

PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ORÇAMENTÁRIOS: UMA PESQUISA EXPLORATÓRIA REALIZADA ATRAVÉS DO MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADO AO SETOR PÚBLICO

Célia Regina Ganeo¹, Harumi Ueno dos Santos²,
Sandra Takata da Costa³, Thiago Nunes Bazoli⁴

RESUMO

O desenvolvimento do processo de arrecadação deve ser bem planejado por parte dos responsáveis à frente dos governos, pois o sistema de cobrança precisa de acompanhamentos incisivos sobre os contribuintes, uma vez que pode haver algum tipo de inadimplência ou por esquecimentos ou por ação negligente por parte destes devedores. Portanto este artigo pretende explorar as normas quanto aos procedimentos relativos às receitas e despesas da Administração Pública, através do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. O método a ser utilizado para esta pesquisa é o exploratório, os procedimentos de coleta de informações acontecerão através de pesquisas em sites do governo, documentos online, publicações como livros e artigos a cerca dos temas: Orçamento Público, Contabilidade e Gestão Publica. Percebeu-se com este estudo que há uma grande preocupação em identificações para que se possa ter um papel analítico posterior. Esta consideração é fundamental para o estado poder saber de onde vêm, para onde vão e como estão indo os volumes arrecadados, podendo perceber aumento ou queda de arrecadações que configurem alguma situação onde uma posterior avaliação criteriosa possa ser procedida.

Palavras chaves: Orçamento, Contabilidade, Gestão e Receitas.

ABSTRACT

The development of the collection process must be well planned by the responsible governments ahead, because the billing system needs accompaniments incisors on taxpayers, since there may be some kind of default or omissions or negligent action on their part borrowers. Therefore this article aims to explore the rules and procedures relating to revenue and expenditure of Public Administration, the Accounting Manual for Applied Public Sector. The method to be used for this research is exploratory, the procedures of data collection will take place through research on government websites, online documents, publications such as books and articles about the topics: Public Budget, Accounting, Public Administration. It was noted with this study is a major concern in identification so you can play a role analytic later. This consideration is fundamental to the state can know where they come from, where they go and how they are going to the volumes collected, and may notice an increase or decrease in revenues that constitute a situation where a thorough evaluation can be further proceeded.

Keywords: Budget, Accounting, Management, Recipes.

¹²³ Pós graduação em MBA em Contabilidade, Auditoria e Tributos pelo Instituto de Ensino Superior de Londrina – INESUL;⁴ Coordenador do curso de Pós graduação em MBA em Contabilidade, Auditoria e Tributos do Instituto de Ensino Superior de Londrina – INESUL.

INTRODUÇÃO

O tema relativo aos Procedimentos Contábeis Orçamentários envolve o cumprimento de normas e procura descrever rotinas que irão servir como instrumento orientador para as operações relacionadas às receitas e despesas orçamentárias. Neste sentido, busca-se melhorar a qualidade e a consistência das informações prestadas a toda a sociedade, de modo a possibilitar o exercício da cidadania no processo de fiscalização da arrecadação das receitas e execução das despesas, bem como o efetivo controle social sobre as contas dos Governos Federal, Estaduais, Distritais e Municipais.

O desenvolvimento do processo de arrecadação deve ser bem planejado por parte dos responsáveis à frente dos governos, pois o sistema de cobranças precisa de acompanhamentos incisivos sobre os contribuintes, uma vez que pode haver algum tipo inadimplência ou por esquecimentos ou por ação negligente por parte destes devedores. Diante disto, o maior prejudicado na questão torna-se o estado que tem o seu volume de recurso reduzido, limitando o seu orçamento, prejudicando as ações de serviços à comunidade à qual o dinheiro será devolvido.

A relação entre a receita e a despesa é fundamental para o processo orçamentário, visto que a previsão da receita dimensiona a capacidade governamental em fixar a despesa, entendendo a receita orçamentária como o mecanismo de financiamento do Estado, sendo considerada também a decorrente de operações de crédito. Além disso, de acordo com o art. 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal, a arrecadação é instrumento condicionante da execução orçamentária da despesa. Para isto, a necessidade de controles se faz necessário pelo fato de ser fundamental a importância dos controles que possam garantir a solvência da máquina pública.

Os gestores públicos devem ter o conhecimento dos parâmetros necessários para o cumprimento deste fato. Neste sentido, o manual contábil aplicado ao setor público trata da organização destes trabalhos e indica os caminhos a serem seguidos de acordo com a instituição legal.

Quanto à justificativa deste trabalho, encontra-se respaldo nas contribuições práticas a serem verificadas através do cumprimento dos objetivos propostos neste projeto inicialmente. A princípio, pelo contexto profissional, esta pesquisa possibilita as suas desenvolvedoras, subsídios práticos para o aprofundamento dos estudos e análises acerca da carga tributária suportada pelos diversos segmentos da sociedade, além de permitir a avaliação da programação da despesa pública e do equilíbrio fiscal das contas

governamentais.

O interesse pelo assunto por parte das desenvolvedoras deste trabalho está no fato da existência de uma rotina de envolvimento na execução orçamentária no âmbito da esfera pública municipal, portanto, pesquisar sobre o tema irá contribuir para as atribuições de servidoras públicas.

A relevância acadêmica está relacionada com o conhecimento dos aspectos voltados à receita e à despesa no âmbito do setor público, principalmente diante da Lei de Responsabilidade Fiscal, é de suma importância, pois contribui para a transparência das contas públicas e para o fornecimento de informações de melhor qualidade aos diversos usuários. A relevância social da pesquisa está no fato de que a receita e a despesa orçamentárias assumem, na Administração Pública, fundamental importância, pois representam o montante que o Estado se apropria da sociedade por intermédio da tributação e a sua contrapartida aos cidadãos por meio da geração de bens e serviços.

Dada a importância do tema para as servidoras ligadas à gestão pública. Há a necessidade de o poder público se organizar financeiramente para que possa proceder às execuções eficientes dos trabalhos que são de suas responsabilidades. Uma vez que as esferas da gestão pública não são geradoras de recursos, os mesmos vão ser captados da sociedade através das aplicabilidades legais dos métodos controladores sobre a economia. Os impostos, taxas e contribuições são as principais fontes de recursos que atualmente mantêm a máquina pública funcionando.

Pretende-se com este artigo explorar as normas quanto aos procedimentos relativos às receitas e despesas da Administração Pública, através do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. Portanto, diante destas afirmações e a partir da proposta deste trabalho, forma-se a pergunta: Quais as normas e procedimentos que, segundo o manual de contabilidade aplicado ao setor público, devem ser seguidos quanto aos procedimentos relativos às receitas e despesas orçamentárias?

A realização deste trabalho se baseará em uma investigação no contexto dos procedimentos relativos às receitas e despesas da Administração Pública, através do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. Isto demonstrará subsídios para o estudo do tema a ser abordado por este trabalho.

Os procedimentos de coleta de informações acontecerão através de pesquisas em sites do governo, documentos online, publicações como livros e artigos a cerca dos temas: Orçamento Público, Contabilidade e Gestão Pública.

Procedimentos Relativos á Receita e Despesas Aplicado ao Setor Público

De acordo com Gomes (2004) a primeira Lei Orçamentária do Brasil foi sancionada em 1830 para os exercícios de 1831 á 1832. Os Orçamentos Públicos passaram por algumas evoluções e retrocessos de acordo com as mudanças na constituição, instituída durante o Regime Militar, a constituição de 1967 foi a que provocou profundass alterações no processo orçamentário. O papel do Legislativo foi reduzido á aprovação do projeto de lei oriundo do Executivo, a hipótese de rejeição era cumprir uma formalidade, sabendo-se que seria aprovada sem ressalva, esta restrição só foi extinta com a Constituição de 1988 que restabelece a participação dos representantes do povo, inserindo o princípio da participação popular, tornado-se um marco inicial da participação efetiva do povo na elaboração do Orçamento.

A Lei 4.320 de 17 de Março de 1964 estabelece normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. A Lei 4.320/64 dispõe sobre o assunto e estabelece que as alterações da situação líquida patrimonial que abrange os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e a superveniência e insubsistência ativas e passivas, que constituirão elementos da conta patrimonial. Essas contas têm um título de variações ativas, quando originadas de aumento de valores ativos, (bens e direitos) ou a diminuição de valores passivos (obrigações), e de variações passivas, quando originadas de diminuição de valores ativos (bens e direitos) ou aumentos de valores passivos (obrigações) (COCHRANE; MOREIRA; PINHO, 2003).

A Constituição Federal de 1988 é a primeira entre todas as Constituições até hoje promulgadas no Brasil a evidenciar que a ação governamental deve obedecer a planejamentos, com vistas a promover o desenvolvimento econômico-social do País, compreendendo esta, elaboração e a atualização dos instrumentos básicos: o plano geral de governo, o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais (SANTOS, 2009, p. 01).

A Secretaria do Tesouro Nacional é o Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal, fundamentado na Lei nº 10.180 de 6 de fevereiro de 2001, e do Decreto nº 3.589, de 6 de setembro de 2000, lançou normas gerais para atender ao disposto no parágrafo 2º, do art. 50 da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, padronizando os procedimentos para a consolidação das contas públicas e dar entendimentos gerais sobre os procedimentos contábeis nos três níveis de governo.

Este documento é o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público que estabelece três grandes diretrizes estratégicas, desdobradas em macro-objetivos, a fim de,

contribuir para o desenvolvimento da Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Sendo que as implantações deverão ocorrer a partir da celebração de parcerias entre o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e instituições que atuam, de forma direta ou indireta, com a Contabilidade aplicada ao Setor Público.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público busca promover o desenvolvimento conceitual da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil, com o objetivo de tornar-se obra de referência para a classe contábil brasileira (BRASIL, 2009).

Portanto, os princípios orçamentários têm como objetivo estabelecer normas e critérios capazes de nortear e orientar a elaboração, a execução e o controle do orçamento público, e caracterizam e distinguem o orçamento público dos demais orçamentos (DINIZ, 1997).

O poder público possui legalmente instituído, normas para organizar os valores que são tramitados nas esferas municipal, estadual e federal, desenvolvendo uma ordem que vai permitir a transparência com as ações envolvendo o dinheiro público. O manual da contabilidade aplicado ao setor público traz detalhes de como os gestores responsáveis devem proceder. As contas públicas são normatizadas principalmente pela Lei nº 4.320/64, que estabelece normas gerais de direito financeiro e controles orçamentários públicos, bem como a Lei Complementar nº 101/2000, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Neste sentido, o manual vem trabalhar conceitos que detalham as origens e destinação de recursos, segundo os mandamentos que órgãos auditores como os tribunais de contas, irão exigir.

O manual da contabilidade, disponível através do site do Tesouro Nacional, vem também normatizar o que determina art. 5º, inciso XV, letra b, da Constituição Federal. Neste sentido, ressalta o manual:

A receita e a despesa orçamentárias assumem, na Administração Pública, fundamental importância, pois representam o montante que o Estado se apropria da sociedade por intermédio da tributação e a sua contrapartida aos cidadãos por meio da geração de bens e serviços. Também se torna importante em face de situações legais específicas, como a distribuição e destinação da receita entre as esferas governamentais e cumprimento dos limites legais para a realização de despesas, impostos pela lei (BRASIL, 1988).

Visão Geral do Manual

Inicialmente, o que se observa no manual, são instituições conceituais que irão

nortear os procedimentos a serem seguidos, que serão exemplificados a seguir:

PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

Os Princípios Orçamentários visam estabelecer regras norteadoras básicas, a fim de conferir racionalidade, eficiência e transparência para os processos de elaboração, execução e controle do Orçamento Público. Válidos para os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário de todos os entes federativos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – são estabelecidos e disciplinados tanto por normas constitucionais e infraconstitucionais, quanto pela doutrina.

Além da publicidade e da transparência, cita-se no manual, como principais princípios orçamentários:

UNIDADE OU TOTALIDADE

Previsto, de forma expressa, pelo caput do art. 2º da Lei nº 4.320, de 1964, determina existência de orçamento único para cada um dos entes federados – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – com a finalidade de se evitarem múltiplos orçamentos paralelos dentro da mesma pessoa política.

Dessa forma, todas as receitas previstas e despesas fixadas, em cada exercício financeiro, devem integrar um único documento legal dentro de cada esfera federativa.

UNIVERSALIDADE

Estabelecido, de forma expressa, pelo caput do art. 2º da Lei nº 4.320, de 1964, recepcionado e normatizado pelo §5º do art. 165 da Constituição Federal, determina que a Lei Orçamentária Anual de cada ente federado deverá conter todas as receitas e despesas de todos os poderes, órgãos, entidades, fundos e fundações instituídas e mantidas pelo poder público.

LEGALIDADE

Apresenta o mesmo fundamento do princípio da legalidade aplicado à administração pública, segundo o qual cabe ao Poder Público fazer ou deixar de fazer somente aquilo que a lei expressamente autorizar, ou seja, se subordina aos ditames da lei. A Constituição Federal de 1988, em seu art. 37, estabelece os princípios da administração pública, dentre os quais o da legalidade e, no seu art. 165, estabelece a necessidade de

formalização legal das leis orçamentárias: “Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: I – o plano plurianual; II – as diretrizes orçamentárias; III – os orçamentos anuais.”

Esses princípios legais norteiam os trabalhos de projeção do orçamento público que contém o que irá permear origens e aplicações de recursos, detalhados a seguir.

4.2 PROCEDIMENTOS RELATIVOS À RECEITA

Conceituar e esclarecer o que deve ser feito e como se deve proceder segundo as normas do manual da contabilidade no que se refere ao item receita requer atenção especial.

A receita é item primordial no orçamento. Segundo palavras do manual, “O orçamento é um importante instrumento de planejamento de qualquer entidade, seja pública ou privada, e representa o fluxo previsto de ingressos e de aplicações de recursos em determinado período”.

Ainda sobre a importância do orçamento, este artifício está como matéria disciplinada no art. 3º, conjugado com o art. 57, e no art. 35 da Lei nº 4.320/64 (Lei do Orçamento).

Assim, analisando o enfoque geral do orçamento e tendo como parte principal o aspecto da receita, verifica-se como o órgão do poder público obtêm seus proventos ou as suas entradas de recursos. Obviamente desta forma são percebidos os recursos que futuramente serão destinados às execuções dos trabalhos como a execução das políticas públicas, atendendo às necessidades coletivas e demandas da sociedade.

De maneira geral, o manual apresenta para fins contábeis, quanto ao impacto na situação líquida patrimonial, classificação da receita em dois aspectos:

Receita Orçamentária Efetiva – aquela que, no momento do reconhecimento do crédito, aumenta a situação líquida patrimonial da entidade. Constitui fato contábil modificativo aumentativo.

Receita Orçamentária Não Efetiva – aquela que não altera a situação líquida patrimonial no momento do reconhecimento do crédito e, por isso, constitui fato contábil permutativo, como é o caso das operações de crédito.

CLASSIFICAÇÕES DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

Identificar os ingressos de capital no caixa público é um fator extremo de controle gerencial imprescindível para o sistema. Assim, fica fácil saber de quem e de onde se advém os recursos, promovendo um escopo posterior dos volumes arrecadados gerando percentuais que irão fundamentar as bases gerais das origens de fontes de financiamento.

O manual apresenta um sentido amplo para os ingressos de recursos financeiros nos cofres do Estado, denominando-se Receitas Públicas, registradas como orçamentárias, quando representam disponibilidades de recursos financeiros para o erário, ou extra-orçamentárias, quando representam apenas entradas compensatórias. Em sentido restrito, as classificações são as seguintes:

INGRESSOS EXTRA-ORÇAMENTÁRIOS

São recursos financeiros de caráter temporário e não integram a Lei Orçamentária Anual. O Estado é mero depositário desses recursos, que constituem passivos exigíveis e cujas restituições não se sujeitam à autorização legislativa. Exemplos: Depósitos em caução, Fianças, Operações de Crédito por Antecipação de Receita Orçamentária – ARO, emissão de moeda e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros.

RECEITA ORÇAMENTÁRIA

São disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício orçamentário e constituem elemento novo para o patrimônio público. Instrumento por meio do qual se viabiliza a execução das políticas públicas, a Receita Orçamentária é a fonte de recursos utilizada pelo Estado em programas e ações cuja finalidade precípua é atender às necessidades públicas e demandas da sociedade.

Essas receitas pertencem ao Estado, transitam pelo patrimônio do Poder Público, aumentam-lhe o saldo financeiro, e, via de regra, por força do Princípio Orçamentário da Universalidade, estão previstas na Lei Orçamentária Anual – LOA.

Nesse contexto, embora haja obrigatoriedade de a LOA lhes registrar a previsão de arrecadação, a mera ausência formal do registro dessa previsão, no citado documento legal, não lhes retiram o caráter de orçamentárias, haja vista o art. 57 da Lei no 4.320.

DETALHES DA IDENTIFICAÇÃO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

Com a finalidade de permitir o detalhamento dos ingressos de recursos aos cofres públicos, uma vez que há várias fontes de ingressos financeiros por parte do estado como impostos, taxas, etc, devidamente regulamentados pelo Código Tributário Nacional, o manual traz uma classificação que organiza tais ingressos.

As Receitas Orçamentárias são classificadas segundo os seguintes critérios: Natureza; Fontes de Recursos; Indicador de Resultado Primário; e Receitas do Orçamento da Seguridade Social.

Com a finalidade de apresentar uma visão geral de acordo com os objetivos deste trabalho, procedeu-se a um pouco mais de detalhes sobre o contexto 1 do item acima. Sobre estes aspectos a seguir.

Classificação Da Receita Orçamentária Por Natureza

O parágrafo 1º do art. 8º da Lei nº 4.320/1964 define que os itens da discriminação da receita mencionados no art. 11 dessa lei, serão identificados por números de código decimal. Convencionou-se denominar este código de natureza de receita.

Importante destacar que essa classificação é utilizada por todos os entes da Federação e visa identificar a origem do recurso segundo o fato gerador: acontecimento real que ocasionou o ingresso da receita no cofre público.

Assim, a natureza de receita é a menor célula de informação no contexto orçamentário para as receitas públicas; por isso, contém todas as informações necessárias para as devidas alocações orçamentárias. A figura 01 define a visualização deste contexto.

C	O	E	R	AA	SS
Categoria Econômica	Origem	Espécie	Rubrica	Alínea	Subalínea

Figura 01 - Natureza de receita - Fonte: Brasil, 2009.

Categoria Econômica Da Receita

De acordo com o §1º e o §2º do art. 11 da Lei no 4.320, de 1964, classificam-se as receitas orçamentárias em “Receitas Correntes” e “Receitas de Capital”, com os seus

respectivos códigos mencionados abaixo.

CÓDIGO	CATEGORIA ECONÔMICA
1	Receitas Correntes
2	Receitas de Capital

Figura 02 – Categoria Econômica
Fonte: Brasil, 2009.

Origem Da Receita

A Origem da receita configura-se no detalhamento das Categorias Econômicas “Receitas Correntes” e “Receitas de Capital”, com objetivo de dar as devidas procedências das receitas no momento em que ingressam no Orçamento Público. Os códigos da Origem para as receitas correntes e de capital, de acordo com a Lei no 4.320, de 1964, são respectivamente, apresentados no quadro 01.

Quadro 01- Códigos da Origem para as receitas correntes e de capital.

RECEITAS CORRENTES	RECEITAS DE CAPITAL
Receita Tributária	Operações de Crédito
Receita de Contribuições	Alienação de Bens
Receita Patrimonial	Amortização de Empréstimos
Receita Agropecuária	Transferências de Capital
Receita Industrial	Outras Receitas de Capital
Receita de Serviços	
Transferências Correntes	
Outras Receitas Correntes	

O que o manual exemplifica com estas considerações e o detalhe de como se apresentam as fontes dos recursos oriundas de vários meios.

ETAPAS DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

Segundo o manual, aplicam-se alguns aspectos que devem ser seguidos para melhor compreensão do processo orçamentário. Neste sentido, aplica-se a divisão da gestão da receita orçamentária em três etapas: Planejamento; Execução; Controle e avaliação.

PROCEDIMENTOS RELATIVOS ÀS DESPESAS

Assim como os recursos que vão para ingresso nos cofres públicos devem ser conhecidos e planejados, tais recursos que sairão do caixa precisam também passar por criteriosas avaliações. Deve-se lembrar de que, do mesmo modo a ser trabalhado o plano de

receitas, o orçamento também será o instrumento centralizador da organização das destinações de dinheiro, ou seja, qual o volume e destino das aplicações.

No setor público, é também a lei 4.320/64 que fixa a despesa pública autorizada para um exercício financeiro.

Segundo o manual da contabilidade, “A despesa pública é o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade.” Os dispêndios, assim como os ingressos, são tipificados em orçamentários e extra-orçamentários.

Segundo o art. 35 da Lei nº 4.320/64: pertencem ao exercício financeiro: as receitas nele arrecadadas e as despesas nê legalmente empenhadas.

Exemplificando o conceito de “empenho”, a mesma lei, no seu art. 58 define: “Empenho da despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”.

Portanto, para haver legalmente a saída de recursos dos cofres públicos, estes devem estar devidamente destinados e formalizados do destinatário junto ao poder governamental.

Observando o manual, aponta-se a classificação da despesa no orçamento do órgão público como:

Despesa orçamentária: é o fluxo que deriva da utilização de crédito consignado no orçamento da entidade, podendo ou não diminuir a situação líquida patrimonial.

Dispêndio extra-orçamentário: é a aquele que não consta na lei orçamentária anual, compreendendo as diversas saídas de numerários, decorrentes de depósitos, pagamentos de restos a pagar, resgate de operações de crédito por antecipação de receita e saídas de recursos transitórios.

Ainda para fins contábeis, a despesa orçamentária pode ser classificada quanto ao impacto na situação líquida patrimonial da seguinte forma:

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

Despesa Orçamentária Não Efetiva: aquela que, no momento da sua realização, não reduz a situação líquida patrimonial da entidade e constitui fato contábil permutativo. Neste caso, além da despesa orçamentária, registra-se concomitantemente conta de variação aumentativa para anular o efeito dessa despesa sobre o patrimônio líquido da

entidade.

É importante perceber no manual, assim como se obtém uma série detalhada de classificação das receitas, as despesas também possuem suas formas detalhadas de análises que serão apresentadas a seguir:

Classificação institucional da despesa

Significa apresentar a estrutura de alocação dos créditos orçamentários. Esta estrutura apresenta-se em dois níveis hierárquicos: órgão orçamentário e unidade orçamentária. Constitui unidade orçamentária o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias (art. 14 da Lei nº 4.320/1964). Os órgãos orçamentários, por sua vez, correspondem a agrupamentos de unidades orçamentárias.

Classificação funcional da despesa

De acordo com o manual a classificação funcional da despesa segrega as dotações orçamentárias em funções e subfunções, buscando responder basicamente à indagação “em que” área de ação governamental a despesa será realizada.

A atual classificação funcional foi instituída pela Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999, do então Ministério do Orçamento e Gestão, e é composta de um rol de funções e subfunções prefixadas, que servem como agregador dos gastos públicos por área de ação governamental nas três esferas de Governo.

Trata-se de classificação de aplicação comum e obrigatória, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, o que permite a consolidação nacional dos gastos do setor público.

A classificação funcional é representada por cinco dígitos. Os dois primeiros referem-se à função, enquanto que os três últimos dígitos representam a subfunção, que podem ser traduzidos como agregadores das diversas áreas de atuação do setor.

Classificação por estrutura programática

Toda ação do Governo está estruturada em programas orientados para a realização dos objetivos estratégicos definidos no Plano Plurianual (PPA) para o período de

quatro anos. Conforme estabelecido no art. 3º da Portaria MOG nº 42/1999, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estabelecerão, em atos próprios, suas estruturas de programas, códigos e identificação, respeitados os conceitos e determinações nela contidos. Ou seja, todos os entes devem ter seus trabalhos organizados por programas e ações, mas cada um estabelecerá seus próprios programas e ações de acordo com a referida Portaria.

Classificação da despesa por natureza

A classificação da despesa orçamentária, segundo a sua natureza, compõe-se de:

I – **Categoria Econômica:** Despesas correntes ou de capital.

II – **Grupo de Natureza da Despesa:** Pessoal e encargos, juros, investimentos, etc.

III – **Elemento de Despesa:** Aposentadorias, pensões, benefícios, diárias, etc.

A natureza da despesa será complementada pela informação gerencial denominada “modalidade de aplicação”, a qual tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro Ente da Federação e suas respectivas entidades, e objetiva, precipuamente, possibilitar a eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados. Cita-se os casos de Transferências à União, Transferências a municípios, etc.

Como exemplos de como se proceder praticamente quanto aos registros legais de destinação de recursos, o gestor deve se atentar para a elaboração dos cuidados acima mencionados, projetando um orçamento que contenham todos os detalhes de origem e aplicação de recursos representados como no gráfico abaixo:



Figura 03 – Projeção de orçamento
Fonte: Brasil (2009)

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O formato legal dos trâmites relativos ao processo de trabalho com os recursos públicos é bem detalhista e de certa forma complexo. A razão contábil tipifica a organização e a clareza para os movimentos patrimoniais das empresas. Assim como o controle empresarial necessita de informações precisas para o controle e tomada de decisões que levem sempre à melhoria do negócio, a proposta dos procedimentos contidos no manual aqui estudado leva também a gestão pública para caminhos de controles e desenvolvimento do serviço público.

O que se percebe neste contexto estudado, apenas no trato inicial das receitas e despesas há uma grande preocupação em identificações para que se possa ter um papel analítico posterior. Esta consideração é fundamental para o estado poder saber de onde vêm, para onde vão e como estão indo os volumes arrecadados, podendo perceber aumento ou queda de arrecadações que configurem alguma situação onde uma posterior avaliação criteriosa possa ser procedida.

Outro detalhe interessante sobre o padrão de trabalho apresentado por este manual está no grande embasamento legal. Ou seja, tudo está delineado conforme instruções legais constantes na famosa Lei nº 4.320/1964. Pode soar como ações ultrapassadas ou até mesmo burocráticas demais. O fato é que a regulamentação existe e alinha os gestores públicos num contexto estrito onde auditorias posteriores deverão ser feitas e quaisquer atos fora dos padrões e princípios serão penalizados. Esta condição é de extrema importância e credita respeito ao trato do dinheiro público.

Cabe ainda ressaltar o fato de se priorizar a questão do “empenho” para que sejam destinados recursos públicos. Este processo gera um caminho que posteriormente será analisado e se concluirá que o dispêndio do caixa foi bem empregado, ou seja, sua destinação foi necessária. Este cuidado é fundamental para que se possa estabelecer um controle mais adequado e não se gastar aleatoriamente.

Com o final deste estudo, a proposta de trabalho fica concluída com a apresentação de uma visão geral sobre os aspectos de trabalho referentes à receita e despesas segundo o que indica o manual da contabilidade para o setor público.

REFERÊNCIAS

DINIZ, Eli. **Crise, Reforma do Estado e Governabilidade**. Rio de Janeiro: FGV, pp. 175 a 202, 1997.

BRASIL. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei no 4.320, de 17 de março de 1964**. Institui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôles dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Plano de Contas Aplicado ao Setor Público**: Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios 1ª ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2009.

SANTOS, Franciele da Silva. **Lei de Responsabilidade Fiscal e Orçamento Público**. 2009. Webartigos. Disponível em < <http://www.webartigos.com/artigos/lei-de-responsabilidade-fiscal-e-orcamento-publico/29286/>> Acesso em 29/11/2011.

COCHRANE, Teresinha Maria Cavalcanti; MOREIRA, Stenio Da Silva; PINHO, Ruth Carvalho De Santana. A importância do controle Interno na administração pública Brasileira e a contribuição da Contabilidade como principal Instrumento de controle na busca da eficiência da gestão pública. **IX Convenção De Contabilidade Do Rio Grande Do Sul**. Gramado, 13 a 15 de agosto de 2003.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOMES, Rinaldo Jefferson Da Silva. **Orçamento Público**: a experiência do orçamento participativo no município de Cabedelo 2001-2002. Monografia (Especialização em Contabilidade e Auditoria Pública). Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa. 2004