

FACULDADE LABORO
ENSINO DE EXCELÊNCIA
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA

MARIA ELEINE COSTA SALGADO

ORÇAMENTO PÚBLICO COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO PÚBLICA

São Luís

2014

MARIA ELEINE COSTA SALGADO

ORÇAMENTO PÚBLICO COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO PÚBLICA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado a Coordenação do Curso de Especialização em Gestão Pública da Laboro Ensino de Excelência como requisito para obtenção do grau de Especialista em Gestão Pública.

Orientadora: Prof^a. Dra. Mônica Elinor Alves Gama.

São Luís
2014

MARIA ELEINE COSTA SALGADO

ORÇAMENTO PÚBLICO COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO PÚBLICA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado a Coordenação do Curso de Especialização em Gestão Pública da Laboro Ensino de Excelência como requisito para obtenção do grau de Especialista em Gestão Pública.

Aprovada em: / /

BANCA EXAMINADORA

Prof^a. Dra. Monica Elinor Alves Gama (Orientadora)

1º Examinador

2º Examinador

À minha família.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeira a Deus, pelo presente mais sublime, o dom da vida, e por me conceder cada dia mais saúde e determinação para continuar nessa incansável batalha na busca pelo conhecimento, e também por me colocar nesse mundo na companhia de seres humanos maravilhosos que contribuíram de forma decisiva para realização desse sonho.

Aos meus pais, meu alicerce, seres humanos dignos, que nunca deixaram de me incentivar em todos os momentos da minha vida, e que procuram sempre demonstrar os benefícios de se ter conhecimento, simplesmente não tenho palavras nem atitudes para agradecer tudo que fazem, fizeram e ainda vão fazer por mim, amo incondicionalmente vocês.

Enfim a todos que colaboraram, direta ou indiretamente, para a concretização deste trabalho.

*“Em ti confiarão os que conhecem o teu nome;
porque tu, SENHOR, nunca desamparaste os
que te buscam.”*

Salmos 9:10

RESUMO

A monografia apresentada tem por seu principal objetivo estudar a importância do orçamento público no âmbito da gestão pública, considerando a literatura especializada. A metodologia utilizada neste estudo foi a revisão de literatura, cuja pesquisa bibliográfica foi coletada por meio de livros, periódicos e artigos da internet onde as fontes de busca utilizadas foram sites do Google Acadêmico, TCU e Diário Oficial da União, com marco temporal compreendido de 1985 e 2014. Dessa forma, o presente trabalho está estruturado abordando os instrumentos da política orçamentária brasileira, baseada na Constituição de 1988, nas normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanço da União, dos Estados, dos municípios e Distrito Federal e a Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/2000, destacando a importância do gerenciamento do orçamento público no Brasil e a transparência dos gastos públicos, mostrando sua aplicação. Os resultados evidenciaram que a gestão eficiente dos recursos públicos traz resultados positivos para o Estado e para a população como um todo considerando que o orçamento é peça estratégica para o controle financeiro.

Palavras-chave: Orçamento Público. Transparência.

ABSTRACT

The presented monograph has for main objective to study the importance of the public budget in the extent of the public administration, considering the specialized literature. The methodology used in this study was the literature revision, whose bibliographical research was collected through books, newspapers and goods of the internet where the search sources used were sites of Academic Google, TCU and Official Diary of the Union, with understood temporary mark of 1985 and 2014. In that way, the present work this structured approaching the instruments of the Brazilian budget politics, based on the Constitution of 1988, in the general norms of financial right for elaboration and control of the budgets and swinging of the Union, of States, of the municipal districts and Federal district and the Law of Responsibility Fiscal no. 101/2000, detaching the importance of the administration of the public budget in Brazil and the transparency of the public expenses, showing it application. The results evidenced that the efficient administration of the public resources brings positive results for the State and for the population as a whole considering that the budget is strategic piece for the financial control.

keywords: Public budget. Transparency.

LISTA DE SIGLAS

- CF - Constituição Federal
- CNJ - Conselho Nacional de Justiça
- DOU - Diário Oficial da União
- LDO - Lei de Diretrizes Orçamentarias
- LOA - Lei Orçamentária Anual
- LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal
- PPA - Plano Plurianual
- RGF - Relatório de Gestão Fiscal
- RREO - Relatório Resumido de Execução Orçamentária
- STN - Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	OBJETIVO	12
3	METODOLOGIA	13
3.1	Revisão de literatura	13
4	ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA	14
4.1	As reformas da administração pública no Brasil	15
5	ORÇAMENTO PÚBLICO	17
5.1	Receita Pública	20
5.2	Despesa Pública	22
6	PRINCIPAIS INSTRUMENTOS DA POLÍTICA ORÇAMENTÁRIA	24
6.1	Leis Orçamentárias	24
6.1.1	Plano Plurianual.....	24
6.1.2	Leis de Diretrizes Orçamentárias.....	24
6.1.3	Lei Orçamentária Anual.....	26
6.2	Princípios orçamentários	27
6.3	Ciclo orçamentário	28
7	IMPORTÂNCIA DO ORÇAMENTO PÚBLICO COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO	29
7.1	Transparência dos Gastos Públicos	30
7.1.1	Obrigatoriedade da Transparência na Administração Pública.....	32
7.1.2	O Princípio Constitucional da Publicidade e a Prestação de Contas.....	34
7.1.3	Implantação do Sistema de Transparência Pública no Âmbito Municipal.	35
8	LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	37
8.1	Vigência e aplicabilidade da lei	40
8.2	Relatorio Resumido de Execução Orçamentária – RREO	42
9	CONCLUSÃO	43
	REFERÊNCIAS	44

1 INTRODUÇÃO

Com as reformas administrativas na Gerência Pública Brasileira, ocorreu a mudança do padrão burocrático de gestão para um padrão gerencial proativo. Aliado a isso, vive-se um anseio social por um Governo cada vez mais transparente, onde as informações referentes aos gastos públicos e os benefícios inerentes aos mesmos estejam disponíveis e, cada vez mais visíveis, permitindo, portanto, que o cidadão possa fazer o controle dos recursos e influenciar no gerenciamento das políticas públicas. Esse crescente interesse da população em participar da vida política brasileira, permite ao cidadão compreender melhor o papel do Estado como agente arrecadador de tributos e distribuidor destes através de programas de educação, lazer, habitação, saneamento básico e outros.

Continuamente, os gestores públicos, no exercício da prática administrativa, alocam recursos públicos de acordo com a forma, âmbito e abrangência do benefício buscado, controlando não só o patrimônio público nas três esferas (federal, estadual e municipal), mas também, o orçamento e a sua execução (previsão e arrecadação da receita e a fixação e execução da despesa). Assim, o processo de tomada de decisão de alocação de recursos públicos nunca é tarefa fácil, e mesmo tendo sempre o objetivo de supremacia do interesse público, pode gerar diversas situações de posicionamentos contrários. O grande desafio da gestão do orçamento é reconhecer e conseguir realizar através das políticas públicas as ações que devem ser priorizadas diante das despesas em confrontação com as receitas disponíveis.

O referencial teórico da pesquisa sobre o tema a ser abordado origina-se em livros que tratam sobre o orçamento público e administração, dando ênfase aos autores Angêlico (1994), Giacomoni (2001), Silva (1996), Bastos (2007) e Bandeira de Melo (2004), nas leis pertinentes, em especial a Constituição Federal de 1988 e a Lei de Responsabilidade Fiscal, em artigos e trabalhos monográficos e em páginas na internet das principais entidades governamentais.

O presente estudo está estruturado em três partes essenciais, a primeira irá apresentar, o orçamento público falando das receitas e despesas, no terceiro capítulo os instrumentos da política orçamentária brasileira, conforme determina a Constituição Federal de 1988, a Lei n.º 4.320/64 que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos

Estados, dos Municípios e do Distrito Federal e a Lei de Responsabilidade Fiscal n.º 101/2000, elencando as leis, os princípios orçamentários e o ciclo orçamentário. Posteriormente, será enfatizada a importância do orçamento público como instrumento de gestão, onde será abordada, também, a importância da transparência, demonstrando como se dá a sua aplicação, o princípio constitucional e a prestação de contas e por fim a implantação do sistema de transparência pública.

2 OBJETIVO

Estudar a importância do orçamento público no âmbito da gestão pública, considerando a literatura especializada.

3 METODOLOGIA

A pesquisa realizada no presente trabalho monográfico trata-se de uma revisão de literatura.

3.1 Revisão da Literatura

Neste estudo considerou-se como fundamentação para organização da presente revisão a seguinte sequência sugerida por Castro (2001).

- **Formulação da Pergunta:** o que a literatura descreve sobre a importância do orçamento público no âmbito da gestão pública?

- **Localização e seleção dos estudos:** utilizou-se no estudo as publicações nacionais e periódicos indexados, impressos e virtuais, específicas da área (livros, monografias, leis e artigos), sendo pesquisados ainda dados em base de dados eletrônica tais como Google Acadêmico, TCU e Diário Oficial da União.

- **Período:** o marco temporal compreendeu o período de 1985 e 2014.

- **Coleta de Dados:** foram coletados dados referentes aos instrumentos da política orçamentária brasileira, baseada na Constituição de 1988, nas normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanço da União, dos Estados, dos municípios e Distrito.

- Federal assim como a Lei de responsabilidade Fiscal nº 101/2000. Para melhor localização do referido material utilizou-se os seguintes descritores (palavras chave): instrumentos da política orçamentária; gerenciamento do orçamento público; transparência dos gastos públicos.

4 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

A administração pública é toda a instalação para funcionamento das entidades que, de forma ordenada, administra os serviços que são colocados à disposição da coletividade, visando proporcionar e abranger o maior grau de bem-estar de toda a sociedade. No Brasil, a organização político-administrativa é a de um Estado federal e caracteriza-se pela união indissolúvel dos Estados membros, dos municípios e Distrito Federal. Para Kohama (2001, apud FELGUEIRAS, 2007, p.22) a organização administrativa “consiste em exercer ou colocar à disposição da coletividade o conjunto de atividades e de bens, visando abranger e proporcionar o maior grau possível de bem-estar social ou da “prosperidade pública”.

Assim sendo, cabe aos administradores públicos gerenciar os programas governamentais, a fim de cumprir os objetivos e metas estabelecidas no plano de governo, no que tange aos aspectos da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade das ações públicas, satisfazendo os anseios da população.

Quando se fala de Administração Pública, compreendem-se os órgãos da administração direta – abrangendo os Poderes executivo, legislativo e judiciário com seus respectivos órgãos e ministérios públicos; e a indireta, criada pelo decreto- Lei Federal nº 200/67 e alterado pelo decreto – Lei nº 900/690. Aqui incluem-se várias entidades com personalidade jurídica tanto de Direito público (autarquias) quanto de Direito privado (empresas públicas, fundações e sociedades de economia mista), cujas atividades são descentralizadas e vinculadas a um órgão da administração direta.

Entretanto, todas as atividades devem obedecer aos conceitos fundamentais da Administração Pública que, segundo Santos (2002 apud SLOMSKI, 2008, p. 175), são o planejamento, a transparência, o controle e responsabilidade fiscal. Cada um deles são mecanismos estabelecidos e primordiais para a execução das normas dentro da lei, dentre as diversas correntes doutrinárias sobre o significado de administração; a mais abrangente é a que define os princípios gerais de administração em planejar, organizar dirigir e controlar.

Na Administração Pública deve-se entender a relevância de cada um desses conceitos, suas diretrizes, objetivos e metas para que haja um equilíbrio entre as despesas e receitas.

4.1 As reformas da administração pública no Brasil

A Administração Pública brasileira viveu e vivem momentos históricos de grandes mudanças, dentre elas a reforma iniciada em 1936, baseada em princípios burocráticos; a segunda ocorreu em 1967, estabelecida pelo regime militar por meio do Decreto-lei nº 200, época de total ausência de democracia, repressão de direitos constitucionais e perseguição política. Arrasava o estado, sobretudo os cofres públicos.

Esse decreto foi interrompido em 1988 com o retorno da Democracia, e desta surgiram novos conceitos servindo de instrumentos para enfrentar-se a crise fiscal, chamada de contra reforma, que tentou estabelecer ou restabelecer regras burocráticas rígidas dentro do estado brasileiro. Como refere o texto a seguir:

Após a promulgação da constituição brasileira de 1988, um dos problemas principais que se teve de enfrentar foi a imposição da disciplina fiscal nas unidades estaduais. Primeiramente, os bancos estatais tiveram de ser controlados e a maioria deles foram privatizados. Em segundo, os débitos dos estados e das grandes municipalidades foram consolidados. E em terceiro, a Lei de Responsabilidade Fiscal, sancionada em 2000, baixou severas sanções sobre governadores e prefeitos que provaram serem incapazes de controlar as contas públicas (PEREIRA 2002 apud SLOMSKI, 2008, p.177).

Todas essas modificações tinham o objetivo de reestruturação do Estado, e ficou denominada de reforma administrativa; e legalmente foram recomendadas a partir da emenda constitucional nº 19, promulgada em 04 de junho de 1998 que dispôs sobre os princípios e as normas da administração pública.

Tal colapso no Estado manifesta-se por meio da crise fiscal como decorrência econômica e também possui reflexos de ordem social e administrativa, resultantes da exaustão da mentalidade política de interferência excessiva do estado na economia.

Após a II Guerra Mundial, o mundo sentia uma fase próspera denominada “época dourada”, onde não unicamente os países capitalistas desenvolvidos, mas ainda os do bloco socialista e parte do terceiro-mundo obtiveram elevadas taxas de crescimento. Por sua vez, a implementação de políticas públicas na área social, gera-se um déficit imoderado nas contas governamentais, essa política visava transformar a administração pública, burocrática rigorosa e ineficiente, em uma administração gerencial, hábil, flexível e voltada para atender a sociedade. Mas

diante dessa crise antes de qualquer coisa, seria necessário colocar em pauta medidas de contenção do déficit público, lembrando-se que as crises financeiras internacionais impulsionaram algumas nações a fazê-las. Sobre o assunto Castro e Garcia registraram o seguinte:

As crises financeiras internacionais colocaram a questão fiscal na ordem do dia e a busca de informações no centro das decisões de políticas econômicas. Aumentou a importância da comparabilidade dos indicadores de déficit público entre países, especialmente para mensuração do real nível de solvência fiscal e da capacidade de endividamento público. As comparações internacionais forçaram a padronização e uniformidade desses indicadores, envolvendo conceitos, metodologia de cálculo e cobertura. A divulgação (CASTRO; GARCIA, 2008, p.196).

Todavia, nos últimos vinte anos, o Estado do bem-estar social e liberal mostram-se superados, eleva-se a eficiência como princípio da Administração Pública a qual, em resumo, incide no uso eficiente da máquina do Estado. A Administração Pública, do modelo burocrático, passa à Administração Pública gerencial, com ênfase na eficiência, eficácia e efetividade. Há adoção de gestão com qualidade, participação do cidadão na Administração Pública; no mais, a LRF é parte integrante no processo de redução do déficit desenfreado nas contas do governo, e como instrumento de implemento da Administração Pública gerencial.

5 ORÇAMENTO PÚBLICO

Em sua fase clássica ou tradicional, o orçamento era visto somente como o cálculo da receita e despesa da administração pública em um exercício financeiro. Porém, na era moderna do orçamento público, essa peça da administração pública ganhou mais importância e maior finalidade, principalmente devido a grande intervenção do Estado na vida da sociedade, tornando indispensável o planejamento de ações realizadas por esse ente.

Com tudo isso, o orçamento público passou a ser um instrumento de planejamento de ação governamental, possuindo um aspecto dinâmico e que reflete as decisões políticas, estabelecendo as ações prioritárias para o atendimento das demandas da sociedade. Um conceito de orçamento público evidencia:

É o ato pelo qual o Poder Executivo prevê e o Poder Legislativo autoriza, por certo período de tempo, a execução das despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei (BALEEIRO, 2006, p.47).

Não se pode deixar de ressaltar também, que o orçamento é uma lei formal que não cria direitos subjetivos nem modifica as leis tributárias e financeiras. Diz-se que é lei formal, pois ela não obriga o Poder Público de realizar certas despesas previstas no orçamento deixando de possuir uma característica essencial das leis: a coercibilidade, que possibilita a aplicação do poder independente da vontade do subordinado. Portanto, com intuito de atender a vários fins, a forma de organização do orçamento vem sendo alterada ao longo dos últimos anos, podendo destacar (BRASIL, 1988):

1. controle dos gastos – o orçamento deve ser um instrumento de proteção contra abusos dos administradores. O mecanismo utilizado é o detalhamento da especificação dos objetos de gasto, como por exemplo, diárias, locação de mão-de-obra, serviços de consultoria e outros;
2. gestão dos recursos – o orçamento deve especificar com clareza os projetos e atividades de modo a possibilitar aos administradores dos órgãos públicos orientação efetiva, e ao público
3. planejamento – o orçamento deve ser um instrumento de implementação do plano de médio prazo do Governo. As ações orçamentárias – projetos e atividades – devem resultar em produtos que contribuam para consecução dos objetivos dos programas;
4. administração macroeconômica – o orçamento deve ser também um instrumento para controlar as receitas e despesas agregadas, de modo a possibilitar o alcance de objetivos de inflação baixa e redução do desemprego.

A Constituição Federal de 1988, juntamente com a Lei 4320, de 1964, estabelece princípios básicos que devem ser seguidos para elaboração e controle do orçamento.

1. Princípio da Unidade: Cada entidade de direito público deve possuir apenas um orçamento, fundamentado em uma única política orçamentária e estruturado uniformemente. Assim, existe o orçamento da União, o de cada Estado e o de cada Município.
2. Princípio da Universalidade: A Lei orçamentária deve incorporar todas as receitas e despesas, ou seja, nenhuma instituição pública deve ficar fora do orçamento.
3. Princípio da Anualidade: estabelece um período limitado de tempo para as estimativas de receita e fixação da despesa, ou seja, o orçamento deve compreender o período de um exercício, que corresponde ao ano fiscal.

Outros autores ainda incluem outros princípios como: Equilíbrio, que afirma que o total das despesas igual ao total das receitas de modo a não resultar em déficits econômicos. Além dos princípios da Exclusividade, Especificação, Publicidade e Clareza.

O orçamento é elaborado pelos três poderes: Executivo, Legislativo e Judiciário. Porém, é o Executivo que o consolida de fato. Ele precisa ser equilibrado. Ou seja, não pode fixar despesas em valores superiores aos recursos disponíveis. Essa limitação obriga o governo a definir prioridades na aplicação dos recursos estimados. As metas para a elaboração da proposta orçamentária são definidas pelo Plano Plurianual (PPA) e priorizadas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que serão analisadas mais tardes.

Segundo Giacomoni (2005), tipo de orçamento é a característica que determina a maneira pela qual o orçamento é elaborado, dependendo do regime político vigente. Por isso, pode-se dizer que há três tipos de orçamentos que variam de acordo com a forma de governo:

1. Legislativo: é o orçamento cuja elaboração, votação e aprovação é de responsabilidade do Poder Legislativo, cabendo ao Executivo a sua execução. É utilizados em países parlamentaristas.
2. Executivo: orçamento cuja elaboração e aprovação são da competência do Poder Executivo, muito comum em países onde impera o absolutismo do Chefe de Estado.
3. Misto: orçamento em que cabe ao Poder Executivo a sua elaboração e execução, cabendo ao Legislativo sua aprovação e controle. Esse é o tipo de orçamento discriminado nos termos constitucionais brasileiro.

Porém, além dos tipos orçamentários, existem as espécies de orçamentos que podem ser divididos dessa maneira:

1. Orçamento clássico ou tradicional: é o orçamento onde consta apenas a fixação da despesa e a previsão da receita, sem se preocupar com algum tipo de planejamento. É uma peça simplesmente contábil, um documento. Não há preocupação com os objetivos e metas. Esse tipo de orçamento foi banido nos últimos anos, porém ainda existem gestores que tratam o orçamento dessa forma.
2. Orçamento de desempenho: é um orçamento melhorado, em relação ao tradicional. A partir daí o gestor começa a se preocupar com os resultados dos gastos, porém ainda se encontra fora de um planejamento central das ações do governo.
3. Orçamento-Programa: essa espécie de orçamento surgiu no Brasil através da Lei 4320/64 e do decreto-lei 200/67. Nesse orçamento já podemos ver um plano de trabalho, um instrumento de planejamento da ação do governo, através da identificação dos seus programas de trabalho, projetos e atividades, além do estabelecimento de objetivos e metas a serem implementados, bem como a previsão dos custos relacionados. Esse orçamento ganhou mais força e firmou-se de vez a partir da implantação das peças orçamentárias PPA, LDO e LOA.
4. Orçamento de base zero ou por estratégia: esse tipo de orçamento é uma técnica utilizada para a elaboração do orçamento-programa, consistindo basicamente em uma análise crítica de todos os recursos solicitados pelos órgãos governamentais. Para sua elaboração haverá uma preocupação maior das reais necessidades de cada área, não havendo qualquer preocupação com qualquer montante inicial de dotação. (SILVA, 2004).

Bastos afirma que (1991, p. 129/130) “o orçamento público na sua essência tem muito que ver com a noção de planejamento econômico feito pelos particulares. De certa forma, com maior ou menor rigor, todos estimam as suas receitas e em função delas definem as prioridades a serem atendidas”. Do ponto de vista doutrinário, como ensina Baleeiro (2002, p. 411):

O Orçamento nos Estados democráticos é considerado o ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza ao Poder Executivo, por certo período e em pormenor, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei.

O orçamento é, portanto, conforme Pires (2002, p. 70) “um processo de planejamento contínuo e dinâmico de que o Estado se utiliza para demonstrar seus planos e programas de trabalho, para determinado período. Ele abrange a manutenção das atividades do Estado, o planejamento e a execução dos projetos estabelecidos nos planos e programas de Governo”.

Castro (2004, p. 44) considera “objetivamente que orçamento relaciona-se com a possibilidade de controle do gasto público e, na relação Estado e Sociedade,

é um mecanismo pelo qual, pelo menos em tese, os cidadãos podem limitar e controlar a ação dos governantes”.

Dado a sua relevância o Orçamento Público deve ter todas as suas fases, a partir de sua publicação, evidenciada pela Contabilidade Governamental. É tamanha a sua influência, que o mesmo é considerado como um dos objetos da Contabilidade Pública.

O orçamento público contempla também o balanço financeiro que evidencia as receitas e as despesas orçamentárias, além dos recebimentos e pagamentos de natureza extra-orçamentária, onde demonstra seus efeitos sobre os saldos das disponibilidades provenientes do exercício anterior, bem como os saldos que se transferem para o exercício seguinte.

5.1 Receita Pública

Receita pública pode ser entendida como todo e qualquer ingresso efetivado aos cofres públicos, sendo, considerados como receitas orçamentárias, os ingressos que a administração pública pode dispor, pois não têm caráter devolutivo.

No entanto Rosa Jr. (2002, p. 49) considera como receita pública:

Qualquer entrada de dinheiro nos cofres públicos (entrada ou ingresso), mas se reserva a denominação de receita pública ao ingresso que se faça de modo permanente no patrimônio estatal e que não esteja sujeito à condição devolutiva ou correspondente baixa patrimonial. Assim, ingresso ou entrada é o gênero do qual a receita pública é espécie, embora do ponto de vista contábil as duas expressões sejam equivalentes.

Para Barros (1991, p. 138) “as Receitas identificam a soma de dinheiro arrecadado pelo Estado para atender a satisfação das necessidades públicas, por ele atendidas, através dos serviços públicos”.

A definição de receita segundo a Teoria Contábil não converge com a definição para a Administração Pública, dado a finalidade e a forma de obtenção das mesmas. Assim para Sérgio Iudícibus (2004, p. 167) Receita é:

O valor monetário, em determinado período, da produção de bens e serviços da entidade, em sentido lato, para o mercado, no mesmo período, validado, mediata ou imediatamente, pelo mercado provocando acréscimo de patrimônio líquido e simultâneo acréscimo de ativo, sem necessariamente provocar, ao mesmo tempo, um decréscimo do ativo e do patrimônio líquido, caracterizado pela despesa.

A Lei 4320/64, em seus artigos 29 e 30, disciplina regras sobre a estimativa de receitas orçamentárias, determinando aos órgãos de contabilidade ou de arrecadação a elaboração de demonstrativos mensais das receitas, para subsidiarem no processo de previsão das receitas, além de estabelecer métodos básicos para o cálculo dessas previsões (BRASIL, 1964).

A Lei de Responsabilidade também tratou desse assunto no seu art. 12, inserindo novos componentes técnicos para um planejamento realista das receitas públicas, buscando aproximar a receita orçada/prevista com a receita arrecadada. Ela se divide em:

- a) Receita Orçamentária: previstas no orçamento dos entes públicos (União, Estados e Municípios).
- b) Receita Extra-orçamentária: são aquelas que não contam no orçamento e correspondem as entradas de recursos pelo qual o Estado tem obrigação de fazer a devolução.

Além dessa classificação a receita pública possui uma classificação econômica na qual está discriminada da seguinte forma:

- 1) Receitas Correntes: são ingressos financeiros oriundos das atividades do Estado para aplicação em despesas (corrente e capital), visando a consecução dos objetivos constantes dos programas e ações do governo. E subdivide-se em: tributária, patrimonial, industrial, de contribuições, agropecuária e de serviços.
- 2) Receita de Capital: são os ingressos de recursos financeiros oriundos de atividades geralmente não operacionais para aplicação em despesas de capital, visando cumprir os objetivos traçados nos programas e ações de governo. São elas: operações de crédito, alienação de bens, amortização de empréstimos, transferências de capital e outras receitas de capital.

O somatório dessas receitas corresponde ao total disponível para o Estado, Município ou União aplicarem de forma correta visando o bem estar e a melhoria de toda população. Essa aplicação caracteriza-se pela despesa pública.

5.2 Despesa Pública

É o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para custear os serviços públicos (despesas correntes) prestados à sociedade ou para a realização de investimentos (despesas de capital). Baleeiro (2002, p. 73) define despesa pública como sendo “a aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro de uma autorização legislativa, para execução de fins a cargo do governo”.

Para Bastos (1991, p. 52), despesa pública “é uma perda de substância econômica do Poder Público feito com o propósito de saldar uma obrigação a pagar”. Tratando a despesa, de maneira geral, sem tipificar como pública, Ludícibus (1999, p. 173) a define “como sendo o sacrifício de ativos realizado em troca da obtenção de Receitas (cujo montante, espera-se, supere o das despesas)”. Pires (2002, p. 139) a define como sendo “o conjunto de dispêndios do Estado ou de outra pessoa de direito público para o funcionamento dos serviços públicos”.

Em regra, toda e qualquer despesa deverá ser previamente autorizada pelo Poder Legislativo ao Poder Executivo, portanto nenhuma autoridade pode efetuar ou ordenar despesa sem autorização legislativa, ou acima dos limites estabelecidos (BRASIL, 1964).

As despesas públicas são divididas no art. 12 da Lei 4320/64 em:

- a) Despesas Correntes: de custeio e transferências correntes;
- b) Despesas de Capital: investimentos, as inversões financeiras e as transferências de capital;

Entretanto, essa divisão foi alterada em 2001. Segundo a portaria interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio desse mesmo ano, as despesas correntes dividem-se em: Pessoal e encargos sociais, Juros e Encargos da dívida e outras despesas correntes. E para a despesa de capital incluiu Amortização da dívida e reclassificou Transferência de capital, passando a ser uma modalidade de aplicação. (BRASIL, ANO).

É dever do gestor público demonstrar os impactos com o aumento das despesas, estimando no orçamento financeiro do exercício em vigor e nos dois anos subsequentes, art. 15 da Lei de Responsabilidade Fiscal. De acordo com a Lei

4320/64 e o Decreto 93.872/86, a despesa pública possui quatro estágios para sua execução:

1. Fixação: autorização da despesa prevista no orçamento;
2. Empenho: após autorização de pagamento da despesa, o ordenador reserva recursos em dotação própria;
3. Liquidação: quando se determina o montante da dívida que será paga;
4. Pagamento: quando se entrega ao credor o valor referente ao seu crédito para quitar a obrigação assumida pelo ente público;

A realização de gastos, principalmente no ente público, deve ser uma ação totalmente planejada e de acordo com normas legais para a execução das mesmas. O aumento da despesa não planejada pode trazer sérios prejuízos para a entidade e para aqueles que dependem das suas ações. Uma causa muito comum para o aumento da despesa pública são os erros e vícios políticos e administrativos (BALEIRO, 2006). Contudo, esse instrumento do poder público deve favorecer àqueles que mais necessitam, não esquecendo de respeitar os limites constitucionais definidos por lei.

Enfim, o orçamento é peça fundamental e indispensável para administração pública. Por isso sua elaboração e sua execução devem ser feitas de forma adequada e transparente. Observando essa necessidade e tamanha importância de um planejamento no âmbito público surgiu a LRF que veio cominar com tais necessidades.

6 PRINCIPAIS INSTRUMENTOS DA POLÍTICA ORÇAMENTÁRIA

O orçamento público é o planejamento feito pela Administração Pública para atender, durante um determinado período, aos planos e programas de trabalho por ela desenvolvidos, por meio da planificação de receitas a serem obtidas e pelos dispêndios a serem efetuados, objetivando a continuidade e a melhoria quantitativa e qualitativa dos serviços prestados à sociedade. Daí a importância de conhecer como é elaborado e quais as leis pelo qual é regido o orçamento a fim de aumentar a capacidade de cobrança por ações do poder público e fiscalizá-las.

6.1 Leis Orçamentárias

O sistema orçamentário brasileiro está alicerçado nas três principais peças que compõem a estrutura do orçamento: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

6.1.1 Plano Plurianual

O Plano Plurianual estabelece o orçamento sob a forma de programas, visando à concretização de objetivos e resultados benéficos para a sociedade, bem como elevar a transparência da aplicação dos recursos públicos.

O PPA está descrito na CF/88, através do 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.

6.1.2 Leis de Diretrizes Orçamentárias

A Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) representa o nível tático do orçamento, dispendo sobre a estrutura e organização e orientando-o para um período de curto prazo com vigência de pouco mais de um ano, conforme o art. 165, § 2º da Constituição Federal de 1988, que assim dispõe:

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 aplicações das agências financeiras oficiais de fomento. BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. 292 p.

A LDO enfatiza que o orçamento bem como o planejamento devem permanecer sempre juntos para uma melhor gestão, sendo ampliada pela LRF como instrumento de grande importância, determinando a previsão de várias outras situações. Além das previstas na Constituição. Destaca-se:

- a) Determinar critérios para manter o equilíbrio entre receitas e despesas;
- b) Instituir métodos para limitação de empenhos;
- c) Fixar mecanismos de aferição de custos e avaliação de resultados dos programas e ações de governos; e
- d) Definir as condições e forma de transferência de recursos para o setor público e para a iniciativa privada.

A Lei das Diretrizes Orçamentárias também deve vir acompanhada de dois anexos, o Anexo de Metas Fiscais e o de Riscos Fiscais. O administrador público que não apresentar os Anexos de Metas Fiscais será responsabilizado criminalmente. Esses anexos deverão andar em comum acordo e jamais poderão contradizer um ao outro.

Art. 4º §1º Integrará o projeto Lei de Diretrizes Orçamentárias Anexos de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal, primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

§ 2º O anexo contará ainda: I- Avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior; II – demonstração das metas anuais, instruídos com memória e metodologia de cálculo que justifique 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.

§3º A Lei de Diretrizes Orçamentárias conterá Anexos 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 contradizem (BRASIL, 2000).

6.1.3 Lei Orçamentária Anual

A Lei Orçamentária Anual, também, está prevista na Constituição Federal no art. 165, § 5º e nos diz que:

A lei orçamentária anual compreenderá:

I - 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;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público. BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. 292 p.

A LOA representa o nível operacional do orçamento, onde a receita é estimada e a despesa fixada, ressaltando que o Orçamento Fiscal, Orçamento de Investimentos e da Seguridade Social não são leis em separado, mas sim, estão contidas na LOA.

Lei de Orçamento Anual (LOA)

Assim como a Constituição Federal trouxe para a LOA já explanada na alínea 3.2.3 a LRF impõe para a Lei de Diretrizes Orçamentárias que seja feito um gerenciamento financeiro e orçamentário sendo este rigorosamente cumprido como pede a lei obedecendo a limites e prazos. Segundo art. 5º da Lei complementar 101 de 4 de maio de 2000.

Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar: I - conterà em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do documento de que trata o § 1º do art. 4º; II - será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado; III - conterà reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecida na lei de diretrizes orçamentárias, destinada ao: a) (VETADO) b) atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos (BRASIL, 2000).

Da mesma forma que na LDO, varias mudanças ocorreram na LOA pela LRF, podendo ser observada na sistemática de elaboração do orçamento anual, sendo a mesma obrigada a apresentar demonstrativos de compatibilidade.

6.2 Princípios orçamentários

Os Princípios Orçamentários são regras básicas que balizam a elaboração, execução e controle do orçamento público, a fim de conferir racionalidade, eficiência e transparência para o processo de gestão dos recursos públicos, sendo válidos para os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário de todos os órgãos federativos.

Os princípios originam-se na CF/88, na Lei 4.320/64 e na Doutrina, os principais seguem abaixo:

- Princípio da Unidade/Totalidade: deve existir somente um único orçamento para cada um dos entes federados – União, Estado, Distrito Federal e Municípios, com a finalidade de evitarem múltiplos orçamentos paralelos dentro da mesma pessoa política.

- Princípio da Universalidade: prega que todas as receitas e despesas orçamentárias devem estar incluídas na LOA.

- Princípio do Orçamento Bruto: determina que todas as receitas e despesas devem constar no orçamento pelos seus valores totais, vedadas quaisquer deduções.

- Princípio da Anualidade/Periodicidade: as receitas e despesas constantes na LOA deverão ser materializadas/executadas no período de um ano (exercício financeiro).

- Princípio da Exclusividade: defende que nenhum dispositivo estranho a previsão da receita e à fixação da despesa deverá estar contido na LOA.

- Princípio da Especificação/Discriminação/Especialização: determina o detalhamento do gasto público para que o mesmo possa ser melhor controlado pelo Poder Legislativo.

- Princípio da Publicidade: determina a divulgação (publicação) do conteúdo orçamentário nos veículos oficiais de comunicação para conhecimento público e para eficácia de sua validade.

- Princípio do Equilíbrio: assegura que a fixação das despesas não poderá ser superior à previsão da receita.

- Princípio da Não Vinculação das Receitas: todas as receitas orçamentárias devem ser recolhidas ao Caixa Único do Tesouro, sem qualquer vinculação em termos de destinação.

Seguindo os princípios explicitados acima, a administração pública converge para um caminho sólido, obediente aos preceitos legais e convergindo para uma gestão honesta dos recursos públicos.

6.3 Ciclo orçamentário

O orçamento passa por diversas fases, até estar pronto para ser executado, e por outras, mesmo depois de sua execução com a finalidade de aprimoramento e controle.

Resumidamente, o ciclo orçamentário ocorre com o início da consolidação das propostas dos diversos poderes que se transformará em um projeto de lei, posteriormente aprovado por uma Comissão Mista de Orçamento, emendado pelos parlamentares e finalmente aprovado pelo Congresso Nacional em sessão conjunta. Logo depois a lei segue para sanção presidencial e é publicada (princípio) como condição de validade do ato jurídico, ficando assim, apta para ser executada, momento em que ocorre a arrecadação da receita e a realização da despesa, dentro do prazo do exercício financeiro. Durante a fase de execução, acontecem também as fases de acompanhamento e avaliação, realizadas pelos controles externos e internos.

7 IMPORTÂNCIA DO ORÇAMENTO PÚBLICO COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO

A Legislação vigente tem procurado subsidiar os gestores públicos direcionando-os administrativamente em seus planejamentos e ações, de forma a obterem um controle eficaz e seguro dos investimentos nos gastos públicos, propiciar melhor articulação entre os instrumentos do ciclo de gestão- planejamento e orçamento e orientá-lo para resultados, dessa forma, a Lei de Responsabilidade Fiscal em seu artigo 1º no § 1º dispõe:

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

De antemão, cabe dizer que o Orçamento Público é um dos principais instrumentos na tomada de decisão, fazendo um elo entre o planejamento e as funções executivas da Administração Pública. Demonstra a importância do orçamento público na gestão o conceito de Reis (1985): “orçamento público é tido como um instrumento do que serve a administração pública, no sentido de orientar as ações a serem desenvolvidas para alcançar determinados objetos e metas [...]”

Assim, percebe-se que o orçamento público como instrumento de gestão serve como base para uma estimativa de ações planejadas que pretende alcançar um determinado montante de recursos disponíveis com uma finalidade maior, que é de corresponder às necessidades com eficiência, eficácia, efetividade e economicidade.

A população brasileira nem sempre se sente a vontade para pleitear, fiscalizar, reclamar seus direitos, em especial quando se trata de buscá-los perante a administração pública e quando envolve a necessidade de conhecimento em suas áreas específicas, entretanto, a procura por bons resultados da gestão pública contribuem para a evolução e o aprimoramento da cidadania.

7.1 Transparência dos Gastos Públicos

A gestão do orçamento estabelece uma relação direta com a medição dos gastos públicos uma vez que, com o controle orçamentário pode-se verificar se os recursos públicos estão sendo efetivamente empregados. Infelizmente, ainda hoje é notória a existência de desvios e apropriações de recursos públicos por aqueles que deveriam zelar pelo seu correto emprego. Diante disso, é essencial a cobrança por ações transparentes dos gestores públicos priorizando os interesses do Estado, a fim de que os recursos públicos dispostos no orçamento possam atender aos objetivos meio e fim demandados pela sociedade.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu capítulo IX, que trata da transparência, controle e fiscalização, proporcionou uma medição da alocação dos recursos públicos, estabelecendo limites e obrigando a divulgação da arrecadação e gastos realizados, conforme resumido por Bastos (2007, p. 20-21):

De início, a LRF determina que a LDO deva ser elaborada de acordo com o princípio de equilíbrio entre as receitas e as despesas e com a previsão de cortes quando necessários. [...] a questão da transparência da gestão pública também foi alvo de inovação com a LRF. Por exemplo, tornou-se obrigatória a publicação das contas consolidadas do exercício anterior até a metade do exercício atual. [...] A LDO também sofreu mudanças com o advento da LRF. [...] A execução orçamentária também fica sujeita a novas normas. [...] Para exemplificar, a LRF determina restrições ao gasto com funcionalismo público e ao endividamento público.

Diante do exposto pelo autor, percebe-se que a obrigação da transparência dos gastos públicos converge para uma maior participação popular na fiscalização e conseqüente elevação da cidadania brasileira a um novo patamar, resguardado os postulados democráticos, povo e governo. O acesso público a informação se dá pelo meio mais moderno, o eletrônico, mas também, é assegurada a transparência através do incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, em todas as etapas em que se desdobra a gestão fiscal, incluindo a elaboração das leis orçamentárias e a prestação de contas, tudo em conformidade com a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Com o incremento das ferramentas da tecnologia da informação, verifica-se nos últimos anos, por parte dos órgãos e entidades federais, estaduais e municipais, um esforço em disponibilizar informações em vários níveis e formatos, seja por força da legislação vigente ou por iniciativa própria. Entretanto, para o

cidadão comum, mesmo com o quantitativo de informações colocadas a sua disposição, as dificuldades começam pelo linguajar tecnicista empregado nas informações. O vocabulário singular usual da Administração Pública, distante do cidadão – o sentido de expressões como programa, esfera de governo, restos a pagar, dotação, contingenciamento, elemento de despesa, empenho, licitação, dentre outras, colocam-se como obstáculos básicos ao entendimento dos resultados proporcionados pelas ações governamentais em prol da sociedade.

A pesar desses entraves, é necessário que os cidadãos participem da vida política pública orçamentária, fiscalizando de modo a perceber o que o governo tem como prioridade, já que aquilo que não for posto no orçamento não passará de promessas vazias. Sendo que essa fiscalização só é possível através do cumprimento do princípio da publicidade, que por sua vez, surgiu da necessidade de a sociedade conhecer como foram utilizados os recursos que ela transferiu ao Estado para que este gerisse a máquina pública, no caso em questão, a divulgação do orçamento público.

Pode-se definir a transparência da gestão pública como a atuação do órgão público com vistas a tornar sua conduta cotidiana e os dados dela decorrentes, acessível ao público em geral. Essa definição suplanta o conceito de publicidade previsto na Constituição Federal de 1988, pois a publicidade é uma questão passiva, de publicação de determinadas informações como requisito de eficácia.

A transparência vai mais além, pois detém-se na garantia do acesso às informações de forma global, não somente àquelas que se deseja apresentar.

De acordo com o Manual de Transparência Fiscal do Fundo Monetário Internacional, define-se transparência como:

Franqueza para com o público em geral em relação à estrutura do governo e suas funções, intenções da política fiscal, contas do setor público e projeções. Implica o acesso imediato a informações confiáveis, abrangentes, tempestivas, compreensíveis e internacionalmente comparáveis sobre as atividades do governo (FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL, 2007, p.139).

A transparência não é um fim em si mesmo, e sim um instrumento auxiliar da população para o acompanhamento da gestão pública (HAGE, 2010). Ela permite que a gestão seja cotejada e avaliada cotidianamente e possui um caráter

preventivo, inibindo situações de desvio e malversação de recursos. A falta de transparência na gestão é um forte indicativo de práticas comprometedoras (TREVISAN et al., 2003). Sem transparência, o controle social caminha às escuras e o próprio governante pode deixar de captar situações indesejáveis na máquina estatal por ele comandada.

Segundo Tristão (2000, p.1), considera-se transparência a democratização do acesso às informações, em contraposição ao sigilo das mesmas. O que caracteriza a transparência é o seu aspecto proativo, ou seja, de não existir, é a necessidade de o cidadão buscar informações via requerimento. Essa postura proativa traz benefícios aos governos, pois melhora o fluxo das informações gerenciais com os cidadãos, contribuindo para a eficiência da ação governamental (DARBISHIRE, 2009), fortalecendo a governança e a materialização dos direitos sociais à população.

Esse novo cenário da atualidade para Silva (2010, p. 14) significa que:

[...] de fato, com as tecnologias, a sociedade capitalista tornou-se muito mais dinâmica, complexa e, de algum modo, as ações humanas agora estão cercadas de instrumentos reais que possibilitam transparência e controle fiscal e social. Dessa maneira, a presença do Poder Público em quase todas as nossas ações diárias levou a um estreitamento da distância entre o cidadão e o Estado, em parte pela transparência, pelos mecanismos de controle e, em outra parte, pelas ações e reações dos sujeitos, ao reivindicarem como seus os direitos sociais.

7.1.1 Obrigatoriedade da Transparência na Administração Pública

A transparência na administração pública é obrigação imposta a todos os administradores públicos, porque atuam em nome dos cidadãos, devendo velar pela coisa pública com maior zelo que aquele que teriam na administração de seus interesses privados. Os destinatários da administração, os administrados, têm o direito à publicidade dos atos estatais e a possibilidade de exercer a fiscalização. O combate à corrupção é apenas um dos aspectos da transparência, mas sequer o principal. Isto porque o direito dos administrados não se limita a fiscalizar eventual ilegalidade na gestão pública, mas também verificar se a destinação dos recursos, além de lícita, tem sido adequada, razoável, moral e eficiente.

A obrigatoriedade da transparência das contas públicas ganhou mais força com a alteração na Lei de Responsabilidade Fiscal 101/ 2000, pela Lei Complementar nº 131/2009, que propiciou o respaldo à transparência na

Administração Pública, corrigindo essa lacuna na Constituição de 1988, quando deu tratamento, na Seção I do Capítulo IX, da "Transparência da gestão fiscal".

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante:

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;

II – 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;

III – 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.

Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes à:

I – quanto à despesa: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado;

II – quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários.

Ciente da possibilidade do aparecimento de efeitos indesejáveis prejudiciais à transparência na administração pública e do combate à corrupção, em 2005, o Poder Executivo instituiu, por meio do Decreto nº 5.482, um site chamado "Portal da Transparência do Poder Executivo Federal", com a finalidade precípua de divulgar dados e informações dos órgãos e entidades da administração pública federal na Internet, sem prejuízo daquelas encaminhadas para o controle dos órgãos de fiscalização institucionais (Tribunal de Contas, Controladoria Geral da União, Ministério Público e etc.).

A medida, proporcionada pelos avanços tecnológicos, visa à inovação da relação entre o Estado e a sociedade, possibilitando a esta o exercício da responsabilidade social e ética pelo controle direto das decisões tomadas no âmbito da Administração Pública.

Esse decreto prevê um conteúdo mínimo de informações a serem disponibilizadas nos Portais da Transparência, sendo elas: as despesas efetuadas pelos órgãos e entidades da administração pública federal, as verbas repassadas

através de recursos federais aos Estados, Distrito Federal e Municípios, entre outros.

Bacelar (2007, p 31.), por sua vez afirma que:

Esta medida representa um grande desafio aos administradores públicos, porque exige a divulgação de dados e informações ao público em geral mediante exposição clara e compreensível, com confiável certeza quanto aos dados informados, que traduzam as ações da administração e os recursos alocados, o que torna mais transparente a gestão. A exigência fundamental para o sucesso da medida é que os dados e as informações publicadas sejam feitos em linguagem clara e de fácil compreensão pelo cidadão que, em regra, não domina os conceitos técnicos e jurídicos tão corriqueiros na administração pública. Não se concebe, por isso, que as informações, a pretexto de satisfazer ao princípio da publicidade, sejam apresentadas na forma de mera publicação do orçamento público, com as suas tradicionais rubricas codificadas em cadeia, ou de outro modo que as tornem indecifráveis. Há de ser uma exposição cristalina, detalhada e objetiva, mas de modo que seja compreensível não apenas por técnicos, mas, principalmente, por qualquer cidadão, o autêntico interessado nas informações.

Ainda seguindo as orientações desse autor, no tocante ao quesito eficiência das informações, o mesmo alega que:

Para uma eficiente gestão, os dados não podem ser tomados como elementos aleatórios, colhidos por precipitados levantamentos. Devem ser concretos, reais e fidedignos. Extraídos das políticas efetivamente implementadas em conformidade com a peça orçamentária e, sempre que possível, de um planejamento estratégico da gestão. Essas mesmas informações servem de ferramenta gerencial ao administrador público, pois lhe permitirá enxergar o desempenho da execução dos serviços públicos ao seu encargo e, a partir disso, subsidiar-lhe nas decisões de alocação dos recursos e na regulação do planejamento estratégico.

Para tanto, pode-se afirmar que o fato da administração pública divulgar as informações contribui, permanentemente, para que o cidadão controle passivamente a gestão pública, assim como também possibilita que este tenha a posse de um grande instrumento de controle, dado pelo legislador.

7.1.2 O Princípio Constitucional da Publicidade e a Prestação de Contas

A publicidade na administração pública brasileira está estabelecida como princípio no artigo 37 da CF/88 e detalhada em seu § 1º:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: § 1º - A publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deverá ter caráter

educativo, informativo ou de orientação social, dela não podendo constar nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos.

Subtende-se que o princípio da publicidade é o direito que o povo tem de tomar ciência dos atos praticados na administração pública para o exercício do controle social, derivado do exercício do poder democrático. Destaca-se o “caráter educativo, informativo ou de orientação social” das divulgações, exigido pelo artigo 37 da CF/88 que revela a preocupação da assembleia constituinte com a compreensibilidade das informações para o controle social.

De maneira complementar, o ordenamento jurídico prevê várias normas que disciplinam a prestação de contas dos gestores públicos ao poder público e à comunidade em geral. O artigo 70 da CF/88, em seu parágrafo único, define quem tem a obrigação de prestar contas:

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumia obrigações de natureza pecuniária.

Desse modo, os entes públicos devem obedecer ao princípio da publicidade e prestar contas ao Poder Legislativo e à sociedade. A consequência da não prestação de contas abrange multas e resposta à ação civil de improbidade administrativa. Tal aspecto é ressaltado pelo artigo 5º, inciso XXXIII, da CF/88:

Todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado.

7.1.3 Implantação do Sistema de Transparência Pública no Âmbito Municipal

A transparência da gestão pública foi disciplinada por vários dispositivos legais, dentre eles podemos destacar a Lei Complementar nº 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal), a Lei Complementar 131/09, também conhecida como Lei da transparência das Contas Públicas ou Capiberibe e a Lei 12.527 (Lei de Acesso à Informação). Mas mesmo com isso, os legisladores públicos se viram obrigados a instruir os gestores públicos para a implantação do sistema de transparência das contas públicas.

No âmbito municipal a carência de profissionais qualificados para algumas atribuições é grande. Pensando nisso, a Controladoria Geral da União publicou um manual que serviria de apoio aos gestores (municipais) para implantação do referido sistema, no qual estão expressos os vários procedimentos para implantação da transparência afirmando que a transparência na gestão pública pode ser alcançada por meio da implantação das seguintes ações:

- Criação de um Portal da Transparência, na internet, nos moldes do Portal criado pela CGU;
- Realização de reuniões abertas ao público;
- Utilização de formas de consulta à sociedade antes da tomada de decisões, como audiências públicas;
- Respeito às opiniões e decisões tomadas pela população;
- Elaboração e execução do orçamento público de forma participativa;
- Divulgação em linguagem simples e compreensível das informações relacionadas à execução orçamentária e financeira, ou seja, demonstrar como o Governo gasta o dinheiro público;
- Divulgação das ações desenvolvidas pelos diferentes órgãos públicos e seus resultados;
- Oferta de serviços públicos pela internet, como obtenção de certidões, consulta a cadastros, marcação de consultas, pagamento de tributos, realização de matrículas escolares, entre outros;
- Realização de licitações eletrônicas (pregões) por meio da internet;
- Divulgação da relação das empresas contratadas e dos contratos celebrados;
- Adoção da transparência total na Administração, fornecendo prontamente todas as informações requeridas pelos cidadãos; e
- Estipulação dos procedimentos que aprimorem a gestão e o arquivamento apropriado de todos os documentos públicos, de forma a facilitar o acesso futuro por parte dos cidadãos, implementando inclusive sistemas permanentes de gerenciamento e preservação desses documentos (MANUAL DE INTEGRIDADE PÚBLICA E FORTALECIMENTO DA GESTÃO, 2010, p 45).

8 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Fundamentada por preceito fiscalizador e com o propósito de retomada do crescimento que, por hora, se encontrava enfraquecido, foi sancionada pelo Presidente da República a Lei Complementar nº 101, no dia 04 de maio de 2000, e publicada no Diário Oficial da União – (DOU), ficando conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal-(LRF). Para muitos estudiosos fatores externos como a Globalização e os avanços tecnológicos contribuíram para sua origem, no momento em que geraram certa competição ainda mais acirrada entre as nações, culminando na crise estatal já mencionada no capítulo anterior.

Daí surgiu a necessidade da criação de princípios norteadores que desse limites ao orçamento e que contivesse o endividamento público que, até então, precisaria de um balanceamento entre as receitas e as despesas. Essa lei fixou normas de gestão fiscal, instituindo limites de endividamento e controle das despesas e receitas governamentais; funciona como ferramenta de controle orçamentário e da qualidade da gestão.

Com sua criação, surgiu a obrigação dos gestores elaborarem relatórios, como o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e o Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) que, além de servirem como peças gerenciais, deverão ser encaminhados aos órgãos de controle e publicados para o amplo acesso a todas as pessoas interessadas.

A Constituição Federal de 1988 já regulamentava as finanças públicas em seu art. 163; dizia que a Lei Complementar trataria sobre:

- I – finanças públicas;
- II - dívida pública externa e interna, incluídas a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo poder público;
- III – concessão de garantias pelas entidades públicas;
- IV – emissão e resgate de títulos da dívida pública;
- V – fiscalização das instituições financeiras;
- VI – operações de câmbio, realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;
- VII – Compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional.

Foi a LRF que veio regulamentar o art.163 da CF/88 e passou a permitir que os cidadãos, através do conhecimento dos relatórios e demonstrativos

apresentados aos Tribunais de contas e controladorias, tivessem o direito de saber como e onde está sendo aplicado o dinheiro dos impostos e os resultados obtidos, assim como as divulgações em meios eletrônicos que garantem o acesso às informações públicas no que concerne à gestão pública.

É importante ressaltar que o RGF é fundamental na transparência do planejamento e da execução da gestão fiscal, conforme o artigo nº 48 nos remete:

São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso ao público: os planos, orçamentos e lei de diretrizes orçamentária; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o **Relatório de Gestão Fiscal**; e as versões simplificadas desses documentos (ALVES, 2001, p. 117). (grifo nosso)

Seguindo a linha de pensamento de Alves, acredita-se que a transparência na gestão fiscal possibilitará maior participação na gestão pública. Então, quanto mais acessos às informações e mais transparentes forem as políticas, maior será a interação entre usuários das informações gestores e toda a sociedade interessada na formulação e no aperfeiçoamento dos programas e serviços públicos.

O objetivo maior dessa lei, conforme seu artigo 1º, é estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

Planejamento: são as metas que devem ser traçadas para a execução orçamentária. Esses processos obedecem às formalidades legais fundamentadas na Constituição Federal. Entre essas metas será elaborado, em seu primeiro ano de mandato, o plano plurianual (PPA) com duração para quatro exercícios.

Conforme Slomski (2008, p. 175), no PPA, são estabelecidas as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração Pública federal, estadual, distrital e municipal para as despesas de capital, para as relativas a programas de duração continuada e outras delas decorrentes.

Através do PPA o executivo cria o projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) que incluirá as metas e prioridades da Administração Pública em cada esfera governamental, incluindo-se as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, e também norteará a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA).

Transparência: ampla divulgação das informações contábeis, para que os Tribunais de Contas, o Legislativo e a comunidade possam acompanhar a aplicação do dinheiro público. A Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu art. 49,

recomenda a transparência Fiscal ao disciplinar o seguinte texto:

As contas prestadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

É abordada de forma enfática na LRF, especialmente em seu art. 48. (Parágrafo único): “a transparência será assegurada, também, mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, Leis de Diretrizes orçamentárias e orçamento”.

Controle: O controle na Administração Pública é viabilizado pela sistematização do plano Plurianual, da LDO e LOA. Considerado um dos aspectos fundamentais da LRF, foi facilitado pela criação do relatório de acompanhamento da gestão fiscal e do relatório resumido de execução orçamentária e além da publicação devem está disponíveis ao público. Esses relatórios estão sob a ótica de um controle externo rigoroso, pode ser pelo povo, que, estando ciente das ações do Executivo, poderá solicitar aos órgãos competentes se convier, averiguação de qualquer disparidade ou ilegalidade de verbas.

Esse também é controlado por legisladores, e pelos chamados tribunais de contas - TCE (Tribunal de Contas do Estado) e TCU (Tribunal de Contas da União), conforme Andrade (2002, p.33) esse controle externo é assim definido:

O controle externo é a etapa de verificação em que cabe aos órgãos externos de fiscalização de cada poder verificar. Analisar, apurar e concluir entendimento sobre determinado assunto administrativo ou contábil. O controle externo pode ser exercido tanto pelo poder legislador do ente federado, como pelos tribunais de contas, conselhos e comissões especiais e até pelo cidadão.

São diversas as normas reguladoras da aplicação dos recursos públicos por qualquer pessoa que utilizar recursos ou bem público. Como foi considerado todos deverão justificar seu bom e regular emprego, conforme manda a lei. Vários artigos determinam tais fiscalizações, que vão desde o surgimento das finanças públicas até as mais recentes, como a LRF.

Esse controle prima pela maior transparência e pela qualidade das informações, exigindo-se uma fiscalização mais efetiva e contínua dos tribunais de contas. No que tange à fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial a

CF, em seu art.70 e 75, define que, nos casos da união e das entidades da administração direta e indireta, será feito o controle Pelo Congresso Nacional com auxílio dos tribunais de Contas da União, e pelo sistema de controle interno de cada poder. Já em nível de Governos Estaduais, Distrito Federal e Municípios, é de responsabilidade dos tribunais de contas do estado e do município este quando houver. A LRF estabelece, em seu art. 67, a criação dos conselhos de gestão fiscal, formados por representantes do governo e da sociedade civil, para o acompanhamento e avaliação permanente da política e da operação do sistema de gestão fiscal.

Responsabilidade: A legislação nº 100287/200 trata dos crimes fiscais contra os maus tratos dos recursos governamentais. Os gestores sempre responderam pelo descumprimento das regras estabelecidas por ela sob pena de suspensão das transferências voluntárias, das garantias e da permissão para contratação de operações de créditos. Isso provavelmente forçará uma mudança de cultura e de hábitos, refletindo na entidade pública, nas pessoas e em toda a sociedade, pois áreas como a Saúde, Educação e Assistência Social, devem ser protegidas dos descumprimentos da lei.

8.1 Vigência e aplicabilidade da lei

A partir do dia 05 de maio de 2000, passou a vigorar na Administração brasileira, um novo código de regras norteadores das ações fiscais dos gestores de todas as esferas de governo.

As contas a serem prestadas, a partir dessa data, deverão conter desempenho de arrecadação em relação à previsão, destacando-se as providências adotadas no âmbito da fiscalização e combate a sonegação.

Cabe ao Poder legislativo, com o auxílio dos Tribunais de Contas, o sistema de controle interno de cada poder e o ministério público fiscalizar a aplicabilidade das normas dessa Lei Complementar observando o que se refere a:

Atingimento das metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias;
Limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em restos a pagar;
Medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite;
Providências tomada, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;

Cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver (FELGUEIRAS, 2007, p.239).

Compete aos Tribunais de Contas controlarem os atos da administração pública estadual e municipal, zelando pela legalidade e eficiência na aplicação dos recursos públicos e contribuindo para o bem-estar social. O parágrafo único do artigo 70 da Constituição Federal torna obrigatória a prestação de contas quando afirma que

Prestará conta qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a união responda ou que em nome desta, assumam obrigações de natureza pecuniária. (redação pela emenda constitucional 19/98-D.O.U 05.06 98)

No entanto, esses deverão também exigir a transparência e a execução dos planos de governo, além de alertar quando constarem a possibilidade de ocorrência das situações de limitação de empenho, quando o montante da despesa total com pessoal exceder aos limites de 90% (por cento); enfim, chamar a atenção a todos os fatos que comprometam os custos e os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária.

Ao final, emitiram parecer prévio conclusivo sobre as contas do governo em 60 (sessenta) dias de recebimento. No caso de Municípios que não sejam capitais e que tenham menos de duzentos mil habitantes, o prazo será de 180 dias. Os artigos 71 e 75 da Constituição dispõem sobre a competência dos Tribunais de Contas, e dentre outras, estão as de apreciar as contas prestadas anualmente pelo chefe de poder executivo, mediante parecer elaborado em 60 dias e julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis pelo dinheiro público, bens e valores tanto da administração direta e indireta, fundações sociedades instituídas e mantidas pelo Poder público, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público.

8.2 Relatório Resumido de Execução Orçamentária - RREO

Faz parte da LRF como um dos principais instrumentos de transparência fiscal; seu propósito central é a difusão de conhecimentos, demonstrando através das informações a transparência das ações do Poder público, frente a todos os contribuintes e demais agentes econômicos.

Com base no art. 52 da LC nº 101/2000, esse relatório que trata a Constituição Federal em seu art.165, abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público. Isso significa que em cada ente (união, Estados e municípios) haverá apenas um Relatório Resumido de Execução Orçamentária, e não um relatório para cada poder ou órgão, como previsto no RGF.

Deverá ser publicado até 30 dias após o encerramento de cada bimestre. O não cumprimento do prazo implica na suspensão do recebimento de transferências voluntárias e o impedimento de contratar operações de crédito.

O referido relatório será composto de balanço orçamentário, que especifica, por categoria econômica, as receitas realizadas e a realizar, e também sua previsão atualizada e as despesas por grupo e natureza com dotação para o exercício, a despesa líquida e o saldo.

Ainda conterá demonstrativos de execução das receitas por categoria econômica e fonte, com a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a realizada no bimestre, a desempenhada no exercício e a previsão a realizar e as despesas por categoria econômicas e grupo de natureza da despesa com a dotação inicial, dotação para o exercício, despesas empenhada e liquidada, no bimestre e no exercício; demonstrativos relativos à receita corrente líquida (evolução e previsão até o final do exercício), a receitas e despesas previdenciárias, a resultados nominal e primário, a despesas com juros e os restos a pagar.

No mais, deverá compor o RREO os valores referentes ao refinanciamento da dívida mobiliária dando destaque às receitas de operações de crédito e nas despesas com a amortização da dívida.

Ainda que seja chamado de relatório resumido, o RREO expressa um vasto conjunto de informações ao Executivo, ao Legislativo e à sociedade sobre a execução orçamentária e sua previsão consentindo a maior parte dos controles previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal. Por ser trabalhoso e de grande significado, deverá merecer atenção especial e muito cuidado em sua elaboração.

9 CONCLUSÃO

Com as experiências de orçamentos anteriores e seguindo as diretrizes das leis orçamentárias, percebe-se como o planejamento da gestão pública está intimamente ligado à utilização eficiente dos recursos, servindo como suporte para o gestor, integrando e direcionando a alocação dos recursos tecnológicos e humanos, para as grandes ações do Governo de forma planejada e integrada, quer seja na manutenção das atividades, quer seja na execução dos projetos para atender as necessidades públicas.

Comenta-se, ainda, sobre os dispositivos de transparência da LRF, sua vigência e aplicabilidade. Fazendo-se uma breve explanação sobre o Relatório Resumido de Execução Orçamentária, seu propósito central é difundir o conhecimento através das demonstrações de informações a todos os contribuintes e demais agentes econômicos, das ações do Poder Público.

Concluindo temos que a gestão eficiente dos recursos públicos aplicada juntamente ao controle social só trás resultados positivos para o Estado e para a população como um todo. Com isso o orçamento passou a ser peça estratégica para o controle financeiro, deixando compatíveis receitas e despesas em volume, dentro de um determinado período de tempo.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. São Paulo: Atlas, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 16. ed. rev. e atual. por Djalma de Campos. Rio de Janeiro. Forense, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à ciência das finanças**. 15. ed. rev. e atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 4. ed. São Paulo. Saraiva, 1991.

BASTOS, H. A. **Gestão Estratégica da Despesa no setor Público – documento de propriedade do CETEB**: Centro Tecnológico de Brasília/Universidade Gama Filho, Brasília, DF, 2007.

BARROS, Luiz Celso de. **Ciência das Finanças**. 4. ed. São Paulo. Edipro, 1991.

BORBOREMA, Ernani Avelar e Ribeiro, Cyro de Castilho. **A Homepage Contas Públicas**: Um Diagnóstico de Contribuição para o Controle Social, 2006. Disponível em <www.tcu.gov.br>. Acesso em: 10 jun.2014.

BRASIL, Lei nº 4.320, 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. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.html>. Acesso em: 10/04/2013.

_____. Constituição Federal de 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF:Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.html>. Acesso em: 10/05/2013.

_____. PORTARIA INTERMINISTERIAL No 163, DE 4 DE MAIO DE 2001 (ATUALIZADA)(*) (Publicada no D.O.U. no 87-E, de 07.05.2001, Seção 1, páginas 15 a 20). Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Brasília, DF, 2001.

_____. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.html>. Acesso em 10 jun. 2014.

_____. Decreto nº 5.482 de 30 de Junho de 2005. Dispõe sobre a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da administração pública federal, por meio da Rede Mundial de Computadores - Internet. Brasília, DF, 2005

CASTRO, Domingos Poubel de; GARCIA, Leice Maria. **Contabilidade pública no governo federal: guia para reformulação do ensino e implantação da lógica do SIAFI nos governos municipais e estaduais com utilização do Excel.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FELGUEIRAS, Jose Antonio. **Contabilidade Publica.** Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2007.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Orçamento público.** 13. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da Contabilidade.** São Paulo. Atlas, 2004.

KOHAMA, Hellio. **Contabilidade Pública: teoria e prática.** 9. ed. São Paulo: ABDR, 2003.

REIS, Heraldo da Costa. **Curso de elaboração, execução e controle do orçamento.** Lição 10. Rio de Janeiro: IBAM, 1985.

ROSA JR, Luis Emygdio. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário.** 16. ed. RJ/SP. Ed. Renovar. 2002.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: um Enfoque Administrativo.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SLOMSKI, Valmor et al. **Governança corporativa e governança na gestão pública.** São Paulo: Atlas, 2008.

Salgado, Maria Eleine Costa

Orçamento público como instrumento de gestão pública/Maria Eleine Costa Salgado. - São Luís, 2014.

Impresso por computador (fotocópia)

45 f.

Trabalho apresentado ao Curso de Especialização em Gestão Pública da Faculdade Laboro/Universidade Estácio de Sá, como requisito para obtenção do Título de Especialista em Gestão Pública. - .2014

Orientadora: Profa. Dra. Mônica Elinor Alves Gama

1.Orçamento. 2. Transparência

CDU-35.073.53