

ORÇAMENTO PÚBLICO NO BRASIL: UMA FERRAMENTA DE PLANEJAMENTO E CONTROLE DOS GASTOS.

WEIZENMANN, Fabiane Barbosa de Almeida¹;
TECHIO, Jane Werle²;
MAGARÃO, Aline Hortale³.

RESUMO

As constituições de 1891, 1934, 1937 e 1946 trouxeram em seus textos importantes alterações orçamentárias, porém foi com a de 1988 que houve a preocupação de estipular ao orçamento características de planejamento. A elaboração do orçamento de um país como o Brasil é um processo complexo, que envolve a análise de uma série de prioridades, sendo que nesse processo de planejar há várias etapas envolvidas, no entanto, três delas se destacam: a aprovação do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA). Já para garantir a aplicação eficiente dos recursos e o atendimento das necessidades da sociedade, há mecanismos de controle que possibilitam verificar se tudo ocorre de acordo com o programa adotado. Esta pesquisa, de natureza bibliográfica, tem como objetivo analisar se a elaboração do orçamento público no Brasil pode ser considerada como uma ferramenta de planejamento e controle dos gastos do governo. A partir das análises constatou-se que na elaboração do orçamento, o objetivo é o atendimento dos programas do governo, que só é efetivado mediante a aplicação de recursos, orientada pelo PPA, em que se declaram as políticas e metas para 4 anos, bem como os caminhos necessários para atingi-las, pela LDO e a LOA que devem ser elaboradas, anualmente. Dessa forma o orçamento é uma importante ferramenta de planejamento, pois se formulam as ações do governo, auxilia na ação de gestão e ainda é possível avaliar a eficácia e a efetividade da prestação dos serviços à sociedade.

Palavras-chave: Orçamento Público; Planejamento; Controle; Eficiência.

ABSTRACT

The constitutions of 1891, 1934, 1937 and 1946 brought in their texts important budget changes, but it was with 1988 that there was a concern to stipulate the planning characteristics of the budget. The budgeting of a country like Brazil is a complex process, which involves the analysis of a number of priorities, and in this planning process there are several steps involved, however, three of them stand out: the approval of the Multiannual Plan (PPA), the Budgetary Guidelines Law (LDO) and the Annual Budget Law (LOA). Already to ensure the efficient application of resources and meeting the needs of society, there are control mechanisms that make it possible to verify that everything happens according to the program adopted. This bibliographic research aims to analyze if the elaboration of the public budget in Brazil can be considered as a planning and control tool for government spending. From the analysis it was found that in the preparation of the budget, the objective is the fulfillment of government programs, which is only accomplished through the application of resources, guided by the PPA, which state the policies and goals for 4 years, as well as the necessary ways to reach them, by LDO and LOA that must be elaborated, annually. Thus, the budget is an important planning tool, as it formulates government actions, assists in management action and it is still possible to evaluate the effectiveness and effectiveness of the provision of services to society.

Keywords: Public Budget; Planning; Control; Efficiency.

¹Contadora pela Universidade Federal de Santa Maria. Especialista em Gestão de Pessoas e Marketing (UFN). MBA em Finanças, Auditoria e Controladoria (FGV). Servidora pública Federal do IFFar. Mestranda no Programa de Pós-Graduação em Gestão da Organizações Públicas UFSM.

² Contadora pela Universidade de Cruz Alta. Especialista em Docência do Ensino Superior pelo Instituto Prominas. MBA Executivo em Gestão Pública pelo Instituto Prominas. Servidora pública municipal na Câmara de Vereadores de Boa Vista do Incra. Mestranda no Programa de Pós-Graduação em Gestão da Organizações Públicas UFSM.

³ Graduada em Administração de Empresas pelo Centro Universitário Central Paulista (UNICEP). Especialista em Gestão de Pessoas pela Fundação Getúlio Vargas. Especialista em Profissional & Self Coaching? Pelo Instituto Brasileiro de Coaching (IBC COACHING). Militar da Força Aérea Brasileira. Mestranda no Programa de Pós-Graduação em Gestão da Organizações Públicas UFSM.

1. INTRODUÇÃO

A gestão é prática que deve ser aprimorada, com o objetivo de alcançar determinados fins, seja reduzir a pobreza, melhorar a educação, economia, aumentar a conservação dos recursos naturais, seja para preservar, estender e expandir a cultura. Essas são as principais demandas de uma sociedade, e todo o aperfeiçoamento da gestão pública deve ser voltado, de forma estratégica, para atender essas demandas. Com isso, a gestão pública deve fazer parte de um projeto amplo de desenvolvimento, e concentrar todos os esforços no sentido de melhorar as organizações e métodos. Dessa forma, fazer uso da informação gerencial e capacitar as pessoas, embora sejam por si só importantes, só ganham sentido estratégico quando fazem parte de um projeto de desenvolvimento, que pode ser econômico e/ou social (NASCIMENTO, 2010).

Em prol do desenvolvimento, Nascimento (2010) afirma que os governos tentam constantemente buscar referenciais estratégicos e definir alguns objetivos a serem traçados, com foco no resultado, pressupondo planejamento, mensuração de desempenho e avaliação, dando ênfase à eficiência, com percepção da complexidade do ambiente e dos problemas enfrentados. A sociedade passa a ser mais exigente e participativa, há a responsabilização das ações governamentais e os temas como transparência e ética, responsabilidade fiscal e social são valorizados. A partir deste viés, todas as ações executadas pela administração pública são precedidas de planejamento, que consiste na formulação de objetivos em que se escolhe a melhor alternativa, sendo dessa forma, um processo de decisões no presente com implicações no futuro e que visa alcançar os objetivos estabelecidos pela organização, seja ela pública ou privada (BARBOSA; BRONDANI, 2004).

A atividade financeira, exercida pelo Estado, tem o objetivo de atender a população, através do fornecimento de serviços públicos que satisfaçam as necessidades da coletividade, que só é possível mediante a arrecadação de recursos, as receitas públicas. Nesse sentido, para suprir as demandas, o Governo necessita gerir e planejar a execução de seus recursos, e faz isso através do Orçamento Público, utilizando de suas funções orçamentárias, como função alocativa, distributiva e estabilizadora para intervir na economia e promover o bem comum. Para que o Governo efetive seus programas e ações ele necessita de recursos, que ao serem aplicados transformam-se em despesas públicas, que devem, necessariamente, constar no Orçamento anual, não sendo possível sua realização se não estiver autorizada pela LOA (PALUDO, 2013).

Sabe-se que o orçamento público é um instrumento de ação e em decorrência de suas

características é de grande relevância para o planejamento, seja ele municipal, estadual ou federal. A elaboração do orçamento de um país como o Brasil, com mais de 200 milhões de habitantes, é um processo complexo, que envolve a análise de uma série de prioridades, portanto, para aplicar os recursos de forma eficaz, o planejamento é essencial. Nesse processo de planejar há várias etapas envolvidas, no entanto, três delas se destacam: a aprovação do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA), sendo que cada uma delas é proposta pelo poder Executivo, a partir de objetivos específicos (BRASIL, 2018).

Para garantir que a aplicação dos recursos esteja sendo efetuada de forma eficiente e que está de fato atendendo às necessidades da sociedade, há mecanismos de controle que possibilitam, segundo Fayol (1978), verificar se tudo ocorre de acordo com o programa adotado, com as ordens dadas e com os princípios admitidos, sendo eles: controle interno, realizado dentro da própria organização; controle externo, exercido pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas e o controle social, exercido pela sociedade.

Levando-se em consideração a necessidade de mecanismos de controle, que visam garantir a aplicação dos recursos públicos de forma eficiente, esta pesquisa tem como objetivo analisar se o processo de elaboração do orçamento público no Brasil pode ser considerado como uma ferramenta de planejamento e controle dos gastos do governo federal, estadual e municipal. Para se atingir o objetivo proposto foi realizada uma pesquisa bibliográfica, que segundo Gil (2010) é elaborada com base em material já publicado, sendo constituída da análise de material impresso como livros, revistas, jornais, teses, dissertações e anais de eventos científicos que abordam estudos sobre planejamento orçamentário, o orçamento público no Brasil e o controle do orçamento público.

Na primeira seção serão abordados os conceitos de planejamento orçamentário, com ênfase no planejamento executado pelas organizações públicas. Na segunda seção será realizada uma breve abordagem da evolução do orçamento público no Brasil e dos aspectos relacionados ao planejamento, ao sistema orçamentário brasileiro e ao mecanismo de controle do orçamento em suas três modalidades (interno, externo e social). Por último serão expostas as considerações finais e nesse tópico também estarão inseridas a análise e discussões dos resultados, pois entende-se que, como o estudo trata-se de uma pesquisa bibliográfica, não necessitaria de um tópico específico para esse fim.

2. PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO

Segundo Ackoff (1976), o planejamento pode ser definido como tudo aquilo que é estruturado antes da ação ser realizada, ou seja, planejamento é o processo de formular o que fazer e como fazer, organizando os meios para atingir os objetivos e metas desejados. Por quê? Como? Onde? Quando? Quanto? São questionamentos que nos remetem ao planejamento, uma das principais ações administrativas. Para a administração antes de executar qualquer função, é necessário primeiramente planejar, definir objetivos e traçar os meios para alcançar os resultados almejados. Para Chiavenatto e Sapiro (2003, p.01) “planejar é saber o que e como atingir, calcular riscos, saber como se prevenir, é calcular riscos e buscar minimizá-los, é preparar-se, manter metas e organizar-se para atingi-las”. Planejamento está relacionado com os objetivos de médio e longo prazo, como eles estão integrados e articulados, é um processo interativo e contínuo que deve estimular a comunicação, o aprendizado e o comprometimento dos colaboradores, é a priorização de ações (SOUZA, 2010).

Mas porque planejar? A organização que não planeja está fadada, na melhor das hipóteses à estagnação ou ao conseqüente desaparecimento. Planeja-se para dar rumo às ações, para permitir concentração de esforços, buscar sinergia organizacional, estabelecer foco, identificar oportunidades planejar faz parte de nosso cotidiano, porém nas organizações ele precisa ser formalizado (PALUDO; PROCOPIUCK, 2014).

No setor público o planejamento é mais complexo que no privado, uma vez que se defronta com interesses múltiplos da sociedade tendo o objetivo de conduzi-la a um futuro melhor. Dessa maneira o planejamento governamental é um processo constituído por normas e técnicas que buscam proporcionar o desenvolvimento local e regional e segurança, gerando bem-estar, sem prejudicar o equilíbrio das finanças públicas (SOUZA, 2010). Devido a isso e a dinâmica da administração pública esta deve desenvolver a prática do planejamento estratégico.

Bryson (2004) define planejamento estratégico como um esforço disciplinado com o objetivo de produzir ações essenciais para definir o que uma organização é, o que faz e por quê. Segundo Rigby e Bilodeau (2013), planejamento estratégico é uma ferramenta de gestão das mais utilizadas no mundo corporativo e sua adoção decorre principalmente em virtude da crescente escassez de recursos que impulsionam a administração pública a racionalizar e otimizar a aplicação de recursos financeiros e humanos (BRYSON, 2004). O planejamento

nas organizações é usado como um processo racional de intervenção da realidade atual com vistas a atingir uma situação futura ideal (PINTO,1982).

Conforme Nosowski (1994) o planejamento quando implementado com sucesso pode trazer três benefícios: satisfação aos stakeholders, ao saber que o negócio está caminhando bem e tem um futuro de longo prazo; define as metas, os prazos e as estratégias com os quais os gestores vão se guiar, e eleva o comprometimento de uma organização que conhece aonde pretende chegar e o que pretende realizar. Da mesma forma no setor público o planejamento pode ajudar os gestores a agirem estrategicamente criando uma visão corporativa e gerindo as mudanças resultantes do processo (VINZANT e VINZANT, 1996).

Na visão de Bryson (2004) o principal objetivo do planejamento estratégico em órgãos públicos é criar valor encontrando o melhor ajuste da organização com o ambiente externo. Possibilita o desenvolvimento de estratégias em ambiente de constante mudança, estabelecendo prioridades dimensionando as consequências futuras de suas ações presentes, pois desenvolve uma base coerente e defensável para tomada de decisão. O autor ainda elenca cinco benefícios do planejamento estratégico em organizações públicas que são: promoção do pensamento estratégico, abrindo diálogo entre atores-chave com um direcionamento de longo prazo e estabelecendo prioridades, aprimoramento do processo de decisão, permitindo aos gestores focarem os seus esforços na busca para soluções de assuntos cruciais sob seu controle, otimização da performance, maior coordenação sistêmica pois possibilita a formação de parcerias e a coordenação de ações com todos os agentes e por fim, o potencial de beneficiar as pessoas envolvidas.

Portanto, nas organizações públicas do Brasil essa formalização se concretiza através do principal instrumento de planejamento governamental que é o Plano Plurianual-PPA, instrumento de planejamento de importância inquestionável, instituído pela Constituição Federal de 1988 que estabelece as prioridades e ações dos governantes para 4 anos de gestão. Planejar a cidade é essencial, é o ponto de partida para uma gestão municipal efetiva frente a máquina pública na qual a qualidade do planejamento ditará os rumos para uma boa ou má gestão com reflexos diretos para a qualidade de vida dos munícipes (REZENDE, 2009).

No entanto para que os gestores tenham uma visão de como o seu planejamento governamental está sendo executado, é preciso acompanhar e avaliar seus programas e impactos. Para isso é preciso fazer um acompanhamento das ações de modo a ter condições de avaliar seu desempenho para que seja possível voltar e corrigir possíveis desvios ou falhas, caso contrário, de nada adianta o planejamento. Essa prática é possível através da mensuração

de desempenho que procura avaliar a efetividade, eficácia, eficiência, execução, excelência e economicidade.

Também com base em indicadores, é possível identificar e, quem sabe, até reconhecer o bom desempenho de unidades, departamentos, setores ou iniciativas. Por fim, a alta direção pode, com base em indicadores, comunicar suas expectativas. Resumindo, um sistema de medição de desempenho tem como intuito servir de base para: analisar problemas estratégicos de forma proativa, antes que desvios ocorram; apoiar a busca de novos caminhos estratégicos para a organização; apoiar a tomada de decisão; apoiar o aprendizado da organização; reconhecer a dedicação coletiva e comunicar as estratégias e as prioridades da alta direção e dos gestores. Na administração pública, indicadores podem também ser utilizados para avaliar: projetos, atividades, processos, programas do PPA e políticas públicas (FNQ, 2012).

3. ORÇAMENTO PÚBLICO NO BRASIL

A origem do orçamento público data de 1217, através da Magna Carta, quando o rei João-Sem-Terra determinou limites ao poder real, principalmente em relação às questões jurídicas, tributárias e que envolvessem a guerra, devendo consultar o Conselho dos Nobres para decidir sobre essas questões. Com o passar do tempo, esse modelo evoluiu para o controle exercido pelo Poder Legislativo, com o objetivo de garantir que o tributo fosse fonte de recursos capaz de suprir as necessidades da sociedade. Historicamente diversas nações empenharam-se para implantar um controle das suas receitas e despesas públicas, porém, até o final do século XIX a Inglaterra era o país que detinha a maioria das referências quanto à técnica do controle do orçamento público (PALUDO, 2013).

Significativas alterações orçamentárias surgiram com as constituições de 1891, 1934, 1937 e 1946, porém foi com a Constituição Federal de 1988 que houve a preocupação de estipular ao orçamento características de planejamento, com a criação da obrigatoriedade da elaboração de instrumentos de planejamento. Dessa forma, o orçamento público é uma ferramenta de gestão utilizada pelas três esferas do governo com o objetivo de planejar onde serão aplicados os recursos arrecadados, através da estimativa das receitas e da fixação das despesas. Da mesma forma a Lei 4320/64 também fixa itens que devem integrar a Lei de Orçamento para os entes federados e dessa forma trata o orçamento como uma técnica de elaboração orçamentária, constitui-se em um plano de trabalho em que há a integração de planejamento e orçamento com a determinação de objetivos e metas a serem alcançados. Por ter uma visão gerencial dá ênfase às realizações, sendo um elo de integração entre o processo

de planejamento e a gestão governamental. A primeira classificação funcional-programática aconteceu em 1974, porém somente com a edição do decreto 2.829/1998 e com a vigência do primeiro PPA 2000-2003 tornou-se uma prática (PALUDO, 2013).

O orçamento público pode ser definido como uma ferramenta utilizada pelo governo federal a fim de planejar a aplicação do dinheiro arrecadado com os tributos, estimando as receitas com base na previsão de arrecadação e fixando as despesas com base nas receitas estimadas, evitando que haja gasto maior do que a arrecadação. É elaborado com o objetivo de direcionar os recursos às prioridades estipuladas pelos poderes, bem como oferecer serviços públicos adequados (BRASIL, 2018).

Para Bezerra Filho (2013, p. 05) orçamento público é:

Ferramenta legal de planejamento do Ente Federativo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) onde são projetados os ingressos e os gastos orçamentários que serão realizados em um determinado período, objetivando a execução dos programas e ações vinculados às políticas públicas, bem como as transferências constitucionais, legais e voluntárias, os pagamentos de dívidas e outros encargos inerentes às funções e atividades estatais.

Giacomoni (2017) afirma que o orçamento governamental é uma área que garante ao orçamento diferentes naturezas, como política econômica, administrativa, jurídica, contábil e financeira, sendo que estas variadas naturezas encaminham diferentes finalidades para os orçamentos públicos. Para esse mesmo autor, a mudança no processo político brasileiro, nos últimos 500 anos, impactou diretamente o processo orçamentário, sendo que a história da evolução do orçamento público está diretamente relacionada à evolução das instituições democráticas. Já, conforme o Manual Técnico de Orçamento (Brasil, 2019, p. 08) “O orçamento é instrumento de planejamento de qualquer entidade, seja pública ou privada, e representa o fluxo previsto dos ingressos e das aplicações de recursos em determinado período”.

Do ponto de vista de Paludo (2013), o orçamento é uma previsão, uma estimativa que se materializa numa lei, a LOA, sendo um instrumento utilizado para viabilizar o planejamento do governo e colocar em prática as Políticas Públicas, organizadas em programas, contendo a previsão das receitas e a fixação das despesas a serem realizadas em um exercício financeiro. Expressa o esforço do governo para atender as necessidades e reivindicações da sociedade. O autor classifica o orçamento em seis tipos: tradicional, desempenho, programa, base zero, participativo e incremental sendo que o orçamento público no Brasil tem caráter autorizativo e não impositivo.

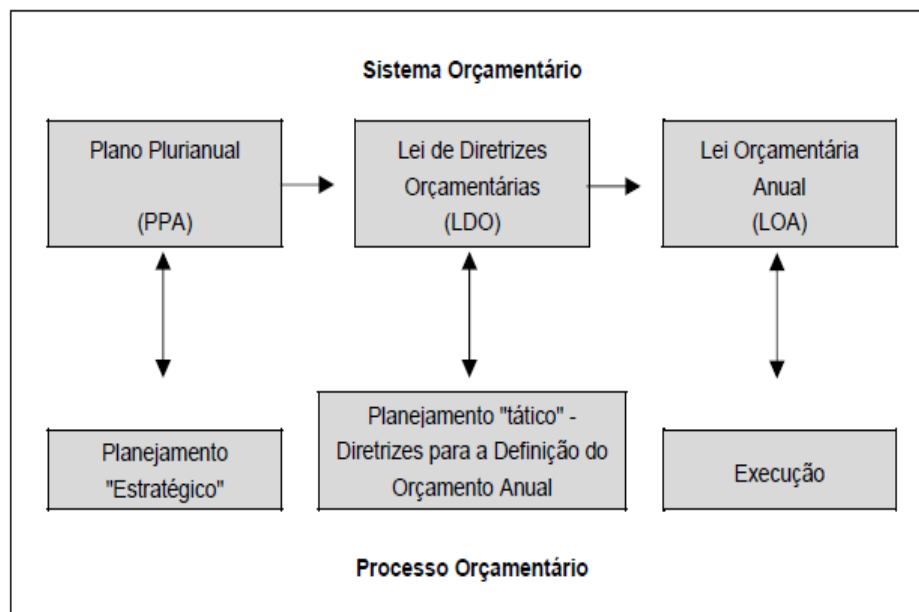
Para a ENAP (2014) o conceito de orçamento programa está ligado à ideia de planejamento e controle, pois ele deve considerar os objetivos que o governo deseja alcançar no período determinado, ultrapassando dessa forma, a característica de simples documento financeiro, passando a ser um instrumento de operacionalização das ações governamentais, de acordo com os planos e diretrizes, já estipuladas. Sendo assim, o orçamento se originou pela necessidade de regular a discricionariedade dos governantes quando se tratava da destinação dos recursos públicos. Nesse processo de planejar há várias etapas envolvidas, no entanto, três delas se destacam: a aprovação do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA), sendo que cada uma delas é proposta pelo poder Executivo, a partir de objetivos específicos.

Segundo Giacomoni (2019) os órgãos governamentais, planejam seu orçamento com base em decisões tomadas durante o processo de gestão, sendo que dentre as fontes de receitas estão as provenientes da instituição de tributos, autorizações de tomada de empréstimos, venda de títulos, cobranças de prestação de serviços e concessões, já as despesas orçamentárias são as que estão previstas em Constituição e leis ordinárias, previstas a partir do orçamento anual.

Para Mendes (2008), a Constituição Federal organizou o processo orçamentário em uma hierarquia de três Leis Ordinárias: a Lei do Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), sendo o PPA uma lei mais abrangente, com duração de 4 anos, um planejamento de longo prazo, sendo sua principal função fixar as diretrizes, objetivos e metas para as despesas de capital e para as despesas de duração continuada. A LDO é subordinada ao PPA e sua função principal é fixar os parâmetros gerais para orientar o orçamento do ano, estabelecendo as metas e prioridades. Por fim, a LOA, subordinada ao PPA e à LDO tem vigência anual e sua função é estimar a receita pública e fixar a despesa para o exercício financeiro.

A seguir, Oliveira (2013, p. 35) demonstra, através de figura, a inter-relação existente entre o sistema, leis que regem o orçamento, e o processo, técnicas que auxiliam no planejamento e execução orçamentária:

Figura 01: Inter-relação entre Sistema/Processo Orçamentário



Fonte: Oliveira (2013, p. 35)

A ação da gestão pública precisa ser organizada e viabilizada através da aplicação dos recursos, então, no PPA se declaram as políticas e metas estipuladas para um período de 4 anos, bem como os caminhos necessários para atingi-las. Já a LDO e a LOA devem ser elaboradas, anualmente, de acordo essas políticas e metas (BRASIL, 2018).

Para Bezerra Filho (2013, p. 27): “O Plano Plurianual – PPA estabelece as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração Pública, para as despesas de capital e outras delas decorrentes, e para as relativas aos programas de duração continuada. O PPA vigora por quatro anos, que vai do segundo mandato do presidente até o final do primeiro ano do mandato subsequente. É uma ferramenta de planejamento utilizada com o objetivo de solucionar os problemas de demandas socioeconômicas, estabelecendo as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública Federal para as despesas de capital e para as de programas de duração continuada (BEZERRA FILHO, 2013).

A LDO é elaborada determinando as metas e prioridades do PPA que deverão ser trabalhadas no ano seguinte, e ainda trazer obrigações de transparência. A partir da LDO, a LOA pode ser elaborada detalhando o quanto, em que área, e para que o governo irá destinar os gastos (BRASIL, 2018). Ainda segundo Bezerra Filho (2013, p. 28):

A Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO compreende as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente; orienta a elaboração da lei orçamentária anual; dispõe sobre as alterações na legislação tributária; e estabelece a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A LOA é de fato o orçamento anual, é aprovada para o ano seguinte e detalha todos os gastos e receitas. Por ser uma lei grande e complexa está estruturada em três documentos: orçamento fiscal, orçamento da seguridade social e orçamento de investimento das estatais (BRASIL, 2018). Para o autor Paludo (2013, p. 26):

O orçamento anual da União é composto pelos orçamentos: Fiscal, da Seguridade Social e de Investimento das Estatais. Ele prevê todos os recursos e fixa todas as despesas do Governo Federal, referentes aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

O Projeto de Lei Orçamentária Anual é enviado anualmente pelo Presidente da República ao Congresso Nacional, e é com base nas autorizações da LOA que as despesas do exercício são executadas, compreendendo assim, o orçamento da seguridade social, o orçamento de investimentos e o orçamento fiscal, sendo este último, referentes aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta, inclusive as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público (BEZERRA FILHO, 2013). Ainda, para Paludo (2013, p. 26), “Nenhuma despesa poderá ser realizada se não estiver autorizada no orçamento anual, na LOA (ou em lei de créditos adicionais), e todas as despesas devem ser inseridas no orçamento sob a forma de programas. Quanto a LOA, o parágrafo 5º do artigo 165 menciona 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, 1988, p. 73).

Para Gontijo (2004) dentre o PPA, a LOA e a LDO, o PPA está na mais alta hierarquia das leis orçamentárias embora sejam leis ordinárias. O modelo disposto pela Constituição Federal determina que os orçamentos devem ser compatibilizados com o plano plurianual e que a LOA deve ser elaborada conforme a LDO. A técnica utilizada para a elaboração dessas leis é a do Orçamento Programa, que permite uma linguagem unificada entre as relações dessas três leis e ainda a integração entre o planejamento e o orçamento.

Para aumentar a consistência e o controle parlamentar sobre os Executivos em relação às questões orçamentárias, Giacomoni (2017) cita que temos os princípios orçamentários. Já para Piscitelli e Timbó (2014, p. 33) “são premissas, linhas norteadoras de ação a serem observadas na concepção e implementação da proposta, o que – obviamente – não é estático, pressupondo-se a evolução desses princípios ao longo do tempo”. Para que o orçamento seja a expressão fiel do programa de um governo é indispensável que ele obedeça a alguns

princípios que são: Princípio da Programação, Princípio da unidade, princípio da universalidade, princípio da anualidade, princípio da exclusividade, princípio da clareza e do equilíbrio. Assim, para garantir que a aplicação dos recursos esteja sendo efetuada de forma eficiente e que está de fato atendendo às necessidades da sociedade, é necessário que sejam feitos controles, sendo eles: controle interno, realizado dentro da própria organização; controle externo, exercido pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas e o controle social, exercido pela sociedade (KOHAMA 2016).

3.1 CONTROLE DO ORÇAMENTO PÚBLICO

De acordo com Fayol (1978) o controle consiste em verificar se tudo ocorre de acordo com o programa adotado, as ordens dadas e os princípios admitidos. Tem por objetivo assinalar as falhas e os erros, a fim de que se possam repará-los e evitar a sua repetição. Aplica-se a tudo: às coisas, às pessoas e aos atos. O controle do orçamento público pode ser realizado de duas formas: pelo controle interno, realizado por órgãos do próprio poder executivo, como a Controladoria Geral da União, e pelo controle externo, quando realizado pelo Poder Legislativo, sendo auxiliado pelo Tribunal de Contas da União, e também através do controle social, forma pela qual a sociedade realiza a fiscalização em espaços institucionais, Conselhos, Conferências e em outros espaços na comunidade, a fim de assegurar um melhor controle do gasto público (BRASIL, 2015).

O artigo 70 da Constituição Federal determina que:

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (BRASIL, 1988, p. 37).

Atualmente, o orçamento público pode ser reconhecido como um instrumento de múltiplas funções, sendo uma delas o controle político, que se iniciou com os Estados Nacionais. Além da função clássica do controle possui também funções do ponto de vista administrativo, contábil, gerencial, financeiro, e mais recentemente, a de planejamento, ligada à técnica de orçamentos por programa (ENAP, 2014). Conforme Pedro (2017), a Lei Complementar nº 101, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, fixa regras para o controle dos gastos públicos, estabelecendo normas relativas à responsabilidade na gestão fiscal dos atos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, organizando, disciplinando e prevendo punições aos gestores quando do uso dos recursos públicos. A seguir, tem-se os principais tópicos abordados pela referida lei:

Quadro 01: O controle dos gastos públicos na LRF

Renúncia de receita	Deve estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois exercícios seguintes, e respeitar o que for definido na LDO. Se afetar as metas de resultado primário, deve estar acompanhada por medidas de compensação, no período acima referido, por meio do aumento de receita tributária.
Aumento de despesa	Deve sempre estar acompanhado de estimativa de impacto financeiro-orçamentário relativo ao exercício em que deva entrar em vigor e aos dois subsequentes, e da declaração do ordenador de despesa quanto à adequação do aumento em relação à LOA e sua compatibilidade com o PPA e a LDO.
Despesas de caráter continuado	Devem ser acompanhadas por aumento permanente de receita ou redução permanente de despesa, além de ser demonstrada a origem dos recursos para seu custeio.
Despesas de pessoal	É nulo o ato que provoque aumento de despesa de pessoal e não atenda às regras gerais da LRF, às vedações constitucionais e ao limite legal aplicado para as despesas com inativo. Também é nulo o ato que implique em aumento de despesa de pessoal nos últimos 180 dias anteriores ao final do mandato.
Operações de crédito	Requerem existência prévia e expressa autorização para a contratação, inclusão no orçamento e observância dos limites e condições fixados pelo Senado Federal.
Despesas com pessoal	Obedecem aos limites percentuais da Receita Corrente Líquida de cada ente (União 50%, Estados 60%, Municípios 60%), que corresponde às receitas correntes deduzidas dos valores entregues aos municípios.

Fonte: Pedro (2017, p. 35)

O controle interno pode ser definido como atividades vinculadas umas às outras e desempenhadas por pessoas, que fazem parte de uma organização, com o objetivo de atingir eficiência, eficácia e efetividade operacional, integridade e confiabilidade das informações produzidas, conformidade com leis e regulamentos e proteção de bens, ativos e recursos públicos contra perdas, desperdícios, mau uso ou utilização não autorizada (TCE, 2017).

Já o controle externo pode ser definido como um controle exercido por um poder sobre o outro. A Constituição Federal determina em seu artigo 71 (BRASIL, 1988) que o controle externo deverá estar a cargo do Congresso Nacional, auxiliado pelo Tribunal de Contas da União, sendo que elenca em onze incisos o que compete no processo de fiscalização.

Meirelles (1993, p. 445) discorre sobre a finalidade do controle externo:

[o controle externo] visa comprovar a probidade da Administração e a regularidade da guarda e do emprego dos bens, valores e dinheiros públicos, e a fiel execução do orçamento., por excelência, um controle político e de legalidade contábil e financeira, o primeiro aspecto a cargo do Legislativo, o segundo, do Tribunal de Contas.

Além do controle externo e interno a Constituição Federal e leis posteriores estabeleceram outro mecanismo de controle, que é aquele exercido pela sociedade sobre as ações da administração pública, o chamado controle social, que possibilita a participação

social nas decisões quanto ao uso dos recursos públicos, servindo como meio para impedir a corrupção e os desvios desses recursos que não seja para benefício da sociedade.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nos últimos 500 anos o Brasil passou por importantes mudanças no processo político, que ocasionaram impactos diretos no processo orçamentário, sendo que a história da evolução do orçamento público está diretamente relacionada à evolução das instituições democráticas. Com a vinda da família real, teve início um sistema organizacional das finanças brasileiras, pois houve a necessidade de abertura dos portos e conseqüentemente também, a necessidade de organizar e cobrar tributos.

As Constituições Federais de 1891, 1934, 1937 e 1946 trouxeram em seus textos importantes alterações orçamentárias, no entanto foi a Constituição Federal de 1988 que se preocupou em estipular a necessidade de planejamento ao orçamento, nas três esferas do governo. Dessa forma planejar tornou-se uma ferramenta de gestão, de formulação obrigatória, em que o governo federal, estadual e municipal deve realizar a estimativa de suas receitas, e a partir das quais fixar suas despesas, evitando assim, que os gastos sejam maiores que as arrecadações. O Poder Público estabelece, através de decisões de gestão, os programas de trabalho a serem executados, e para garantir a efetividade desses programas há a necessidade de recursos, ou receitas, que são provenientes de mais de uma fonte, como as recolhidas através da instituição de tributos, autorizações de tomada de empréstimos, venda de títulos, cobranças de prestação de serviços e concessões. A partir de uma previsão do que se irá recolher, o governo avalia o custo-benefício das ações e a relação do quanto irá empregar de recursos e as melhorias que serão obtidas. Todas essas ações são realizadas com base em planos estabelecidos, e é nessa hora que o orçamento adquire características de planejamento.

A atividade de planejar, não pode estar atrelada à vontade e aos interesses do gestor público, deve estar amparada legalmente, prova disso é que a Lei 4320/1964 estabeleceu regras para a discriminação da receita e da despesa de forma em que deva ser evidenciado programa de trabalho e a política econômica financeira a ser seguida, e a obediência aos princípios da universalidade, unidade e anualidade. Dessa forma, o atendimento dos programas é possível através da aplicação de recursos, orientados pelo PPA, em que se declaram as políticas e metas estipuladas para um período de 4 anos, bem como os caminhos

necessários para atingi-las, pela LDO e a LOA que devem ser elaboradas, anualmente, de acordo as políticas e metas.

A partir da fase em que a gestão pública planeja e executa seu orçamento é necessário verificar e acompanhar o cumprimento do orçamento. Para isso existe o controle interno, em que é possível a atuação dos órgãos internos da administração pública, o controle externo, exercido pelo Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas e o controle social, exercido pela sociedade, maior interessada na concretização dos planos do governo. Essas formas de controle podem ser exercidas permanentemente, porém não garante certeza quanto a eficiência da aplicação dos recursos públicos.

O orçamento é uma importante ferramenta de planejamento quando se formulam as ações do governo, e se torna mais importante ainda quando auxilia a ação de gestão do governo a avaliar a eficácia e a efetividade da prestação dos serviços à sociedade. Vivemos um período de crises, em que os recursos são cada vez mais escassos em contrapartida às despesas que crescem de forma a evidenciar o déficit público. Para lidar com tal dicotomia é fundamental, não apenas recorrer às iniciativas de aumento da arrecadação, mas também assegurar que a alocação de recursos seja aperfeiçoada para que todas as prioridades sejam atendidas e não haja descontinuidade nos programas do governo.

RERERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACKOFF, R. L. **Planejamento empresarial**. Rio de Janeiro: Coleção Administração e Gerência. 1976.

BARBOSA, Emerson Rodrigues. BRONDANI, Gilberto. **Planejamento Estratégico Organizacional**. Revista Eletrônica de Contabilidade. Curso de Ciências Contábeis UFSM. Volume 1. N.2Dez/2004-Fev/2005. Disponível em: <<https://periodicos.ufsm.br/contabilidade/article/view/107/3735>> Acesso em: 31 dez 2019.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Orçamento aplicado ao setor público: abordagem simples e objetiva**. Atual a Constituição Federal, Lei no 4.320/64, LRF e Portarias da SOF/STN-MCASP. – 2. ed. – São Paulo: Atlas, 2013.

BRYSON, J. M. *Strategic Planning Process for public and Non-Profit organizations*. Long Range Planning. Vol. 21. P. 73-81, 1988.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 4320**. Brasília. DF, mar 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 28 jun. 2019.

_____. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. CAPÍTULO III. DA EDUCAÇÃO, DA CULTURA E DO DESPORTO. Seção I DA EDUCAÇÃO. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em 25

jun. 2019.

_____. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 24. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em 28 jun. 2019.

_____. Presidência da República. Casa Civil. **Decreto-lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967**. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm> Acesso em: 09 de jul. 2019.

_____. Presidência da República. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. <Disponível em:
http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lcp%20101-2000?OpenDocument> Acesso em 03 jun. 2019.

_____. Fundação Escola Nacional de Administração Pública – ENAP. **Orçamento Público Conceitos Básicos**. Conteudista: Pedro Luiz Delgado Noblat (Organizador-2002); Carlos Leonardo Klein Barcelos (2002); Bruno Cesar Grossi de Souza (2002); Revisor - Conteúdo e Exercícios: Bruno Cesar Grossi de Souza (2004-2013). Brasília. 2014. Disponível em:
<[http://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/2170/1/Or%C3%A7amento%20P%C3%ABlico%20Conceitos%20B%C3%A1sicos%20-%20M%C3%B3dulo%20%20\(1\).pdf](http://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/2170/1/Or%C3%A7amento%20P%C3%ABlico%20Conceitos%20B%C3%A1sicos%20-%20M%C3%B3dulo%20%20(1).pdf)> Acesso em: 03 jul. 2019

_____. Ministério da Economia. Planejamento, desenvolvimento e gestão. **Quem fiscaliza o orçamento Público?** Disponível em: <
<http://www.planejamento.gov.br/servicos/faq/orcamento-da-uniao/acompanhamento-do-orcamento/quem-fiscaliza-o-orcamento-publico>> Acesso em 06 jul. 2019.

_____. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Orçamento Cidadão: Projeto de Lei Orçamentária Anual - PLOA 2019**. Brasília, 2018. Disponível em:< <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/orcamentos-anuais/2019/ploa/orcamento-cidadao.pdf>> Acesso em: 17 dez 2019.

CHIAVENATO, I; SAPIRO, A. **Planejamento Estratégico**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

FAYOL, H. **Administração geral e industrial**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1978.

FUNDAÇÃO NACIONAL DA QUALIDADE. **Indicadores de Desempenho – Estruturação do Sistema de Indicadores Organizacionais**. 3. ed. São Paulo: Fundação Nacional da Qualidade, 2012.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. – 17. ed. revista e atualizada – São Paulo: Atlas, 2017.

_____. **Orçamento governamental: teoria, sistema, processo**. São Paulo: Atlas, 2019.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GONTIJO, Vander. **Orçamento da União. Instrumentos de Planejamento e Orçamento**. Câmara dos Deputados. Curso sobre processo orçamentário, 2004. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/cidadao/entenda/cursopo/planejamento.html>> Acesso em: 03 jul. 2019.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública. Teoria e prática.** 15. ed. – São Paulo: Atlas, 2016.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** São Paulo: Malheiros, 1993.

NOSOWSKI, G. *Strategic Planning for a public service – The British Post Office.* Long Range Planning. 1994.

MENDES, Marcos José. **Sistema Orçamentário Brasileiro: Planejamento, Equilíbrio Fiscal e Qualidade do Gasto Público.** Brasília: Consultoria Legislativa / Senado Federal (Texto para Discussão nº 39). Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-39-sistema-orcamentario-brasileiro-planejamento-equilibrio-fiscal-e-qualidade-do-gasto-publico>>. Acesso em: 03 jul. 2019.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **Gestão Pública: gestão pública aplicada: União, Estados e Municípios, gestão pública no Brasil, de JK à Lula, gestão orçamentária e financeira, a gestão fiscal responsável, tributação e orçamento, tópicos especiais em contabilidade pública, gestão das contas nacionais, gestão ecológica e ambiental.** 2 ed. rev e atualizada - São Paulo: Saraiva, 2010.

OLIVEIRA, Antonio Gonçalves. **O orçamento público como instrumento multidimensional: jurídico, político e de gestão.** 2013. Monografia (Bacharelado em Direito) – Faculdade Dom Bosco. Curitiba, 2013.

PALUDO, Augustinho Vicente. **Orçamento público e administração financeira e orçamentária e LRF.** 4.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

PALUDO, A. V; PROCOPIUCK, M. *Planejamento governamental: referencial teórico, conceitual e prático.* 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PEDRO, Carlos Eduardo Constantino. **Orçamento Público, controle social e cidadania fiscal: Escola Fazendária do Estado de São Paulo.** 2017. Disponível em: <<https://pt.scribd.com/document/354814358/Fazesp-Curso-de-Orcamento-Publico-Control-Social-e-Cidadania-Fiscal>> Acesso em: 08 jul. 2019.

PINTO, A. L. **O Planejamento Estratégico na Administração Pública Brasileira: rumos e perspectivas.** Cadernos FUNDAP, São Paulo, ano 2, nº 4, p. 4-13, junho de 1982.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio. TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade Pública. Uma abordagem da Administração Financeira Pública.** 13ª edição revista, ampliada e atualizada até maio de 2014. São Paulo. Editora Atlas S.A, 2014.

REZENDE, Denis, Alcides. Planejamento estratégico municipal: projeto de planejamento e de política pública de um município brasileiro. PPP, nº 32. Jan/Jun, 2009.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Contas do Estado. **Manual para Implantação de Sistemas de controle interno no âmbito das administrações públicas municipais e estaduais do estado do Rio de Janeiro.** 2017. Disponível em : <<http://www.tce.rj.gov.br/manual-de-controle-interno>> Acesso em: 08 jul. 2019.

RIGBY, D. K. **Ferramentas de Gestão** – Um guia para executivos 2009. São Paulo: Bain & Company. 2009.

SANTOS, Luiz Alberto dos; CARDOSO, Regina Luna Santos. **Perspectivas para o controle social e a transparência da Administração Pública**. In: BRASIL. Tribunal de Contas da União. Prêmio Serzedello Corrêa 2001: Monografias Vencedoras. Perspectivas para o Controle Social e a Transparência da Administração Pública. Brasília: TCU, 2002

SOUZA, Daniel, Luiz de. **Planejamento estratégico em organizações publicas. Planejamento de longo prazo em organizações publicas com a utilização do Balanced Scorecad e de cenários prospectivos**. Monografia de conclusão de pós-graduação. Universidade Gama Filho. Brasília. 2010.

VINZANT, J. C.; D. VINZANT, D. H. *Strategic Management and TQM: Challenges and Choices*. Public Administrative Quarterly, pp. 201-219. 1996a.