 101/00 e nas Classificações Contábeis Advindas da SOF e STN**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Contabilidade**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade>. Acesso em: 13 de outubro de 2018.

_____. Constituição Federal de 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

_____. Lei Complementar n. 101 de 04 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças Públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2000/leicomplementar-101-4-maio-000-351480-normaatualizada-pl.pdf>. Acesso em: 16 de setembro de 2017.

_____. Lei nº 4.320/1964, de 17 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. Presidência da República, Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, DF, 04 de maio de 1964**. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/orcamento/documentos/legislacao/lei-no-4320/at_download/file.

_____. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. **Dispõe Sobre Procedimentos Contábeis e Orçamentários**. 7ª ed. 22 de dezembro de 2017.

CASTRO, Róbison G. de; LIMA, Diana Vaz de. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (SIAFI e SIAFEM)**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE: **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: NBCs T 16.1 a 16.11/ Conselho Federal de Contabilidade. -- Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Publicação eletrônica [51] p.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Guia de implementação do portal da transparência**. 1 ed. Brasília: 2013.

CRUZ, Flávio da. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MAXIMIANO, Antônio César Amauri. **Teoria geral da administração**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

O`BRIEN, J. A. **Sistemas de informações e as decisões gerenciais na era da internet.** Tradução Célio Knipel Moreira e Cid Knipel Moreira. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

PLATT NETO, Orion Augusto et al. **Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira.** Revista Contabilidade Vista & Revista, Belo Horizonte, v. 18, n. 1, p. 75-94, jan./mar. 2007.

PORTO, Éderson Garin; CASTRO, Fabio Caprio Leite de; PEROTTONI, Felipe Luciano. **A lei de responsabilidade fiscal e os meios eletrônicos como forma de promoção da transparência fiscal na gestão pública.** Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 1080, 16 jun. 2006. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/8533/> acessado em 14 de outubro de 2018

SLOMSKY, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a lei de responsabilidade fiscal.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ABSTRACT

The research aims to demonstrate the importance of a budget execution made in a transparent manner, obeying legal precepts, from the elaboration of the public budget to the understanding of what is to be and expenditure in its stages of commitment, settlement and payment, and to understand how each This step is carried out as well as demonstrate in a broader way than usual how the public budget is drawn up and the laws that include it as Pluriannual Plan (PPA), Budgetary Law (LDO) and Annual Budget Law (LOA) . In the form of a bibliographical research, all the subjects and topics were discussed, from the practical way in which the budget is elaborated to the last stage of the execution of the expenditure, demonstrating the importance of having transparency and of being maintained and increasingly encouraged.

Keywords: Orçamento. Budget. Execution. Public Accounting.