

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

DENISIANE GISELE ROSINSKI

**UMA PROPOSTA DE ELABORAÇÃO DE MODELO ORÇAMENTÁRIO: UM
ESTUDO DE CASO EM UMA AUTARQUIA DE SANTA CATARINA**

Florianópolis
2007

DENISIANE GISELE ROSINSKI

**UMA PROPOSTA DE ELABORAÇÃO DE MODELO ORÇAMENTÁRIO: UM
ESTUDO DE CASO EM UMA AUTARQUIA DE SANTA CATARINA**

Trabalho de Conclusão de Curso, submetido ao Departamento de Ciências Contábeis do Centro Sócio-Econômico da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Flávio da Cruz, M. Sc.

Florianópolis
2007

DENISIANE GISELE ROSINSKI

UMA PROPOSTA DE ELABORAÇÃO DE MODELO ORÇAMENTÁRIO: UM ESTUDO DE CASO EM UMA AUTARQUIA DE SANTA CATARINA

Esta monografia foi apresentada como Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média de....., atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo mencionado.

Florianópolis, 26 de junho de 2007.

Prof^a. Elisete Dahmar Pfitscher, Dr^a.
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis, UFSC.

Professores que compuseram a banca:

Professor Flávio da Cruz, M. Sc.- Orientador
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

Prof^a. Eleonora Milano Falcão Vieira, Dr^a. - Membro
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

Professor Vladimir Arthur Fey, M. Sc. - Membro
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

Florianópolis
2007

Dedico a realização desse trabalho ao meu querido filho Luigi e a minha mãe por me ensinar o valor do esforço próprio para a busca por uma vida melhor.

AGRADECIMENTOS

A vida nos proporciona momentos inesquecíveis, e estes podem ser lembranças boas ou difíceis, e nesta etapa da minha vida em particular, foram vários momentos difíceis, mas sempre com esperança e muita luta, hoje alcanço mais uma conquista.

E neste momento venho agradecer aqueles que em todos os momentos contribuíram e colaboraram para a realização deste trabalho.

Primeiramente a Deus, pela vida, pela força, pela sabedoria, e pela coragem para lutar e conquistar os meus objetivos com dignidade.

A meu filho **Luigi**, desculpa pela ausência e obrigada pelo carinho, amor e o sorriso em todos os momentos que eram possíveis passarmos juntos. Te amo meu pequenino.

A minha mãe **Darcila** e ao meu pai **Diunisio**, que apesar da distância sempre me incentivaram. Aos cuidados da minha mãe para com meu filho, para que eu pudesse sossegar o meu coração e estudar com tranquilidade. Agradeço também aos meus irmãos, que sempre me incentivaram, acreditando na minha capacidade.

Ao meu orientador, o professor **Flávio da Cruz**, pela orientação, paciência e confiança. Além de orientador foi um amigo que desempenhou um importante papel para realização deste estudo, fazendo-me crer que eu seria capaz de fazer um grande trabalho.

Aos amigos por acreditarem na minha capacidade em especial: **Maura, Nilton, Nara, Novânia e Juliana** e peço-lhes desculpas pela ausência, e obrigada pelo apoio nos momentos difíceis.

Aos meus colegas de trabalho e principalmente ao meu chefe pela compreensão, confiança e pelas palavras de incentivo durante os dias mais difíceis da minha vida, e por acreditar no meu profissionalismo me oferecendo muitas oportunidades.

Aos demais professores do curso, que muito contribuíram para minha formação acadêmica. A presidente da Entidade objeto desse estudo, pelas informações fornecidas.

A todos aqueles que não se encontram na lista acima, mas que de uma forma direta ou indireta contribuíram para a conclusão deste trabalho.

Assim, concretizo mais essa etapa em minha vida, enriquecida pelo apoio de familiares, amigos, mestres e colegas de trabalho. Obrigada a todos!

“Na realidade, viver como um homem significa escolher um objetivo e dirigir-se para ele com toda a conduta, pois não ordenar a vida a um fim é sinal de grande estupidez”.

Aristóteles

RESUMO

ROSINSKI, Denisiiane Gisele. Uma proposta de elaboração de modelo orçamentário: um estudo de caso em uma autarquia de Santa Catarina, 2007, 72 f. Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

Esta pesquisa científica tem por objeto apresentar uma inovação à proposta orçamentária através de mecanismos adotados por outras entidades públicas e privadas, sem deixar de cumprir com os princípios do planejamento e as exigências da lei orçamentária para ser utilizada na proposta orçamentária de uma autarquia de Santa Catarina. Fixando como objetivos específicos o conceito de orçamento público, além do estudo de alguns mecanismos adotados por outras entidades para aperfeiçoar o modelo orçamentário, a fim de maximizar a alocação de recursos que darão subsídios para manutenção de suas despesas. Sendo assim, procura-se destacar a importância de um orçamento bem elaborado, pois é fundamental haver harmonia entre os valores orçados e os valores realizados na entidade. Esse equilíbrio apenas será possível de houver um planejamento eficiente que envolva toda a estrutura da entidade, considerando as metas e objetivos a serem alcançados e respeitando a legislação pertinente. A metodologia utilizada nesta pesquisa bibliográfica foi descritiva, sendo desenvolvida uma abordagem qualitativa e evidenciado através um estudo de caso o planejamento e a execução das receitas e das despesas referentes aos três períodos estudados. Dessa forma, demonstram-se algumas modalidades de orçamento, após a sugestão de um modelo a ser aplicado na proposta da entidade, além dos resultados da execução do estudo de caso, procurou satisfazer enquanto pesquisa a problemática e seus objetivos. Por último, seguem as considerações finais com algumas sugestões julgadas necessárias para continuidade desde estudo.

Palavras-chave: Orçamento, Orçamento Público, Proposta Orçamentária, Receita e Despesa Pública, Autarquia.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF - Constituição Federal

LOA – Lei Orçamentária Anual

LDO – Lei das Diretrizes Orçamentárias

PPA – Plano Plurianual

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TCU – Tribunal de Contas da União

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Demonstrativo de Receitas Correntes e Receitas de Capitais	48
Figura 2 - Relação de contribuintes associados nos três últimos anos.....	50
Figura 3 - Receita Prevista versus Receita Realizada dos três períodos	62
Figura 4 - Despesas Orçada versus Despesa Realizada dos três períodos	63

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1 - Demonstrativo de Receitas Correntes e de Receitas de Capital	39
Quadro 2 - Demonstrativo de Despesas Correntes e de Despesas de Capital	42
Quadro 3 - Relação de contribuintes associados nos três períodos analisados	47

LISTAS DE TABELAS

Tabela 1 - Demonstrativo Orçamentário das receitas e despesas do Comitê	54
Tabela 2 - Demonstrativo das reformulações orçamentárias do Comitê	55
Tabela 3 - Demonstrativo dos valores Previstos versus Realizados em 2004	56
Tabela 4 - Demonstrativo dos valores Previstos versus Realizados em 2005	58
Tabela 5 - Demonstrativo dos valores Previstos versus Realizados em 2006	60

SUMÁRIO

RESUMO	07
LISTAS DE ABREVIATURAS E SIGLAS	08
LISTAS DE FIGURAS	09
LISTAS DE QUADRO	10
LISTAS DE TABELAS.....	11
1 INTRODUÇÃO	13
1.1 Considerações iniciais.....	13
1.2 Tema e problema.....	15
1.3 Objetivos.....	16
1.3.1. Objetivo geral.....	16
1.3.2 Objetivos específicos.....	16
1.4 Justificativa.....	16
1.5 Metodologia	17
1.6 Limitações da pesquisa.....	20
1.7 Organização do trabalho.....	21
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	21
2.1 Contabilidade	21
2.2 Contabilidade Governamental.....	21
2.3 Noções da Esfera Federal	23
2.4 Planejamento	26
2.4.1 Princípios e doutrinas relacionados ao planejamento	28
2.4.2 Tipos de Planejamento	29
2.5 Orçamento	30
2.5.1 Orçamento Público.....	31
2.5.2 Princípios Orçamentários	33
2.5.3 Tipos de Orçamento.....	36
2.6 Elaboração do orçamento	37
2.7 Composição do Orçamento	38
2.7.1 Receita Pública	38
2.7.2 Despesa Pública	40
3 AUTARQUIAS: ATIVIDADES E PROCEDIMENTOS PERTINENTES.....	43
3.1 Entidade objeto da pesquisa.....	43
3.2 Proposta Orçamentária da Autarquia Pesquisada.....	44
3.2.1 Atual Proposta Orçamentária: relação entre planejamento e execução.....	45
3.3 Previsão da Receita.....	46
3.4 Previsão da Despesa	49

3.5	Elaboração da Prestação de Contas Anual	50
3.6	Análise dos valores orçamentários dos três períodos	53
3.7	Sugestão para planejamento orçamentário do Comitê	64
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	69
4.1	Quanto à problemática	69
4.2	Quanto aos objetivos	69
4.3	Sugestões para trabalhos futuros	70
	REFERÊNCIAS.....	71

1. INTRODUÇÃO

1.1 Considerações Iniciais

Atualmente, busca-se muito a eficiência nos trabalhos realizados nas organizações, pois há uma preocupação em atingir as metas e objetivos estimados, particularmente, pelas entidades, para isso é importante levar em consideração a estrutura financeira e pessoal, assim inicia o processo do planejamento. Hoje, tanto nas empresas privadas quanto nas públicas têm-se preocupado em elaborar um programa eficaz para aperfeiçoar a administração. Esse planejamento, em suas várias formas, vai além da execução de planos e metas, é necessário buscar uma satisfação através dos serviços prestados em prol da comunidade.

Na esfera pública, encontram-se as autarquias que além do planejamento gerencial são obrigadas a elaborar uma proposta orçamentária para ser executada durante o exercício financeiro, obedecendo à legislação pertinente, Lei n. 4320/64, que institui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, popularmente conhecida por Lei do Orçamento. Para essa elaboração orçamentária podem ser utilizadas técnicas gerenciais para projetar as receitas e as despesas, a fim de minimizar as deficiências e os desperdícios financeiros da organização procurando elaborar uma proposta satisfatória.

Sabe-se que as autarquias são categorias que compreendem a administração indireta, sendo assim há uma obrigatoriedade a ser cumprida na apresentação da proposta orçamentária que inclui a descrição de um plano de metas e de objetivos, que a entidade pretende atingir durante o exercício social, além do quadro detalhado das receitas e das despesas. Nesse processo é importante avaliar o planejamento aprovado para o ano atual, observando onde há necessidade de ajustes quantitativos e relevantes, considerando algumas mudanças, pois o orçamento não é estático, deve ser ajustado de acordo com as alterações do ambiente, além das influências internas e externas do mercado.

O planejamento deve encontrar alicerce nos objetivos e projetos estratégicos da entidade, caso contrário pode resultar num orçamento com previsões incorretas, ou até, impossível de ser executado ou remanejado quando necessário; é importante evitar dar continuidade a elaboração orçamentária que não considera os objetivos que a entidade almeja alcançar na sua trajetória administrativa.

Assim, pretende-se com esta pesquisa, analisar a estrutura orçamentária que vem sendo utilizada pelo Comitê Regional de Profissionais “X” de Santa Catarina, e através de um estudo de caso, avaliar e observar seus reais objetivos e a forma de aplicação dos recursos, considerando a legislação, os conceitos de orçamentos públicos e os princípios fundamentais do planejamento e dessa forma procurar elaborar uma proposta orçamentária eficiente.

1.2 Tema e Problema

Para o estudo do orçamento público tão importante quanto à definição conceitual e estrutural é o processo de planejamento e controle. Na busca pela eficiência tem-se uma constante preocupação em aprimorar os planos e as metas, a fim de obter um planejamento orçamentário satisfatório que não tenha necessidade de ajustes relevantes durante o período de execução, respeitando tanto os princípios gerais do Planejamento como os princípios do Orçamento, fundamentados na Constituição Federal de 1988 e na Lei n. 4.320/64, legislação pertinente ao orçamento público.

Para Giacomoni (1989), o orçamento é um dos mais antigos e tradicionais instrumentos utilizados na gestão dos negócios públicos. No início, foi concebido como um mecanismo eficaz de controle político dos órgãos de representação sobre os executivos, e sofreu mudanças no plano conceitual e técnico, ao longo do tempo, para acompanhar a própria evolução das funções estatais.

O conceito de orçamento vem sofrendo essas mudanças significativas ao longo do seu histórico, devido à decorrência evolutiva das funções nos aspectos político, jurídico, contábil, econômico, financeiro e administrativo, desde as principais fases, do orçamento tradicional ao moderno, dando espaço ao liberalismo econômico até a intervenção do Estado na economia e na distribuição de recursos, através de planejamentos, programações e orçamentos.

Segundo Cruz (1988), orçamento público é um meio de prever as intenções da programação econômica e financeira que o Poder Executivo deseja adotar no exercício financeiro seguinte. O autor afirma que para ser legítimo o orçamento deveria ser submetido a concordância do Poder Legislativo que representa, no plano ideal o interesse da população.

Portanto, o orçamento é um processo de planejamento quantitativo, dinâmico e contínuo, não é no primeiro plano que irá se atingir a eficiência; é necessário organizar, com base nas atividades e objetivos da entidade, as formas de alocação de recursos que irão subsidiar as despesas que estão previstas no programa para tal exercício. E assim, definir um orçamento equilibrado para as receitas e despesas.

Embora, a elaboração de um planejamento orçamentário exija uma análise comparativa das receitas e despesas dos exercícios anteriores, convém dizer que o planejamento visa a atender metas e objetivos futuros, porém é inevitável para a entidade deixar de usar como base o orçamento anterior, e apenas ajustá-lo para mais ou para menos, no entanto dessa forma, podem ocorrer erros e falhas.

E é nesse ponto que reside o problema, e diante do exposto essa pesquisa pretende responder a seguinte questão: *Como elaborar uma proposta orçamentária eficiente cumprindo os princípios do planejamento e as exigências da lei orçamentária para ser utilizado no Comitê Regional de Profissionais “X” de Santa Catarina?*

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

Propor uma inovação à proposta orçamentária através de mecanismos adotados por outras entidades públicas e privadas, cumprindo os princípios do planejamento e as exigências da lei orçamentária, para ser utilizado no Comitê Regional de Profissionais “X” de Santa Catarina.

1.3.2 Objetivos Específicos

- a) Apresentar, de forma clara e sucinta, alguns conceitos de orçamento público;
- b) Descrever o modelo orçamentário utilizado pelo Comitê, apresentando pontos positivos e negativos, analisando particularmente a relação entre o planejamento e a execução orçamentária.
- c) Sugerir, segundo parâmetros específicos, um modelo de orçamento que pode ser aplicado ao modelo praticado atualmente no Comitê.

1.4 Justificativa

Considerando a importância de uma proposta orçamentária eficiente, que não tenha necessidade de reformulações relevantes, o presente estudo busca encontrar uma metodologia para elaborar um planejamento orçamentário eficiente para ser implantado numa autarquia federal: o Comitê Regional de Profissionais “X” de Santa Catarina.

Dessa forma, vale destacar no processo de elaboração orçamentária, não apenas as demonstrações contábeis e os relatórios que o integram como obrigatoriedade da lei, mas as intenções da entidade e os meios para executar os planos de metas, assegurando que o orçado e o planejado se concretizem. O orçamento não pode ser visto como uma “ficção”, é importante que passe a ser relevante no processo administrativo tanto para o Comitê como para outras entidades federais.

As autarquias são subordinadas à legislação específica, porém possuem personalidade jurídica, patrimonial e receitas próprias, podendo executar suas atividades administrativas de forma descentralizada, elas determinam seu próprio planejamento baseado nas etapas de elaboração da proposta, as quais são discussão, votação, apropriação, além do controle e da avaliação da execução da lei orçamentária. É nesse processo que deve ser analisado onde foram cometidas as falhas e quais são relevantes no programa estratégico.

O processo orçamentário não deve ser visto como auto-suficiente, anualmente é feita uma nova proposta orçamentária, que deve ser fundamentada em aspectos legislativos e nos objetivos da entidade. Considerando esses argumentos, a pesquisa elaborada teve como propósito sugerir uma inovação que possa aperfeiçoar a proposta orçamentária do Comitê Regional de Profissionais “X” de Santa Catarina.

1.5 Metodologia da Pesquisa

Torna-se necessário, durante a elaboração de um trabalho científico, mencionar as teorias do conhecimento e as metodologias a serem seguidas, que deram base para o desenvolvimento do estudo. Para isso, identificam-se os tipos de pesquisa, os instrumentos de coleta de dados, bem como os tipos de análise dos dados a serem utilizados neste estudo.

Sabe-se que o conhecimento divide-se em quatro espécies, a saber: o conhecimento empírico, o conhecimento filosófico, o conhecimento teológico e o conhecimento científico.

Inicia-se um comentário pelo conhecimento empírico, que de acordo com Cervo e Bervian (1983, p.7), “é o conhecimento do povo, obtido ao acaso, após inúmeras tentativas.”

Sendo assim, o conhecimento empírico ou popular é aquele conhecimento que o ser humano adquire em decorrência da sua experiência, através de fatos ocorridos no dia-a-dia e passados de geração em geração, sem aplicação de métodos ou regras.

Segue com o conhecimento filosófico, que segundo Lakatos e Marconi (1990, p.16), “é caracterizado pelo esforço da razão pura para questionar os problemas humanos e poder discernir entre o certo e o errado, unicamente correndo às luzes da própria razão humana”.

Dessa forma, o conhecimento filosófico é originário na razão, do poder lógico de raciocínio do indivíduo e da sua capacidade de determinação.

Tem-se ainda o conhecimento teológico, que conforme Cervo e Bervian (1983, p.13), “é o conjunto de verdades a que os homens chegaram mediante a aceitação dos dados da revelação divina”. Acrescentam, explicitando que “são os conhecimentos adquiridos nos livros sagrados e aceitos racionalmente pelos homens, depois de terem passado pela crítica histórica mais exigente”.

Com isto, o conhecimento teológico ou religioso, como é popularmente conhecido, é direcionado aos fenômenos sobrenaturais, sem evidências verídicas, passadas pelas pessoas através da crença adquirida pela fé em um ser divino e superior, criador do universo e de toda sabedoria.

E finalmente, o conhecimento científico, este segundo Cervo e Bervian (1983, p.8), “vai além do empírico, procurando conhecer, além do fenômeno, suas causas e leis.”

Tendo em vista os quatro tipos de conhecimento expostos anteriormente, se firma como válido para a seguinte pesquisa o conhecimento científico, pois é o tipo de conhecimento mais abrangente que busca o entendimento de causas e efeitos de um fenômeno que seja objeto de estudo.

Gil (1991, p.19), define a pesquisa como “o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”. A pesquisa para Cervo e Bervian (1983, p.50), “é uma atividade voltada para a solução de problemas através do emprego de processos científicos”.

Sendo assim, o ser humano se caracteriza pela sua racionalidade, que o leva a formular perguntas que necessitam de respostas. A busca dessas respostas chama-se pesquisa científica quando possui o emprego de procedimentos científicos e de metodologias para nos ajudar a compreender o próprio processo da pesquisa.

Finalmente, o conceito de monografia, definida por Lakatos e Marconi (1985, p.150) como "um estudo sobre um tema específico ou particular, com suficiente valor representativo e que obedece a rigorosa metodologia. Investiga um determinado assunto não só em profundidade, mas em todos os ângulos e aspectos, dependendo dos fins a que se destina". Trata-se de um estudo sobre tema específico ou particular, com suficiente valor representativo.

Para Lakatos e Marconi (1990, p.226), os trabalhos científicos devem ser elaborados de acordo com normas pré-estabelecidas e com os fins a que se destinam. Serem inéditos ou

originais e contribuirão não só para a ampliação de conhecimentos ou compreensão de certos problemas, mas também servirão de modelo ou oferecer subsídios para outros trabalhos.

Um trabalho científico tem importância se houver um consenso por parte dos pesquisadores da área no momento de adotar uma metodologia e as convenções necessárias para a organização, execução e apresentação da pesquisa. Assim, para se escolher de um tema ou assunto deve ser observado a sua originalidade, importância e utilidade.

A presente pesquisa busca responder como elaborar uma proposta orçamentária eficiente respeitando os princípios do planejamento e as exigências da lei orçamentária para aperfeiçoar o modelo utilizado, usando alguns mecanismos adotados por entidades públicas e privadas que seja possível aplicar no Comitê Regional de Profissionais “X” de Santa Catarina. De acordo com os procedimentos técnicos o tipo de pesquisa a ser desenvolvida neste trabalho é chamado de estudo de caso.

Conforme Cervo e Bervian (1983, p.57), "estudo de caso é a pesquisa sobre um determinado indivíduo, família, grupo ou comunidade, para examinar aspectos variados de sua vida".

Cada família no seu contexto social ou político sofre com a mais importante dimensão: a econômica; isto é, quem possui alto poder econômico possui um poder político altamente controlador sobre a sociedade. Já os menos favorecidos economicamente, além de sofrerem com a questão cultural são facilmente manipulados pela maioria que domina o poder. Dessa forma o poder e a política andam lado a lado, por isso é fundamental, tanto para entidades públicas como as privadas, haver um controle sobre a captação de recursos que dão subsídios as despesas de manutenção. Sendo assim, na escala pública esse controle é realizado através de uma proposta orçamentária, onde são apresentadas todas as receitas e as despesas para exercício financeiro. E dessa forma, a presente pesquisa irá analisar a proposta orçamentária do Comitê Regional de Profissionais “X” através de um estudo de caso.

Para Gil (1988, p.58), “o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetivos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento [...]”. Gil ainda afirma que é o estudo que busca conhecer um fenômeno pertinente a um determinado grupo e pode utilizar-se de ferramentas como questionários e entrevistas como meio de coleta de dados.

As formas de classificar as pesquisas são diversas; neste trabalho utilizou a classificação da pesquisa, quanto aos seus objetivos, como sendo descritiva. Definida por Gil (1999) como alvo principal a descrição de determinadas características de uma população.

Atendendo o objetivo do presente estudo, utilizou-se a pesquisa com a abordagem qualitativa. Para Trivinõs (1987, p. 121) “a abordagem qualitativa objetiva a compreensão da dinâmica do fenômeno em estudo, importando desta forma, a consideração e análise de todos os dados da sua realidade”. Explica que a pesquisa qualitativa busca descrever não somente a aparência de um fenômeno, mas também a sua origem, visando através das causas da sua experiência, explicar, em origem, suas relações e suas mudanças.

Nessa pesquisa as fontes de informação para coleta de dados foram os relatórios financeiros fornecidos pela entidade referentes aos períodos de 2004, 2005 e 2006, a fim de serem analisados e comparados as três situações que ocorreram durante esses exercícios financeiros, que são a elaboração da proposta, reformulação e a prestação de contas anual.

Para a elaboração dessa pesquisa, foi necessário seguir um roteiro composto por três etapas. Na primeira etapa, realizou-se a coleta de material bibliográfico referente ao tema de pesquisa para utilizar na fundamentação teórica, definindo dessa forma a formulação do problema. A segunda etapa consistiu no estudo de caso referente a entidade, onde foi feita a coleta de dados, a fonte de informação foram os relatórios fornecidos pela diretoria.

Na terceira etapa desta pesquisa, após a análise dos dados coletados e de uma projeção dos últimos três anos da entidade, foi sugerido um mecanismo para ser aplicado na elaboração da proposta orçamentária da entidade em questão.

1.6 Limitações da Pesquisa

Esta pesquisa tem algumas limitações referentes à metodologia utilizada para sua elaboração. Tratando-se de um estudo de caso, todo e qualquer resultado desta pesquisa somente se aplica plenamente à entidade analisada. No entanto, a metodologia aqui utilizada pode dar subsídios para a aplicação futura em outras organizações.

Outro fator limitante a ser observado é o momento da análise, pois, toda empresa é como um organismo vivo que sofre constantes mudanças necessárias à sua sobrevivência no mercado. Então, para futuras análises, na mesma empresa, deverão ser consideradas estas mudanças para obter-se informações atualizadas. Ressaltando que esta metodologia utilizada para elaboração desta pesquisa poderá ser utilizada em outras entidades ou autarquias, desde que sejam feitos os devidos ajustes, inerentes à estrutura e a realidade de cada uma, por se tratar de um estudo de propostas orçamentárias.

Para garantir sigilo preservou-se o nome oficial da entidade onde foi aplicado o estudo de caso, impedindo contato direto dos leitores com a mesma para eventual aprofundamento ou acesso a dados complementares, conforme solicitação da diretoria.

1.7 Organização do Trabalho

O estudo está organizado em quatro capítulos a fim de facilitar a compreensão do mesmo e cumprir com a organização padrão exigida neste tipo de trabalho. No primeiro capítulo foram abordadas algumas considerações iniciais referentes à pesquisa, que tem por finalidade contextualizar o tema proposto. Além disso, foi caracterizado o problema e definido os objetivos que se buscava alcançar no presente estudo. Na seqüência são apresentadas a justificativa, a metodologia e a organização da pesquisa.

O segundo capítulo contempla a fundamentação teórica do trabalho, onde se expõe um resumo da literatura especializada sobre planejamento orçamentário, processos, e conceitos de orçamento público.

No terceiro capítulo, a abordagem é sobre a entidade, objeto deste estudo, através de um relato das características particulares e da composição da atual proposta orçamentária, tanto no que se refere às fontes de receitas quanto à descrição das despesas orçamentárias, e por conseguinte a sugestão de modelo de proposta orçamentária para a entidade em estudo .

E finalmente, no quarto capítulo, são apresentadas as considerações finais bem como as recomendações para a realização de trabalhos futuros referentes ao tema proposto. Na seqüência estão as referências bibliográficas que fundamentaram essa pesquisa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo apresenta a revisão bibliográfica, onde estão fundamentados os objetivos propostos nesta pesquisa. Está dividido em seções, que abordam a teoria necessária para uma gradativa compreensão do estudo.

2.1 A Contabilidade

Entende-se que a contabilidade é uma ciência social que possui objeto próprio, o patrimônio da entidade; porém a contabilidade vai além desse conceito; ela é uma técnica que utiliza métodos e conjuntos com procedimentos para registro dos fatos quantitativos da movimentação patrimonial e financeira de uma empresa ou entidade, a fim de apurar o seu resultado líquido num certo período cronológico.

O campo de abrangência da contabilidade é muito amplo, vai desde a contabilidade empresarial ou privada até a contabilidade pública, possui divisões por setores, para melhor entendimento do público alvo. Assim o primeiro setor que são entidades estatais, ou, de administração direta e indireta; no segundo setor caracterizado como privado no qual são integrantes as empresas comerciais, industriais e prestadoras de serviços, e finalmente o terceiro setor, constituído pelas fundações de direito privado e público, organizações não governamentais, associações e entidades sem fins lucrativos.

2.2 Contabilidade Governamental

A contabilidade governamental é uma das divisões da contabilidade, visa ao controle das entidades públicas, tanto da administração direta, como indireta, a fim de controlar os registros da execução orçamentária e patrimonial durante o exercício financeiro.

Segundo Silva (1996 p. 166) a Contabilidade Governamental é dividida em dois campos: pela organização político-administrativa e pelas suas especializações. No primeiro, a classificação atribuída por Silva (1996) decorre da organização político-administrativa da República Federativa do Brasil que compreende a União, os Estados, Distrito Federal e os

Municípios, todos autônomos em sua respectiva esfera de competência. Essas entidades são pessoas jurídicas de direito público, com patrimônio e competência de atuação definida.

Enquanto no segundo campo, pelo aspecto das especializações, distingue as seguintes modalidades : - orçamentária que compreende o registro da previsão de receitas e da fixação das despesas de acordo com a Lei do Orçamento, - financeira que aborda a arrecadação da receita e da realização das despesas orçamentárias e extra-orçamentárias, - patrimonial que registra o movimento da parte econômica das variações no Ativo e Passivo, - industrial praticada nos estabelecimentos industriais do Estado, mantidos pelo interesse do serviço público, tais como estradas de ferro, transportes, água e esgoto, e finalmente, a agrícola e pastoril praticada nos campos de experimentação e nas fazendas-modelo de propriedade do Estado, com objetivo de apurar o custo da produção.

2.3 Noções da Esfera Federal

O Estado Brasileiro adota o modelo federativo estruturado pela União, Estados, Municípios e o Distrito Federal. A cada uma destas esferas são atribuídas funções distintas, mas todas se vinculam, por força da Lei nº 4320/64, ao mesmo processo orçamentário o que implica um único plano de contas para órgãos e unidades orçamentárias. A descentralização que caracteriza a estrutura organizacional da esfera pública brasileira é determinada pelas disposições do Decreto-lei nº. 200/67, que dispõe sobre a Administração Federal e compreende, de um modo geral, a administração direta e indireta, conforme apresentado a seguir.

A administração direta constitui os serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios; ou seja, a União Federal, Estado-membro, Municípios, Distrito Federal. Já a administração indireta é composta pelas organizações dotadas de personalidades jurídicas próprias, porém são criadas pelo Estado para auxiliar no exercício da atividade administrativa, compreende as seguintes categorias de entidades:

Autarquias: são extensões do Poder Público que executam os serviços próprios e independentes do Estado, possuem autonomia gerencial, orçamentária e financeira, podem manter um processo interno de descentralização administrativa. Segundo Silva (1996, p. 148) as autarquias são classificadas em duas categorias: autarquias institucionais que prestam serviços autônomos personalizados, como exemplo a Universidade Federal de Santa Catarina. E as

autarquias corporativas que são representadas por órgãos fiscalizadores de profissões tais como CRC – Conselho Regional de Contabilidade e o CREA Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia.

Empresas Públicas: segundo a CF a empresa pública é a pessoa jurídica de direito privado, criada ou assumida pela administração pública para ser um instrumento da sua ação na prestação de serviços públicos ou na exploração de atividade econômica, submetida a um regime jurídico especial e constituída por recursos exclusivamente públicos. Pode-se citar como exemplo a COMCAP - Companhia Melhoramentos da Capital em Florianópolis/SC.

Sociedades de economia mista: são entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado, criada por lei para o exercício de atividades de natureza mercantil, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam, em sua maioria, à União ou à entidade da administração indireta. Um exemplo nesse caso a CASAN – Companhia de Água de Saneamento.

Fundações públicas: dependem de autorização de lei específica da entidade-matriz para serem instituídas, cabendo ao Executivo providenciar os atos necessários a sua formação ao órgão competente. As fundações se caracterizam pela dotação patrimonial, possuem personalidade jurídica, com direito privado, atribuída por lei, possuem capacidade de auto-administração e estão sujeitas ao controle administrativo ou tutela por parte da Administração direta.

Na vigência constitucional anterior a 1988, o orçamento anual compreendia despesas e receitas relativas a todos os Poderes, órgãos e fundos, tanto da administração direta quanto da indireta, excluída apenas as entidades que não recebiam subvenções ou transferências à conta do Tesouro. A Constituição Federal de 1988 passou a exigir que as receitas e despesas da União, e seus fundos, órgãos, entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público integrem o orçamento fiscal e da seguridade social, conforme seu art. 165.

Sendo assim, tanto a União, quanto os Estados e Municípios devem elaborar seus orçamentos discriminados em quadro detalhando todas as receitas e as despesas, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho para tal exercício financeiro estão sujeitos a autorização do Poder Executivo, segundo Giacomoni (1985).

Como o objetivo desse estudo, visa à análise do orçamento numa esfera pública, ou seja, de uma autarquia corporativa, onde os objetivos finais são formulados de forma qualitativa, expressando toda a sua ação através de um plano de metas, que exige a aprovação de um comitê fiscal, ao longo dessa pesquisa são apresentados, além de alguns conceitos de orçamentos, alguns mecanismos que possam aperfeiçoar o modelo utilizado ou sugerir outras ferramentas para serem usadas na elaboração orçamentária e contábil da entidade.

Existe uma tendência para que no futuro se coloquem todos os sistemas de contabilidade das três esferas citadas anteriormente, vinculados ao SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal, é um sistema informatizado que processa e controla, por meio de terminais instalados em todo o território nacional, a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil dos órgãos. Tem por objetivo minimizar custos e proporciona agilidade e atualização das informações relacionadas com a administração financeira, procura centralizar e uniformizar o processamento através da integração de dados e dos recursos alocados no Orçamento Geral da União – OGU. O sistema pode ser utilizado pelas Entidades Públicas Federais, Estaduais e Municipais apenas para receberem, pela conta única do Governo Federal, suas receitas como taxas de água, energia elétrica, telefone.

Segundo Mota (2003) as Entidades de caráter privado também podem utilizar o SIAFI, desde que autorizado pelo órgão gestor do sistema, Tesouro Nacional. Órgãos da administração indireta como autarquias, fundações, empresas públicas e as sociedades de economia mista, todas deveriam utilizar o SIAFI, porém entidades como o Comitê Regional de Profissionais “X” entre outros Conselhos não adotaram o sistema nem de forma parcial, apresentando uma certa resistência a adaptação ao sistema, apesar de o SIAFI permitir agilidade e atualização das informações num tempo real. Alguns gestores da administração pública estão gradativamente se habilitando ao processo centralizado, abrindo mão do sistema convencional de escrituração dos registros contábeis para aderirem totalmente ao SIAFI.

Mesmo que o sistema seja visto como auto-suficiente, por si só ele não garante a condição ideal da situação das finanças públicas, pois o programa precisa passar por modificações para ter acesso mais democratizado, além de problemas técnicos apontados por alguns usuários existe a dificuldade de operação do sistema devido ao conjunto de comandos altamente complexos. Também ocorrem problemas de ordem política no sentido de não alimentar as informações detalhadamente conforme exige a contabilidade pública, mesmo que o

SIAFI permita detalhar as receitas e despesas, porém se os usuários não seguem o mesmo princípio, o sistema perde as suas características.

O SIAFI oferece algumas facilidades a toda administração pública que o utiliza, essas facilidades foram desenvolvidas para registrar as informações pertinentes às três tarefas básicas da gestão pública federal em se tratando dos recursos arrecadados legalmente da sociedade.

Segundo Mota (2003), o SIAFI apresenta alguns objetivos a saber, a) fornecer mecanismos adequados aos registros e controles diários da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, aos órgãos e entidades da Administração Federal. b) integrar e compatibilizar as informações disponíveis nos diversos órgãos e entidades participantes do sistema. c) fornecer meios para agilizar a programação financeira, com vistas a otimizar a utilização dos recursos do Tesouro Nacional. d) permitir que a contabilidade pública seja uma fonte segura e tempestiva de informações gerenciais destinadas a todos os níveis da Administração Pública Federal. e) Permitir aos segmentos da sociedade obter a transparência dos gastos públicos.

2.4 Planejamento

O planejamento é o ato de planejar, de forma geral, as tarefas realizadas por todos os seres racionais, que antes de começar qualquer coisa, decidem antecipadamente, o que será realizado nas diversas fases em busca de seus objetivos. Portanto, planejamento é o reconhecimento da necessidade de se fazer algo, provocado pela detecção de problemas que precisam ser resolvidos. Indivíduos e organizações, de forma sistemática ou intuitiva, praticam o planejamento.

Assim, uma pessoa ao elaborar o orçamento familiar, ou planejamento monetário, determina o que e o quanto gastar mensalmente de forma que o gasto total não ultrapasse os seus proventos, com o objetivo de proporcionar a si mesmo ou a seus familiares recursos suficientes para atender as necessidades como alimentação, saúde, educação, lazer, conforto, transporte e moradia.

Para Silva (1996 p. 29), “o planejamento é entendido como um processo racional para definir os objetivos e determinar os meios para alcançá-los”. Dessa forma, para o autor o planejamento deve ser anterior à realização do empreendimento, pois requer uma definição clara dos objetivos para a ação, exige que seja quantificado para valorizar o orçamento; com base em técnicas e métodos, exige assim um trabalho integrado.

O planejamento se desenvolve de forma organizada, através de *ciclos orçamentários*, partindo de um processo como uma seqüência de atos consecutivos, contidos em uma sistemática lógica de funcionamento, visando a atingir os objetivos específicos.

Segundo Brokson (2000, p. 7) esse ciclo orçamentário pode ser organizado pelos processos de planejamento - auxilia na programação das atividades de longo prazo de uma forma organizada e sistemática, elaboração - auxilia na coordenação das atividades exposta pela organização de forma a garantir a consistência das ações, comunicação- necessário para informar com facilidade os objetivos, oportunidades e planos da entidade, motivação - fornece estímulo aos diversos diretores para que atinjam as metas pessoas dentro da entidade. fiscalização ou controle – com a função de controlar as atividades da empresa por comparação com outros planos originais, adequando a realidade quando necessário. E finalmente, a avaliação esse processo fornece bases para a diretoria fazer a avaliação tendo em vista as metas pessoais de cada setor.

Na área governamental brasileira, alguns autores descrevem ainda a votação como item relevante no ciclo orçamentário. Pelos dispositivos legais vigentes, a votação da proposta orçamentária é obrigatória e sua aprovação necessária para que se transforme em lei orçamentária. Conforme prescrito na Constituição Federal ou norma equivalente, em ambas encontra-se que o ato de votar uma lei orçamentária exige aprovação pelo Poder Legislativo e após deve ser enviada para o Poder Executivo para a sanção ou veto do seu chefe. Já a Lei nº 4320/64 dispõe no seu artigo 32: “Se não receber a proposta orçamentária no prazo fixado nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos Municípios, o Poder legislativo considerará como proposta a Lei de Orçamento vigente.”

O planejamento, na sua relevância, busca efetuar um diagnóstico da realidade atual, procura investigar e identificar através de análise, interpretando as informações, as ações e operações que deverão ser realizadas, visando atingir a situação almejada e estabelecidas com prioridades administrativas.

Ao planejar deve-se formular de maneira clara e explícita as tarefas a serem cumpridas e prever com a maior realidade possível os métodos e custos para obtenção dos recursos e meios necessários para o cumprimento dos objetivos, dentro do prazo determinado. O planejamento, portanto, pode ser formulado tanto para curto prazo como para longo prazo dependendo das necessidades do sistema organizacional.

2.4.1 Princípios e Doutrinas Relacionados ao Planejamento:

O planejamento é um processo cauteloso e sistemático e para garantir que seus objetivos sejam claramente definidos é necessário atender os seguintes princípios, conforme Silva (1996):

- Racionalidade: que diminui o número de alternativas existentes com o intuito de obter compatibilidade com os recursos disponíveis. O princípio da racionalidade visa a determinar de forma coerente todas as receitas importantes e as despesas necessárias para a continuidade dos serviços públicos.

- Previsão: que estabelece a necessidade de prever antecipadamente as ações num determinado espaço de tempo em função de objetivos desejados, recursos disponíveis e possibilidade de controle. É fundamental estabelecer uma previsão de recursos disponíveis para custear os gastos de manutenção dos serviços prestados pela entidade. Esses recursos podem ser provenientes de receitas próprias de serviços, tributos e contribuições.

- Universalidade: é o princípio que engloba todas as fases do processo econômico, social e administrativo, e ainda, todos os setores e níveis de administração. Pode-se assim classificar os níveis de administração como sendo os executivos, diretores, administradores e colaboradores de gestão.

- Unidade: os planos devem ser relacionados e integrados, bem como coordenados entre si. Os planos devem estar integrados e coordenados entre si, ou seja, toda a entidade deve estar envolvida todos os setores assim como o financeiro, orçamentário, administrativo, além dos recursos humanos devem estar relacionados no plano de meta.

- Continuidade: o planejamento deve ser contínuo, tendo em vista que há sempre a necessidade de novas ações para solucionar diferentes problemas.

- Aderência: como o planejamento liga-se diretamente às organizações. Vale dizer todos os órgãos devem estar comprometidos com os objetivos que se pretende alcançar.

2.4.2 Tipos de Planejamento

O planejamento consiste em estabelecer os objetivos definindo os detalhes para atingi-los, dessa forma o planejamento pode ser dividido em três tipos distintos para sua melhor compreensão.

Planejamento Estratégico: compreende a determinação das diretrizes e ações voltadas ao alcance dos objetivos, relacionando o presente ao futuro da organização, tornando harmônica as medidas adotadas em direção a uma estrutura idealizada.

O objetivo do planejamento estratégico é tornar harmônicas as medidas adotadas pela direção, no sentido de apurar a eficiência de cada unidade, visando a atingir um equilíbrio entre as metas e as ações definitivas, tornando a situação real, a efetiva, numa situação idealizada dentro da administração.

Silva (1996) discute que o instrumento utilizado para a elaboração do planejamento estratégico é a lei do PPA, que estabelece todas as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública para as despesas de capital e outras despesas delas decorrentes; bem como as diretrizes e metas para programas de duração continuada.

Silva não aborda o orçamento tático, entretanto autores da área como exemplo, Oliveira, Lunkes, e Frezatti o fazem, conforme será explicitado no texto a seguir.

- **Planejamento Tático:** tem por objetivo otimizar determinada área de resultado e não a empresa como um todo. Portanto, trabalha com os objetivos e desafios estabelecidos no planejamento estratégico. O planejamento tático é desenvolvido em etapas organizacionais inferiores, tendo como principal objetivo a utilização eficiente dos recursos disponíveis para a consecução de objetivos previamente fixados, segundo uma estratégia predeterminada.

- **Planejamento Operacional (Orçamentário):** refere-se às ações e diretrizes presentes que se baseiam na situação atual, problemas, objetivos, recursos, que buscam aumentar os resultados no período. As atividades desenvolvidas no plano operacional ou orçamentário preocupam-se em determinar os recursos disponíveis e os problemas existentes, elaborando objetivos e metas no curto prazo.

Convém mencionar que para Silva o planejamento de curto prazo vem dar base para o planejamento de médio e longo, pois o curto prazo preocupa-se em definir as metas e objetivos do exercício atual enquanto que o médio prazo define as estratégias operacionais para quatro a cinco anos de modo a proporcionar a continuidade da administração, as decisões tomadas para curto e médio prazo irão refletir muitas vezes no de longo prazo. No setor público o instrumento utilizado para elaboração do planejamento operacional é a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei do Orçamento Anual, conceituadas ao longo dessa pesquisa.

2.5 Orçamento

O orçamento pode ser usado no planejamento de recursos de um indivíduo de uma família ou de uma empresa, de uma entidade governamental ou de uma organização não governamental, devido a sua grande importância dentro do planejamento financeiro. Muitos autores o definem de acordo com sua própria filosofia e finalidade econômica.

Welsch (1970) define orçamento como um instrumento que reflete a atividade econômica de uma entidade, em valores monetários, pois está ligado ao planejamento financeiro, onde são fixadas todas as despesas e estimadas todas as receitas, através de um plano estratégico. Para esse autor o orçamento está associado às funções administrativas que abrange o planejamento, execução, controle, avaliação e coordenação.

Segundo Tung (1994) o orçamento pode ser definido de forma genérica como sendo a apresentação dos resultados antecipados de um plano, projeto ou estratégia de uma entidade, a qual tem como objetivo principal atingir com eficiência as diferentes atividades empresariais com base unicamente nos recursos disponíveis.

Para ambos, o orçamento é uma peça que faz parte do processo administrativo da organização, visto como um importante instrumento utilizado no ciclo de planejamento, execução e controle. O orçamento estabelece detalhadamente, uma relação entre as receitas, custos, e despesas pré-determinadas para um certo período operacional. Porém, para Tung o orçamento sofre influências de fatores materiais e humanos, em termos materiais temos os fatores mercadológicos, as condições internas, a produção, organização e a posição financeira. Em termos humanos, pode-se citar a responsabilidade dos dirigentes para realização do plano

orçamentário, analisando a motivação e a disposição dos elementos envolvidos, que poderão influenciar nos resultados da implantação, operação e do controle orçamentário.

Sendo assim, destaca-se a importância de um planejamento orçamentário muito bem elaborado, para que a entidade possa expressar a sua capacidade econômica e produtiva, de forma que as despesas sejam minimizadas e as receitas maximizadas, desenvolvendo bons resultados para a organização empresarial ao longo da sua trajetória administrativa de acordo com as suas necessidades utilizando, na melhor forma, os recursos disponíveis.

Dessa forma, deve ser analisado o quanto é importante o conceito do orçamento, definido por Welsch (1970) como sendo uma expressão formal das políticas, planos, objetivos e metas estabelecidas pela alta administração para a empresa como um todo. Para o autor, planejamento e o controle de lucros são os mais eficientes instrumentos técnicos administrativos na formulação das estratégias relevantes.

Portanto, para se elaborar um orçamento, é fundamental definir os meios que serão utilizados para atingir um ponto de equilíbrio financeiro satisfatório e a qualidade dos serviços prestados, pois esta será a fonte de obtenção de recursos.

O orçamento das entidades governamentais, como as autarquias federais, deve seguir as normas estabelecidas na Lei n. 4320/64 que dispõe as regras orçamentárias e contábeis, preocupando-se mais com o fluxo de caixa e com as informações financeiras sem levar em consideração os aspectos econômicos que possibilitam melhor avaliação dos ativos, passivos e patrimônio líquido.

2.5.1 Orçamento Público

Antigamente, definia-se orçamento como uma peça contábil que continha apenas uma singela previsão das receitas e a fixação das despesas para um certo período, não tinha preocupação em determinar um plano governamental de metas e desenvolvimento, porém esse conceito é ultrapassado, uma vez que, a intervenção estatal influencia na vida da sociedade e com isso o planejamento das ações do Estado tornou-se essencial tanto no contexto financeiro quanto no social.

Atualmente, o orçamento vem sendo utilizado como instrumento de planejamento, tanto em entidades governamentais como em empresas privadas, pois facilita a distribuição de

recursos nas áreas de maior necessidade, além de possuir um aspecto dinâmico, isto é permitindo ajustes e reformulações para se adequar a essas necessidades.

Para Baleeiro (1984), o orçamento é um programa de previsão para determinado período, de todos os recursos que o Estado é autorizado a arrecadar e de fixação de quantias que, em igual período, ele pode normalmente despender como a execução de seus serviços.

Entende-se por arrecadação, o ato pelo qual o Estado recebe os seus recursos, ou seja, as receitas e demais créditos, para isso, devem estar devidamente expressos no orçamento todas as receitas que competem a tal exercício, por isso a proposta orçamentária é discutida, votada e autorizada pelo Poder Legislativo. Logo, é a sociedade a grande responsável por essa arrecadação, através dos pagamentos dos seus tributos ao Estado, dessa forma a população contribui para manter em funcionamento os serviços públicos necessários para o bem comum social.

Para Silva (1996), Orçamento Público é um ato preventivo e autorizativo das despesas que o Estado deve efetuar em um exercício, expressos em termos monetários, que evidencia a política econômico-financeira de um Governo.

Defina-se o orçamento como um ato preventivo, pois é um meio de prever e programar as intenções financeiras da instituição, buscando dessa forma facilitar o controle de todas as entradas e saídas de recursos utilizados pelos entes governamentais.

Kohama (1989) define o orçamento como um processo onde se expressa, executa e avalia o nível de cumprimento tanto total como parcial do programa de governo, para cada período orçamentário. Ele acrescenta ainda que é um instrumento de governo, de administração e de efetivação, execução dos planos gerais de desenvolvimento sócio-econômico.

Dessa forma, o orçamento deve ser expresso em valores monetários, por ser um plano que concretiza os objetivos que o Estado deseja efetuar durante o exercício orçamentário, o qual ao final deve ser avaliado para ponderar os valores orçados com o realizado, onde é observado se os objetivos foram realmente alcançados nesse período.

Portanto, o orçamento é um processo de controle de recursos de entradas e saídas de uma administração, que exige um planejamento de plano e metas para determinar as ações e os programas de trabalho, e ao final passa por uma avaliação onde analisam os objetivos propostos pela entidade naquele período.

De acordo com Cruz (1988), no setor público são diversas as finalidades do orçamento, entre as quais destacam-se as formas para estabelecer limites para as receitas e despesas do exercício seguinte; serve para instrumentar financeiramente o planejamento; rever o balanço do exercício; autorizar ao Poder executivo, a realização de uma programação definida; possibilitar aos órgãos de representação um controle político sobre os Executivos; expressar, num plano, o programa de operações do governo e os meios necessários para sua implementação, etc.

Segundo esse autor prever o balanço do exercício consiste em elaborar um balanço patrimonial, “prevendo” ou antecipando uma posição financeira e estática que deverá chegar no encerramento do exercício de forma que descreva todas as mutações que vieram a afetar a situação patrimonial através dos valores propostos no planejamento orçamentário.

O orçamento público pode ser estudado sob alguns princípios e aspectos, segundo a classificação de Silva (1996), primeiramente pelo aspecto político que se caracteriza pela política administrativa do governo, ou seja, os planos de ação, programas e suas concepções. No jurídico é definido como instrumento legal, ou pela Lei Orçamentária do Brasil, no aspecto econômico é visto como resultado do incremento político do orçamento. E finalmente, o financeiro que constitui a peça de previsão e autorização de recursos e gastos.

2.5.2 Princípios Orçamentários:

Assim, como é relevante a compreensão do conceito do orçamento, destaca-se também a importância dos princípios para sua aplicação, pois o orçamento classifica-se em duas partes: receita e despesa, e tanto nos aspectos jurídico como contábil é fundamental seguir alguns princípios julgados essenciais à organização e integrados na legislação brasileira.

Segundo Silva (1996) para a elaboração da proposta orçamentária deverão ser observados os seguintes princípios:

a) Princípio da Universalidade: refere-se à compreensão de todas as receitas e despesas e os gastos necessários para a manutenção dos serviços públicos. Isso significa que a lei orçamentária deve conter a previsão de todas as receitas e despesas públicas, sem exceção, conforme a redação da Constituição Federal de 1988. O mencionado princípio contém a regra do produto bruto ou orçamento bruto, segundo a qual receitas e despesas devem ser previstas em sua totalidade sem que haja deduções ou compensações entre uma e outra., dessa forma o

artigo 165 da Constituição Federal preceitua que a lei orçamentária anual compreenderá 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; assim como o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; e ainda o orçamento da seguridade social, que abrange todas as entidades e órgãos a ela vinculada, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

b) Princípio da Unidade: busca-se com este princípio a reunião de todos os orçamentos em um único documento. No parágrafo 5º do artigo 165 da CF prevê a criação de três orçamentos: o fiscal, o de investimento das empresas e o da seguridade, dessa forma, tais orçamentos devem ser agrupados em um único documento. A utilidade fundamental de tal princípio consistiria na apresentação de dados relativos aos gastos e receitas públicas de tal modo que permitisse a verificação mediante operações matemáticas do total e da possível existência de um equilíbrio entre receitas e despesas.

Manifesta-se entendimento da impossibilidade do cumprimento desse princípio tal como formulado. Isso se deve, basicamente, ao surgimento de orçamentos paralelos de entidades da administração indireta e paraestatais e à criação de "orçamentos" dentro do orçamento geral. Esta multiplicidade teria gerado a distinção entre orçamento ordinário e orçamento extraordinário, orçamento corrente e orçamento de capital, orçamento anual e orçamento plurianual.

c) Princípio da Anualidade: o orçamento público é lei com prazo determinado de vigência. Cumpre os requisitos formais de qualquer lei, mas apresenta peculiaridades novação mediante autorização do Parlamento. Diverge a doutrina quanto ao fato de a exigência da anualidade ser um princípio financeiro, sendo, antes, periodicidade do orçamento que, como veículo que reúne os gastos e receitas públicas, as metas e programas governamentais, necessita ser atualizado a cada certo intervalo de tempo, o qual, normalmente, tem sido estabelecido em um ano na maioria das legislações estrangeiras e é adotado no Brasil desde a Constituição do Império. A lei orçamentária anual, tem a vigência de um ano a partir do ano subsequente à sua aprovação, coincidindo, no caso brasileiro, ao ano civil já que o exercício

financeiro vai de 1º de janeiro a 31 de dezembro conforme a lei 4.320/64. O fato é que a subsistência do princípio da anualidade no ordenamento jurídico brasileiro permite o controle anual pelo parlamento e, em tese, pela população sobre a atividade financeira dos órgãos públicos bem como a avaliação e o redirecionamento dos investimentos.

d) Princípio da Exclusividade: segundo esse princípio, na lei orçamentária não conterà dispositivo estranho a previsão da receita e à fixação da despesa. Isso significa que a lei orçamentária não pode conter dispositivos que não estejam relacionados às finanças públicas. A exclusividade significa que não pode o texto da lei orçamentária estabelecer a instituição de tributo nem qualquer outra determinação que fuja às finalidades específicas de previsão de receita e fixação de despesa. Há duas exceções expressamente previstas no texto constitucional, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e a contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita. Em verdade, em tais casos, não há que se falar em exceções haja vista que tanto os créditos suplementares, quanto às operações de crédito tem natureza orçamentária.

e) Princípio da Não Afetação: é encontrado no artigo 167, IV, CF/88, preceituando a vedação da vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa. A vedação atinge apenas os impostos, sendo possível a vinculação de taxas e contribuições. Tal princípio se justifica pois pretende garantir disponibilidade de recursos orçamentários para que a própria administração, discricionariamente, decida a melhor maneira de se efetuar a execução orçamentária. A vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa possui as seguintes exceções: a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os art. 158 e 159 da CF; a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde e para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado, respectivamente, pelos art. 198 e 212; a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165.

f) Princípio da Legalidade: o artigo 5 da CF estabelece que: "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei". Isso significa, *contrario sensu*, que o administrador público sujeita-se aos mandamentos legais, deles não se podendo afastar sob pena de se praticar ato inválido que pode acarretar e expor-se à responsabilidade disciplinar, civil e criminal.

Cumpra o referido princípio a função de limitar o poder estatal e de garantir a indisponibilidade do interesse público, já que, não há o que expressar da vontade pessoal sobre a coisa pública. Isso significa que a ação estatal deve ser exercida nos contornos da autorização parlamentar consubstanciada no plano plurianual, na lei de diretrizes orçamentárias, na lei orçamentária anual ou em qualquer outra modalidade exigida de autorização legislativa relativa à temática orçamentária. Exemplos: operações de abertura de crédito, instituição de fundos. Não se pode confundir, a respeito das normas legais no momento da execução orçamentária, de cunho eminentemente administrativo, com a legalidade orçamentária propriamente dita, observada no momento de elaboração da norma orçamentária.

g) Princípio do Equilíbrio Orçamentário: erigido a partir do dogma liberal, segundo no qual receitas e despesas públicas deveriam estar compatibilizadas numericamente, o princípio de equilíbrio financeiro gozou de enorme prestígio nas finanças clássicas, tendo sido, inclusive, expresso na Constituição de 1967 no art. 166, sendo depois eliminado pela Emenda 001/69. Um orçamento desequilibrado era totalmente condenado pelo liberalismo, devendo-se tomar todas as medidas necessárias para mantê-lo em equilíbrio anual. Lembre-se que os efeitos do orçamento sobre a economia em geral eram desconsiderados.

2.5.3 Tipos de Orçamento

O orçamento é elaborado conforme o regime político vigente, assim os orçamentos variam segundo a forma de governo e podem ser classificados em três tipos, segundo a definição de Silva (1996):

- Legislativo: é o orçamento cuja elaboração, votação e aprovação competem ao Poder Legislativo, cabendo ao Executivo executá-lo.

- Executivo: orçamento cuja elaboração, aprovação, execução e controle são da Competência do Poder Executivo.

- Misto: é o orçamento elaborado e executado pelo Poder Executivo, cabendo ao Poder Legislativo a sua votação e controle.

O orçamento é um plano de trabalho no qual são detalhados os programas e despesas que se pretende realizar durante o exercício financeiro, evidenciando a política econômica do governo. Nele são demonstrados os propósitos, objetivos e metas para os quais a administração solicita os recursos necessários, identificando os custos dos programas propostos para alcançar os objetivos e os dados quantitativos que medem o desembolso e o trabalho efetivamente realizado dentro de cada programa através de um planejamento. Dessa forma, tem-se o orçamento-programa que se caracteriza por ser o instrumento que faz a ligação entre o planejamento e as funções administrativas de execução, acompanhamento, avaliação e controle. Diferenciando-se do orçamento tradicional que se preocupa com o que comprar ou gastar, o orçamento-programa preocupa-se com o que a entidade pretende realizar.

Segundo Belchior (1971) o orçamento-programa é como uma técnica indicada quando se pretende conseguir melhor aplicação de recursos escassos, não só no setor público, como no setor privado, pois permite o tratamento mais correto do problema, no estabelecimento de prioridades, na distribuição desses recursos e, principalmente, no controle de execução e na avaliação de resultados.

2.6 Elaboração do Orçamento

Para a elaboração do orçamento, o primeiro passo é o Plano Plurianual, representando o planejamento da administração à curto prazo, norteador da elaboração de propostas orçamentárias para os próximos quatro exercícios. Esse plano foi incorporado pela Constituição de 1988. O PPA consiste na implantação do processo orçamentário por meios de programas visando a economicidade, eficiência, e eficácia sendo estabelecidas através de metas e objetivos a fim de alcançar os resultados pretendidos pelo governo.

Para melhor entendimento do leitor convém abordar a diferença entre economicidade, eficiência e eficácia segundo Cruz (2002 p. 58). “Economicidade consiste em produzir mais, utilizando os mesmos recursos e mantendo ou melhorando o nível de qualidade. Já a eficiência entende o fazer bem determinada coisa, enquanto a eficácia consiste em fazer certa coisa diante do objetivo previsto”.

Conforme o autor citado o PPA é o documento que detalha o processo de planejamento e contempla as ações que deverão ser implementadas no período de quatro anos, a fim de

proporcionar à sociedade um melhor desenvolvimento. Anualmente os reflexos das normas gerais daquilo que é planejado deve ser estabelecido pelas diretrizes orçamentárias.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias comanda a elaboração dos orçamentos anuais adequando-os aos objetivos e metas da administração pública, estabelecidas no plano plurianual. Pode-se dizer que a LDO norteia as metas e prioridades da administração pública para o exercício seguinte, dispondo inclusive sobre alterações na legislação tributária.

Há um direcionamento para a execução da Lei Orçamentária Anual, mediante essas diretrizes, que devem ser compatíveis com o Plano Plurianual.; essa lei torna operacional todo o planejamento governamental relativo à previsão da receita e a fixação da despesa para determinado período de tempo, respeitando alguns princípios básicos, principalmente o princípio do equilíbrio.

2.7 Composição do Orçamento

O orçamento é composto pelas receitas e pelas despesas públicas as quais passam ser escritas nessa sessão:

2.7.1 Receita Pública

A receita pública também é chamada de receita governamental, em seu sentido mais amplo, é a própria arrecadação de recursos aos cofres públicos. Para Cruz (1988, p. 33), “receita pública é o conjunto de recursos constituídos de todos os proventos e créditos que o Estado tem por direito, consentimento para arrecadar”.

A receita pública quanto a natureza pode ser dividida em orçamentária e extra-orçamentária. Sabe-se que a receita orçamentária é aquela que integra o orçamento e que se espera arrecadar dentro do exercício financeiro, sendo classificada em receitas correntes e receitas de capital. Na Lei do Orçamento, a Lei nº 4.320/64 não existe nitidamente um conceito para receita corrente e receita de capital o que existe é um rol descritivo da sua composição.

Num esforço de conceituar essa receita sabe-se que as receitas correntes são derivadas do poder de tributar, e correspondem aos ingressos de recursos financeiros para aplicação em despesas correspondentes as atividades correntes ou de capital. E por outro lado as receitas de

capital são os ingressos de recursos oriundos de atividades operacionais ou não operacionais para aplicação em despesas operacionais, correntes ou de capital, são derivadas da obtenção de recursos mediante a constituição de dívidas, amortização de empréstimos, operações de créditos e alienações de bens, com o objetivo de atingir os objetivos traçados no plano de metas, composta na proposta orçamentária para aquele exercício conforme apresentado no quadro a seguir.

Receitas Correntes	Receitas de Capital
1 – Receita Tributaria Impostos Taxas Contribuição de Melhoria	1 – Operações de crédito
2 – Receita de Contribuições	2 – Alienação de Bens
3 – Receita Patrimonial	3 – Amortização de Empréstimos
4 – Receita Agropecuária	4 - Transferência de Capital - Intergovernamentais
5 – Receita Industrial	-Transf. Instituição Privada
6 – Receita de Serviços	- Transf. de Pessoas
7 – Transferências Correntes - Intergovernamentais - Transf. Instituição Privada - Transf. de Pessoas	
9 – Outras Receitas Correntes	9 – Outras Receitas de Capital

Quadro 1: Demonstrativo de Receitas Correntes e de Receitas de Capital

Fonte: Adaptado do Cruz (1988).

A arrecadação da receita pública percorre alguns estágios obrigatórios, como: previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento. A previsão corresponde à expectativa que se pretende arrecadar no exercício financeiro com o objetivo de custear os serviços públicos programados para o mesmo período. Uma vez prevista a receita segue o lançamento, definido como o ato da repartição competente que verifica a procedência do crédito fiscal, a pessoa que lhe é devedora inscreve o débito desta. Existem algumas modalidades de lançamento que estão perfeitamente definidas no Código Tributário Nacional, assim tem-se: Lançamento direto ou de ofício, lançamento por declaração ou misto e o lançamento por homologação ou auto-lançamento.

A arrecadação é definida como o ato pelo qual o Estado recebe os tributos, multas e demais créditos a ele devidos, esses recebimentos são promovidos pelos agentes da arrecadação, que recebem os recursos dos contribuintes e os entregam ao Tesouro Público. É classificada em arrecadação direta e indireta. E finalmente, o recolhimento definido como o ato constituído pela

entrega de numerário arrecadado pelos agentes públicos ou privados às repartições ou ao Banco Oficial, é nesse momento que o valor passa a disposição do Tesouro do Estado.

Conforme mencionado acima se tem a oportunidade de discutir a receita extra-orçamentária, definindo-a como sendo aquela que não consta no orçamento, compreende as entradas em dinheiro ou créditos de terceiros, de que o Estado é devedor como simples depositário ou como agente passivo da obrigação.

2.7.2 Despesa Pública

A despesa pública é conhecida como despesa governamental, são todos os desembolsos que não contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem. São despesas operacionais de funcionamento e manutenção dos órgãos públicos, dentro os quais se pode citar o pagamento de salários e de serviços, recursos esses que não retornam aos cofres públicos.

As despesas públicas também são classificadas quanto à natureza em orçamentária e extra-orçamentária. Primeiramente, a despesa orçamentária é aquela que integra o orçamento, é derivada da lei orçamentária ou de créditos adicionais. Ainda sob o aspecto conceitual para um entendimento claro, existe diferença entre gasto, despesa, investimento e custos públicos. Segundo Cruz (1988) esses termos podem assim ser conceituados, o gasto é o sacrifício financeiro que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, já o sacrifício é representado pela entrega ou promessa de ativos, geralmente em dinheiro. Despesa é um bem ou serviços consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. Os Investimentos são gastos ativados em função da sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s). E finalmente, o custo é o gasto relativo ao bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.

Segundo Silva (1996), assim como as receitas, as despesas também possuem alguns estágios obrigatórios como fixação, empenho, liquidação e pagamento.

A fixação constitui uma etapa importante e obrigatória da despesa pública, pois está consubstanciada em vários dispositivos constitucionais, sendo assim a Constituição Federal veda a realização por qualquer um dos Poderes, as despesas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais. O estágio da fixação pode ser subdividido pelas seguintes etapas:

organização das estimativas, conversão da proposta em orçamento público e programação das despesas.

O empenho é o ato que precede à realização da despesa e tem de respeitar o limite do crédito orçamentário, é emanado de autoridade competente que cria para o Estado uma obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição, dessa forma a importância da despesa empenhada fica abatida do crédito orçamentária respectivo e constitui uma garantia para o fornecedor, assim o empenho cria para o poder público a obrigação de pagar, porém a falta de empenho não obriga ao pagamento.

Cumpra notar ainda que o empenho compreende três fases, a saber, a licitação ou sua dispensa, a autorização e a formalização. A licitação precede ao empenho da despesa e tem por objetivo verificar através de consulta obrigatória os candidatos a fornecimento de materiais ou de prestação de serviços, qual fornecedor possui condições mais vantajosas ou valores consideravelmente expressivos. Já a autorização constitui-se na decisão, manifestação ou despacho do ordenador, é a permissão pela autoridade competente para realização da despesa. Por fim, a formalização corresponde à dedução do valor da despesa feita no saldo disponível da dotação, é comprovada pela emissão das notas de empenho.

Para Silva (1996) a liquidação é o ato do órgão competente que após o exame da documentação torna líquido e certo o direito do credor contra a Fazenda Pública. A liquidação consiste na verificação do direito do fornecedor ou prestador de serviço, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

O pagamento é o ato exarado pela autoridade competente a tesouraria, o estabelecimento bancário ou servidor público pagam ao credor o valor legal da despesa. Segundo Silva e Vasconcelos (1997, p. 54), “o pagamento consiste na entrega de numerário ao credor do Estado, extinguindo, desta forma, o débito”.

Após a liquidação ocorre efetivamente o pagamento da referida despesa, quando é elaborada a ordem de pagamento pelos órgãos da contabilidade, sendo que a forma de pagamento pode ser feita por crédito em conta, cheques nominativos, ordem bancária ou em títulos da Dívida Pública Estadual.

A seguir é apresentado um quadro demonstrativo das despesas correntes e despesas de capital

Despesas Correntes	Despesas de Capital
1 – Pessoa e Encargos Sociais	1 - Investimentos
2 – Encargos Financeiros Internos	2 – Inversões Financeiras
3 - Encagos Fincaneiros Externos	3- Transferencias de Capital
4 - Outros Custeios (-) Transf. Correntes	

Quadro 2: Demonstrativo de Despesas Correntes e de Despesas de Capital

Fonte: Adaptado do Cruz (1988).

E finalmente, a despesa extra-orçamentária definida como sendo a despesa que não consta na lei do orçamento, compreendem as diversas saídas de numerários decorrentes do levantamento de depósitos, cauções, pagamento de restos a pagar, resgate de operações de crédito por antecipação de receita, bem como de quaisquer valores que se revistam de características de simples transitoriedade.

3 AUTARQUIAS: ATIVIDADES E PROCEDIMENTOS PERTINENTES

As autarquias realizam atividades profissionais e autônomas, possuem personalidade jurídica e patrimônio próprio, além da autonomia financeira e orçamentária, seus objetivos são sem fins lucrativos. Visam a atender as exigências da legislação exposta pelo Governo.

Segundo Meirelles (2004, p.333) as autarquias são entes administrativos autônomos, criados por lei específica, com personalidade jurídica de Direito Público Interno, patrimônio próprio e atribuições específicas. Estas entidades são uma modalidade fundamental de descentralização, criadas pelo Estado como Pessoa Jurídica, com prerrogativas próprias que apenas ele detém na qualidade de pessoa encarregada da defesa do interesse coletivo. Pode-se assim classificar as autarquias como um segmento da atividade Estatal que rompe com os vínculos da hierarquia, passando a exercer as atividades com o mesmo fim das Estatais, com autonomia financeira, administrativa, disciplinar, menos, evidentemente, econômica, que se prende a uma previsão de fundos por parte do Estado.

O seu funcionamento vai depender apenas da organização, regulamentação, nomeação e posse dos respectivos dirigentes e servidores. A personalidade jurídica da entidade surge com a publicação da lei criadora. As Autarquias são criadas por lei específica, nos termos do art.37 da Constituição Federal, art.5, I do Decreto-Lei nº 200/67, porém a lei de criação, que pode ser Federal, Estadual e Municipal.

3.1 Entidade Objeto da Pesquisa

Para garantir o sigilo preservou-se o nome oficial da entidade onde foi aplicado o estudo de caso, que para essa situação é usada a denominação *Comitê Regional de Profissionais "X" de Santa Catarina*, evitando dessa forma qualquer acesso a dados complementares, conforme solicitação da diretoria.

O Comitê Regional de Profissionais "X" de Santa Catarina é uma Autarquia Federal corporativa cuja finalidade é realizar a fiscalização profissional visando ao cumprimento da legislação que regulamenta tal profissão de acordo com o seu Regimento e o Código de Ética.

A entidade objeto desse estudo, classificada como uma autarquia, está exposta à legislação pertinente, a Lei nº 4320/64, que regulamenta normas para a execução financeira e

orçamentária, sendo obrigatória a elaboração de uma proposta orçamentária para ser aprovada por um órgão federal fiscalizador, anualmente. Sendo permitido, durante o exercício financeiro algumas reformulações orçamentárias, para ajustar os valores e, ao final do exercício, é obrigatório apresentar a Prestação de Contas Anual com Relatório de Atividades para análise do TCU.

3.2 Proposta Orçamentária da Autarquia Pesquisada

A proposta orçamentária é composta por um conjunto de documentos que irão dar subsídios à diretoria do Comitê no que se refere à definição de suas metas fixas e variáveis e de seus investimentos para o exercício seguinte.

Anualmente, a proposta orçamentária de todos Comitês Regionais de Profissionais “X” deve ser encaminhada até o dia 31 de outubro do ano corrente ao Comitê Federal e dela devem constar as seguintes peças para ser aprovada pelo TCU:

- Ofício de Encaminhamento
- Plano de Metas
- Quadro Geral de Receitas e Despesas
- Demonstrativo Analítico de Receita
- Demonstrativo Analítico da Despesa
- Demonstrativo da Receita Arrecadada nos últimos 3 anos
- Demonstrativo da Despesa Realizada nos últimos 3 anos
- Parecer da Assessoria Contábil
- Parecer da Comissão de Contas
- Extrato de Ata da Sessão Plenária que aprovou a proposta.

É recomendado ao Comitê Federal dos Profissionais “X” fazer a publicação de todas as propostas orçamentárias dos Comitês Regionais no Diário Oficial da União até 31 de dezembro do corrente ano.

3.2.1 Atual Proposta Orçamentária e a Relação entre Planejamento e Execução

Para elaborar a proposta orçamentária o Comitê não considerava relevantes as atividades previstas para o exercício seguinte, não de forma gerencial e financeira, respeitando o princípio da eficácia, pois todas as atividades previstas geram implicações contábeis, pois são necessários sacrifícios monetários para a realização dessas atividades. Caso não seja considerado relevante no momento da elaboração da proposta isso poderá refletir consideravelmente, no montante do orçamento, levando a necessidade de ajustes no decorrer do período de execução.

Geralmente, a proposta do Comitê é feita com base no orçamento do exercício anterior, o assim chamado modelo incremental, com base na arrecadação do mês de setembro do ano anterior até o presente ano, acrescentando apenas um percentual sobre os valores previstos anteriormente.

Observou-se, nos relatórios da proposta anual, a intenção da diretoria de fazer um estudo da situação financeira da entidade para posteriormente, projetar as despesas que irão sustentar a realização de algumas atividades previstas no plano de metas para o período seguinte. Porém não foi possível encontrar esse ligamento entre o Relatório de Metas com o Relatório de Atividades da Prestação de Contas Anual, isso pode estar ocorrendo devida à falta de uma orientação gerencial ou de um acompanhamento financeiro eficiente.

Em algumas situações, o Comitê definia seu plano de metas para o exercício seguinte, considerando inicialmente as atividades administrativas, com um único objetivo definido: amenizar a inadimplência, essa era a prioridade da entidade, observada nos três períodos analisados. Não havia um envolvimento de toda a equipe para um planejamento definido com objetivos e metas claras, que cumprissem a missão da entidade. Esse fato pode ser considerado um dos pontos negativos da atual situação.

Primeiramente, é importante mencionar alguns conceitos, como o que é missão, objetivos e metas, para depois se avaliarem as definições empregadas pela entidade. A missão é a determinação do motivo central da entidade, pode ser descrita popularmente como “onde a empresa quer ir” ou como sendo “a razão de ser” pela qual a empresa atua no mercado.

A missão do Comitê Regional é fiscalizar o exercício da profissão “X” na área de sua jurisdição, impedindo e punindo as infrações à legislação vigente, devendo enviar às autoridades competentes os relatórios documentados sobre fatos que apurem a solução para tal infração.

O objetivo é o alvo ou a situação que se pretende atingir. Aqui se determina para onde a empresa deve dirigir seus esforços. Sendo assim, os objetivos da entidade, em estudo, são promover a valorização profissional, dinamizar os procedimentos administrativos e realizar a fiscalização.

A meta corresponde aos passos, ou etapas, perfeitamente quantificados e com prazos determinados para alcançar os objetivos da entidade. Notou-se uma certa confusão pelo Comitê ao definir as metas, pois segundo a diretoria, para atingir os objetivos relacionados aos procedimentos administrativos, a meta é dinamizar a cobrança dos inadimplentes, e com isso aumentar a arrecadação das receitas. Por segundo, valorizar a profissão através de promoções com palestras, marketing profissional, reuniões e outros eventos que visam à melhoria dos serviços oferecidos à sociedade, de forma a estabelecer parcerias com instituições públicas, organizações não-governamentais, iniciativa privada e com os profissionais da área.

Porém, as metas podem ir além da dinamização da cobrança dos inadimplentes para atingir os objetivos relacionados aos procedimentos administrativos, pois a finalidade do Comitê é realizar a fiscalização profissional, visando o cumprimento da legislação que regulamenta a profissão de acordo com Código de Ética; desse modo é preciso verificar as atividades para realizar essa fiscalização. Partindo desse princípio, o Comitê pode projetar os objetivos e as metas interligando as atividades com os custos necessários para a sua realização, e assim, poderá se aproximar da realidade dos valores orçados na proposta orçamentária dos valores realizados durante o período financeiro.

3.3 Previsão da Receita:

As receitas auferidas pelo Comitê são originárias das dotações que foram consignadas na proposta orçamentária; provenientes da prestação de serviços, ou dos créditos e recursos financeiros resultantes da atividade fim e da conversão em espécie de bens e direitos conforme contratos firmados. De acordo com o Manual de Procedimentos das Receitas Públicas/2006, e

da Lei nº 4.320/64 que regulamentam os ingressos de disponibilidade de todos os entes da Esfera Federal, classificando em dois grupos: orçamentários e extra-orçamentários.

As receitas orçamentárias devem estar previstas no orçamento público, ou seja, é a receita que se estima arrecadar dentro do período a que se refere o orçamento aprovado, e se classificam em Receitas Correntes e Receitas de Capital.

As principais receitas auferida pelo Comitê são as Correntes, que são as receitas de contribuições sociais com anuidades de pessoas físicas, por conseguinte as receitas patrimoniais de valores mobiliários, isto é, os rendimentos sobre aplicações financeiras, e finalmente receitas de serviços administrativos, que são os serviços com expedição de carteiras de identidade dos contribuintes, taxas e cancelamento de registros, e outras Receitas Correntes, como juros e mora sobre as anuidades recebidas com atraso.

Para elaborar a previsão da receita, item relevante na proposta orçamentária, o Conselho considera importante analisar o universo de contribuintes, atribuindo-lhes com a maior precisão possível, o valor unitário de contribuição, procurando estimar através de estudo histórico as taxas de inadimplência e os índices de crescimento deste universo, baseado em dados concretos e previsíveis. Para o Comitê é importante conhecer a política econômica do país para permitir um delineamento da inflação e de outros eventos econômicos que possam interferir na arrecadação da receita.

A seguir são apresentados os números de registros efetivos, provisórios e secundários apenas nos períodos analisados pela pesquisa.

Profissionais Ativos	2004	2005	2006
Registro Efetivo	600	730	670
Registro Provisório	05	05	04
Registro Secundário	-	-	-
Reintegração	05	05	06
Total	610	740	680

Quadro 3: Relação de contribuintes associados nos três períodos analisados.

Fonte: Adaptado dos Relatórios de Prestação de Contas Anual de 2006 do Comitê.

Conforme o Quadro 3, pode-se verificar que o ano de 2005 teve o maior número possível de registros efetivos e com isso o Comitê teve um aumento no número de contribuintes, podendo aumentar a arrecadação das receitas com anuidades.

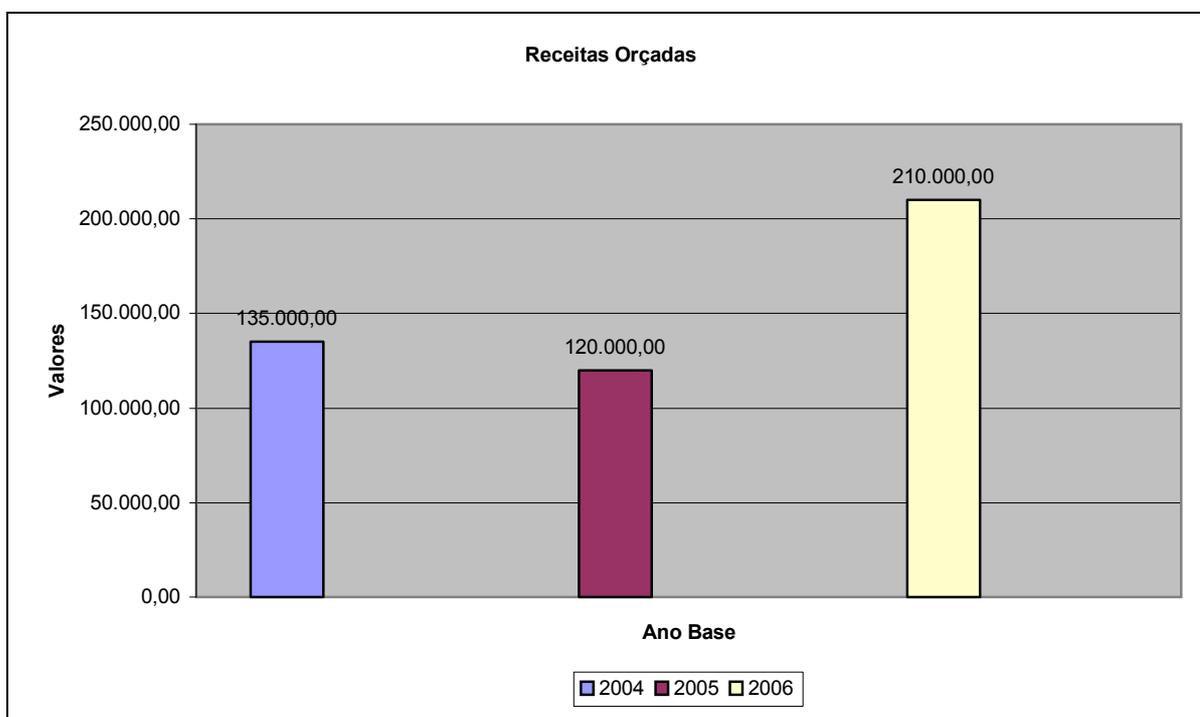


Figura 1: Estudo comparativo das receitas orçadas em 2004 2005 e 2006

Fonte: Adaptado dos Relatórios da Proposta Orçamentária do Comitê.

Através da Figura 1 é possível verificar claramente os valores orçados para as receitas correntes nos três períodos. Percebe-se que o ano de 2006 houve um aumento de 57,14% no orçamento em relação ao ano anterior, devido o aumento de registros efetivos em 2005, foi planejado um acréscimo para os valores das receitas orçamentárias. No decorrer do estudo, tem-se a oportunidade de analisar as prestações de contas dos referidos exercícios financeiros, evidenciando o resultado das receitas arrecadadas, conforme as tabelas 3, 4 e 5.

3.4 Previsão da Despesa

Outro item relevante na elaboração da proposta orçamentária é a despesa administrativa, o Comitê considera fundamental verificar os seguintes fatores para elaborar a previsão das despesas:

- 1) Estabelecer claramente uma política de ação para curto prazo, médio e longo prazo, com metas quantificadas e definição de estratégias.
- 2) Identificar custos diretos e indiretos de cada ação pretendida de forma a não comprometer o conjunto das atividades programadas.
- 3) Eleger prioridades através de cuidadosa análise da relação custo-benefício de cada ação, considerando-se os objetos finais do Comitê.

As principais despesas do Comitê são as correntes ou despesas de custeio que são as despesas com pessoal como salários, férias, 13º salário e os encargos sobre as obrigações patronais como INSS e FGTS. Por conseguinte, as despesas com material de consumo e serviços de terceiros como as concessões de diárias para conselheiros e para diretoria, manutenção como energia elétrica, telefone, despesas com condomínio, serviços postais e telegráficos, honorários contábeis, e despesas financeiras.

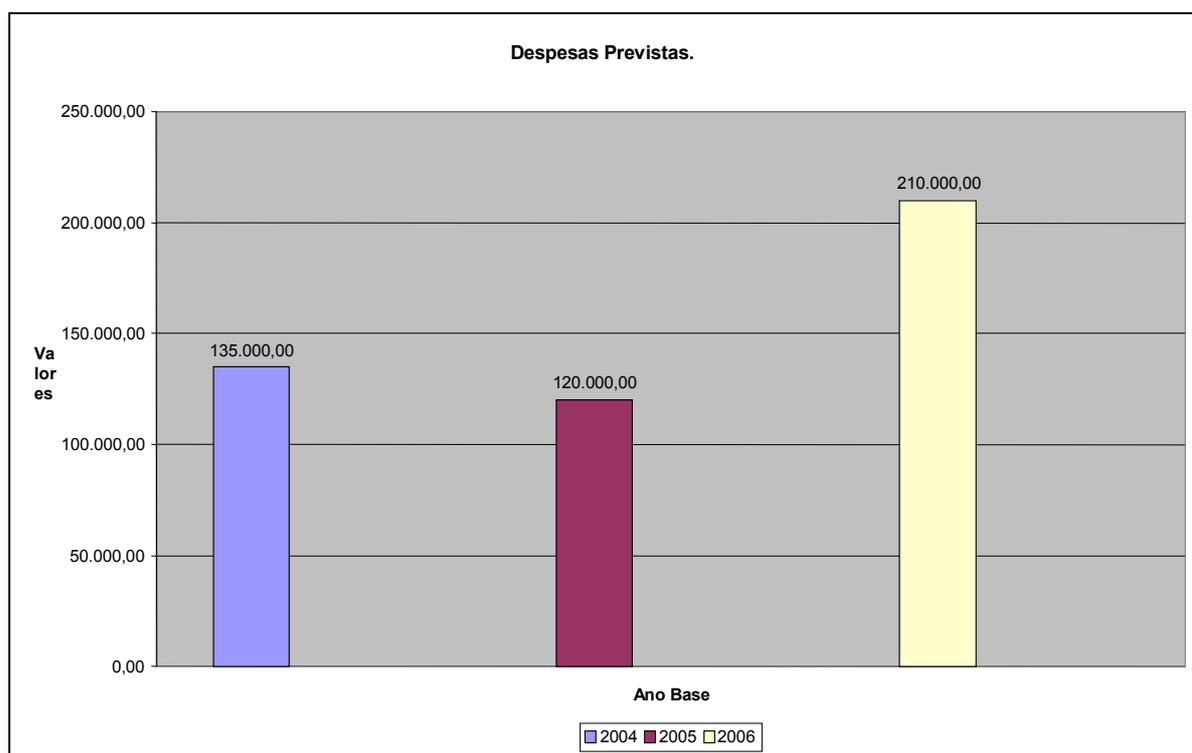


Figura 2: Estudo comparativo das despesas orçadas em 2004 2005 e 2006
 Fonte: Adaptado dos Relatórios da Proposta Orçamentária do Comitê Regional.

A Figura 2 evidencia graficamente os valores orçados para a dotação das despesas correntes nos três períodos. Percebe-se no ano de 2006 que também foi atribuído o mesmo aumento de 57,14% para as despesas sobre o orçamento do ano anterior, foi usado o mesmo percentual identificado nas receitas correntes de 2006, conforme verificado na figura 1. Isso identifica que o orçamento segue o princípio do Equilíbrio, que orienta manter esse equilíbrio para todos nos valores orçados para receitas e despesas num ponto de vista financeiro.

No decorrer do estudo, tem-se a oportunidade de comparar o demonstrativo dos valores orçados para despesas com os valores realizados nos exercícios financeiros, conforme a tabela 3, 4 e 5.

3.5 Elaboração da Prestação de Contas Anual

Assim como os órgãos pertencentes à administração direta, estão obrigados a prestar contas anualmente, a fim de justificar a conformidade com a lei, no que diz respeito ao

emprego de recursos públicos, os da administração indireta como os da autarquia em questão, também deve seguir essa obrigatoriedade.

Segundo Silva (1996) a prestação de contas é o procedimento pelo qual, dentro dos prazos fixados, o responsável deve comprovar ao órgão competente o emprego e a movimentação dos seus bens, numerários e valores que lhe foram entregues ou confiados para o exercício de suas atividades.

A Prestação de Contas para os entes da administração indireta deve ser apresentada conforme informações exigida da ordem contábil, financeira e orçamentária, bem como a relação das receitas e despesas decorrentes no período. A prestação está sujeita a fiscalização orçamentária e financeira dos órgãos de controle interno e externo, observando os princípios da Contabilidade Governamental aplicáveis às entidades sem fins lucrativos. Os balanços anuais devem estar de acordo com a Lei das Sociedades por Ações, a Lei nº 6.404/76 ou com a Lei nº 4.320/64 que trata das normas de direito financeiro e elaboração e controle orçamentário.

A Prestação de Conta Anual dos Comitês Regionais devem ser encaminhadas ao Comitê Federal até o dia 20 de fevereiro do exercício subsequente, devem estar devidamente formalizadas conforme seguintes exigências:

- Ofício de Encaminhamento;
- Rol de Responsáveis da Diretoria Executiva devidamente qualificados: RG, CPF, endereço completo;
- Relatório de Atividades
- Comparativo da receita orçada com a arrecadada – janeiro a dezembro;
- Comparativo da despesa orçada com a realizada – janeiro a dezembro;
- Balanço financeiro;
- Balanço Patrimonial Comparado – dezembro do exercício anterior com dezembro do exercício atual;
- Demonstração das Variações Patrimoniais – janeiro a dezembro;
- Justificativa de déficit patrimonial, se houver;
- Justificativa dos valores inscritos em devedores da entidade e diversos responsáveis;
- Parecer da respectiva CTC;
- Declaração do setor de pessoal do Conselho quanto ao cumprimento da Lei n. 8730, de novembro de 1993.

- Ata de sessão plenária que aprovou a prestação de contas.

Convém definir algum dos documentos citados, para melhor entendimento do leitor. Primeiramente, o ofício de encaminhamento é um documento de abertura, com as formalidades à comissão fiscal e a descrição dos relatórios componentes na proposta.

O relatório de atividades é um documento que traz a descrição das atividades determinadas no Plano de Metas, parte integrante da proposta orçamentária anual para o exercício seguinte. Nessa peça são detalhadas as atividades realizadas durante o exercício, assim como as ações político-administrativas desenvolvidas em questão da divulgação do Comitê à sociedade. Deve ocorrer junto o planejamento financeiro e o gerencial, pois as atividades relacionadas na proposta afetam diretamente os valores orçados para o exercício seguinte.

O comparativo da receita orçada com a arrecadada é o documento que traz os valores orçados comparando com os efetivamente realizados em determinado exercício. O comparativo também é apresentado para as despesas fixadas com a realizada de janeiro a dezembro.

O Balanço Financeiro é o demonstrativo dos ingressos (receita) e do desembolso (despesas) que evidencia a situação do numerário existente numa determinada data, depois de conhecidos os ingressos totais e sua utilização no desembolso para atender as despesas orçamentárias e extra-orçamentárias.

O artigo 103 da Lei nº 4.320/64, que estatui normais, gerais de direito financeiro para elaboração dos orçamentos e balanços da União diz que:

Balanço Financeiro demonstrará a receita e despesa orçamentária bem como recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

Já o Balanço Orçamentário, segundo Silva (1996 p. 293) demonstra as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. Corresponde à verificação feita da maior ou menor receita e da maior ou menor despesa, resultando em consequência o resultado das autorizações, ou seja, Superávit quando a receita prevista é maior que a despesas fixada ou Déficit quando a receita prevista é menor que a despesa fixada. Tem-se também o resultado das execuções quando ocorre Superávit a receita arrecadada é maior que a despesa realizada e o Déficit quando a receita arrecada é menor que a despesa realizada.

Considerando a definição de Silva (1996 p. 288) a Demonstração das Variações Patrimoniais ou Balanço de Resultados evidencia as alterações ocorridas no patrimônio durante o exercício, resultantes ou independentes da execução orçamentária, apurando o resultado patrimonial do período, quer ele seja positivo, negativo ou nulo. As alterações ativas ocorrem quando promovem um aumento da situação líquida patrimonial, e as alterações passivas quando determinam uma diminuição da situação líquida.

3.6 Análise dos Valores Orçamentários dos Três Períodos

A seguir, são apresentadas as tabelas referentes à proposta orçamentária dos três períodos analisados do Comitê e seguidamente as tabelas das reformulações, ver tabela 2, e por final os demonstrativos da prestação anual, também referente aos três anos, evidenciado na tabela 3. Para facilitar o estudo dos períodos e das dotações, as informações foram adaptadas e os valores utilizados não refletem o resultado do Comitê em relação à proposta inicial.

Tabela 1: Demonstrativo Orçamentário das Receitas e Despesas do Comitê

RECEITAS	2004	%	2005	%	2006	%
Receitas Correntes	110.000,00	81,34%	120.000,00	100,00%	130.000,00	61,00%
Receitas de Contribuições	94.000,00	69,40%	100.000,00	84,60%	115.000,00	50,70%
Receita Patrimonial	4.500,00	3,35%	5.000,00	4,30%	7.000,00	2,90%
Receitas de Serviços	3.000,00	2,55%	5.000,00	4,20%	5.000,00	2,80%
Transferências Correntes	-	-	-	-	-	-
Outras Receitas Correntes	8.500,00	6,04%	10.000,00	6,90%	3.000,00	4,60%
Receitas de Capital	25.000,00	18,66%	0,00	0,00%	80.000,00	39,00%
Operações de Crédito	-	-	-	-	-	-
Alienação de Bens	25.000,00	18,66%	-	-	35.000,00	16,60%
Amortização de Empréstimos	-	-	-	-	-	-
Transferência de Capital	-	-	-	-	-	-
Outras Receitas Capital	-	-	-	-	45.000,00	22,40%
Total	135.000,00	100,00%	120.000,00	100,00%	210.000,00	100,00%
DESPESAS	2004	%	2005	%	2006	%
Despesas Correntes	107.000,00	79,10%	115.000,00	97,40%	130.000,00	61,00%
Despesas com Pessoal	44.050,00	32,87%	45.000,00	37,40%	50.000,00	23,90%
Material de Consumo	2.950,00	2,20%	4.500,00	2,80%	4.500,00	1,60%
Serv. De Terc. E Encargos	60.000,00	44,03%	65.500,00	57,20%	75.500,00	35,50%
Desp. Diversas de Custeio	-	-	-	-	-	-
Transf. Correntes	-	-	-	-	-	-
Despesas de Capital	28.000,00	20,90%	5.000,00	2,60%	80.000,00	39,00%
Investimentos	3.000,00	2,23%	5.000,00	2,60%	-	-
Inversões Financeiras	25.000,00	18,67%	-	-	-	-
Transferência de Capital	-	0,00%	-	-	80.000,00	39,00%
Total	135.000,00	100,00%	120.000,00	100,00%	210.000,00	100,00%

Fonte: Adaptado dos Relatórios Orçamentários do Comitê Regional Profissionais "X".

As receitas correntes são as dotações com grande relevância na proposta orçamentária, já a receita de capital teve destaque no ano de 2006, pois o Comitê estimava a aquisição de uma sede própria, porém não foi possível a concretização. Tão logo, segue o demonstrativo referente às reformulações orçamentárias dos três períodos.

Tabela 2: Demonstrativo das Reformulações Orçamentárias do Comitê

RECEITAS	2004	%	2005	%	2006	%
Receitas Correntes	109.500,00	99,50%	120.000,00	100,00%	126.000,00	60,98%
Receitas de Contribuições	94.000,00	85,30%	102.000,00	84,60%	106.000,00	50,74%
Receita Patrimonial	4.500,00	4,10%	5.000,00	4,30%	6.000,00	2,87%
Receitas de Serviços	4.400,00	4,00%	4.900,00	4,20%	5.000,00	2,39%
Transferências Correntes	-	-	-	-	-	-
Outras Receitas Correntes	6.600,00	6,10%	8.100,00	6,90%	10.000,00	4,58%
Receitas de Capital	500,00	0,50%	0,00	0,00%	83.000,00	39,17%
Operações de Crédito	-	-	-	-	-	-
Alienação de Bens	500,00	0,50%	-	-	35.000,00	16,74%
Amortização de Empréstimos	-	-	-	-	-	-
Transferência de Capital	-	-	-	-	-	-
Outras Receitas de Capital	-	-	-	-	48.000,00	22,43%
TOTAL	110.000,00	100%	120.000,00	100,00%	209.000,00	100,15%
DESPESAS	2004	%	2005	%	2006	%
Despesas Correntes	108.000,00	98,10%	115.000,00	95,83%	129.000,00	61,72%
Despesas com Pessoal	44.050,00	40,40%	45.000,00	37,5%	52.000,00	24,88%
Material de Consumo	2.950,00	2,70%	4.500,00	3,75%	3.300,00	1,60%
Serv. De Terc. E Encargos	61.000,00	55,00%	65.500,00	54,58%	73.700,00	35,26%
Desp. Diversas de Custeio	-	-	-	-	-	-
Transf. Correntes	-	-	-	-	-	-
Despesas de Capital	2.000,00	1,90%	5.000,00	4,17%	80.000,00	38,28%
Investimentos	2.000,00	1,90%	5.000,00	4,17%	-	-
Inversões Financeiras	-	-	-	-	80.000,00	38,28%
Transferência de Capital	-	-	-	-	-	-
TOTAL	110.000,00	100,00%	120.000,00	100,00%	209.000,00	100,00%

Fonte: Adaptado dos Relatórios Orçamentários do Comitê Regional de Profissionais "X".

Na tabela 2, é possível se verificar que no exercício de 2004, com a reformulação reduziu o valor do orçamento em relação da proposta anual autorizada para o exercício. A diferença se deve a dotação de receita de capital, a qual teve parte do valor reduzido, por não ser utilizada no período. Verificou-se que nos anos de 2005 e 2006 a reformulação não alterou de forma relevante o montante dos valores orçados, o que ocorreu foi apenas uma reformulação entre as contas, tanto de receita, como de despesa.

Tabela 3: Demonstrativo dos Valores Previstos versus Realizados em 2004.

RECEITAS	PREVISTA	ARRECADADA	DIFERENÇA
Receitas Correntes	109.500,00	95.435,00	24.065,00
Receitas de Contribuições	94.000,00	86.250,00	7750,00
Receita Patrimonial	4.500,00	4.850,00	-350,00
Receitas de Serviços	4.400,00	2.755,00	1645,00
Transferências Correntes			0,00
Outras Receitas Correntes	6.600,00	1.580,00	5020,00
			0,00
Receitas de Capital	500,00	150,00	350,00
Operações de Crédito			0,00
Alienação de Bens	500,00	150,00	350,00
Amortização de Empréstimos			0,00
Transferência de Capital			0,00
Outras Receitas de Capital			0,00
TOTAL	110.000,00	95.585,00	24415,00
DESPESAS	ORÇADA	REALIZADA	DIFERENÇA
Despesas Correntes	108.000,00	75.255,00	32745,00
Despesas com Pessoal	44.050,00	31.800,00	12250,00
Material de Consumo	2.950,00	2.800,00	150,00
Serv. De Terc. E Encargos	61.000,00	40.655,00	19345,00
Desp. Diversas de Custeio			
Transf. Correntes			
Despesas de Capital	2.000,00	0,00	2000,00
Investimentos	2.000,00	0,00	2000,00
Inversões Financeiras			
Transferência de Capital			
TOTAL	110.000,00	75.255,00	349745,00

Fonte: Adaptado dos Relatórios da Reformulação Orçamentária do Comitê.

O orçamento para o exercício de 2004, de acordo com a proposta anual era o valor de R\$ 135.000,00. Durante a execução de 2004, houve necessidade de fazer uma reformulação orçamentária, fixando os valores de R\$ 110.000,00 para as receitas e despesas. Como observado anteriormente, essa diferença se deve à dotação de receita de capital, a qual teve parte do valor reduzido, por não ser utilizada no período. A receita arrecada em 2004 é originária das contribuições de anuidades e as receitas patrimoniais, nesse caso são os rendimentos sobre a aplicação financeira. O Comitê possui uma conta bancária para movimento e outra poupança, além da receita com serviços administrativos como expedição de carteira de identidade

profissional e certidões negativas. O valor das receitas arrecadas em 2004 foi o montante de R\$ 95.585,00 o que representa 86,89% da previsão orçamentária.

Porém, as despesas realizadas no período de 2004 atingiram o valor de R\$ 75.255,00, que corresponde a 68,41% da previsão orçamentária que foi R\$ 110.000,00. As despesas que foram relevantes do período foram os serviços de terceiros e encargos, representando 54,02% do montante realizado. Essas despesas são originadas da manutenção e realização das atividades e serviços do Comitê garantindo subsídios para que o mesmo mantenha-se ativo durante o exercício financeiro.

É oportuno apurar o resultado orçamentário de 2004 diante das informações apresentadas, no confronto entre a receita arrecadada e a despesa realizada, verificou-se um Superávit Orçamentário no valor de R\$ 20.330,00, o que corresponde a 21,26% do valor total arrecadado.

Tabela 4: Demonstrativo dos Valores Previstos versus Realizados 2005.

RECEITAS	PREVISTA	ARRECADADA	DIFERENÇA
Receitas correntes	120.000,00	122.955,00	-2955,00
Receitas de Contribuições	100.000,00	112.450,00	-12450,00
Receita Patrimonial	5.000,00	6.045,00	-1045,00
Receitas de Serviços	5.000,00	2.480,00	2520,00
Transferências Correntes	-		
Outras Receitas Correntes	10.000,00	1.980,00	8020,00
Receitas de Capital	0,00	0,00	0,00
Operações de Crédito			
Alienação de Bens			0,00
Amortização de Empréstimos			
Transferência de Capital			0,00
Outras Receitas de Capital			0,00
TOTAL	120.000,00	122.955,00	-2955,00
DESPESAS	ORÇADA	REALIZADA	DIFERENÇA
Despesas Correntes	115.000,00	95.950,00	19.050,00
Despesas com Pessoal	45.000,00	36.700,00	8300,00
Material de Consumo	4.500,00	4.450,00	50,00
Serv. De Terc. E Encargos	65.500,00	54.800,00	10700,00
Desp. Diversas de Custeio			
Transf. Correntes			
Despesas de Capital	5.000,00	4.800,00	200,00
Investimentos	5.000,00	4.800,00	200,00
Inversões Financeiras			0,00
Transferência de Capital			0,00
TOTAL	120.000,00	100.750,00	19250,00

Fonte: Adaptado dos Relatórios da Reformulação Orçamentária do Comitê.

O orçamento para o exercício de 2005, de acordo com a proposta anual era o valor de R\$ 120.000,00. Durante a execução houve a necessidade de fazer uma reformulação orçamentária, onde teve apenas um remanejamento entre as contas, permanecendo o valor de R\$ 120.000,00 para o orçamento. A receita arrecada em 2005 com contribuições de anuidades, receitas patrimoniais, e receita com serviços administrativos foi de R\$ 122.955,00 o que representa 102,46% da previsão orçamentária. Convém lembrar o que já foi apresentado no Quadro 3 no ano de 2005 o Comitê teve um aumento considerável no número de contribuintes efetivos e isso levou a aumentar a arrecadação com anuidades o que extrapolou o valor do orçamento para receitas correntes.

Já as despesas realizadas no período de 2005 atingiram o valor de R\$ 100.750,00, que corresponde a 83,95% da previsão orçamentária que foi R\$ 120.000,00. As despesas relevantes do período são os serviços de terceiros e encargos, representando 54,39% do montante realizado, são despesas importantes para a manutenção e realização das atividades e serviços, garantindo subsídios para que o Comitê mantenha-se ativo durante o exercício financeiro.

Ao apurar o resultado orçamentário de 2005, pelo confronto entre a receita arrecadada e a despesa realizada, verificou-se um Superávit Orçamentário no valor de R\$ 22.205,00, o que corresponde a 18,05% do valor total arrecadado.

Tabela 5: Demonstrativo dos Valores Previstos versus Realizados em 2006.

RECEITAS	PREVISTA	ARRECADADO	DIFERENÇA
Receitas Correntes	130.000,00	128.400,00	1600,00
Receitas de Contribuições	115.000,00	113.750,00	1250,00
Receita Patrimonial	7.000,00	6.900,00	100,00
Receitas de Serviços	5.000,00	4.950,00	50,00
Transferências Correntes			
Outras Receitas Correntes	3.000,00	2.800,00	200,00
Receitas de Capital	80.000,00	0,00	80000,00
Operações de Crédito			
Alienação de Bens	35.000,00		35000,00
Amortização de Empréstimos			
Transferência de Capital			0,00
Outras Receitas de Capital	45.000,00		45000,00
TOTAL	210.000,00	128.400,00	81600,00
DESPESAS	ORÇADA	REALIZADA	DIFERENÇA
Despesas Correntes	130.000,00	126.650,00	3350,00
Despesas com Pessoal	50.000,00	49.500,00	500,00
Material de Consumo	4.500,00	3.750,00	750,00
Serv. De Terc. E Encargos	75.500,00	73.400,00	2100,00
Desp. Diversas de Custeio			
Transf. Correntes			0,00
Despesas de Capital	80.000,00	0,00	80000,00
Investimentos			0,00
Inversões Financeiras			0,00
Transferência de Capital	80.000,00		80000,00
TOTAL	210.000,00	126.650,00	83350,00

Fonte: Adaptado dos Relatórios da Reformulação Orçamentária do Comitê.

O orçamento para o exercício de 2006, de acordo com a proposta anual era o valor de R\$ 210.000,00. Durante a execução houve a necessidade de se fazer uma reformulação orçamentária, em que houve apenas um remanejamento entre as contas permanecendo o valor inicial para o orçamento. A receita arrecada em 2006 com contribuições de anuidades, receitas patrimoniais e receita com serviços administrativos foi de R\$ 128.400,00 o que representa 98,76% referente a parcela da receita com contribuições que é R\$ 130.000,00 e 61,14% sobre a previsão total para receita orçamentária. Convém lembrar que em 2006 as receitas de capital tiveram uma dotação de 38,09% do orçamento, pois a entidade pretendia adquirir um bem móvel, e devido à falta de recursos financeiros não foi possível concretizar a aquisição.

Já as despesas realizadas no período de 2006 atingiram o valor de R\$ 126.650,00, que corresponde a 97,42% da previsão para as despesas correntes que foi R\$ 130.000,00. As despesas relevantes do período são os serviços de terceiros e encargos, representando 57,95% do montante realizado. São despesas importantes para a manutenção e realização das atividades e serviços, garantindo subsídios para que o Comitê mantenha-se ativo durante o exercício financeiro.

Ao apurar o resultado orçamentário de 2006, pelo confronto entre a receita arrecadada e a despesa realizada, verificou-se um Superávit Orçamentário no valor de R\$ 1.750,00, o que corresponde a 1,36% do valor total arrecadado.

A figura a seguir evidencia a receita prevista e a receita realizada nos três períodos analisados do Comitê.

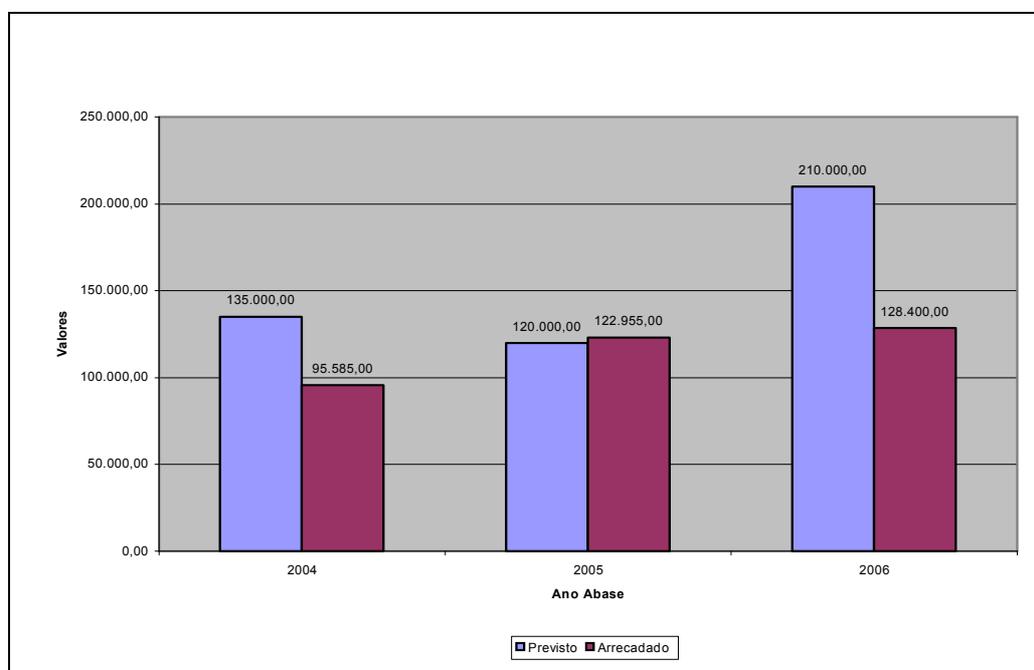


Figura 3: Receita Prevista versus Receita Realizada dos três períodos

Fonte: Adaptado dos Relatórios da Proposta Orçamentária do Comitê.

Graficamente é possível observar que no ano de 2006, o orçamento foi considerável em relação aos outros anos. Mas o que levou o Comitê a estimar tais valores para a proposta orçamentária? Houve realmente um planejamento para dar embasamento na elaboração da proposta? Como identificar as respostas se a própria entidade não identifica realmente os seus problemas e pretensão para período seguinte.

A figura a seguir evidencia a despesa orçada e a despesa realizada nos três períodos analisados do Comitê.

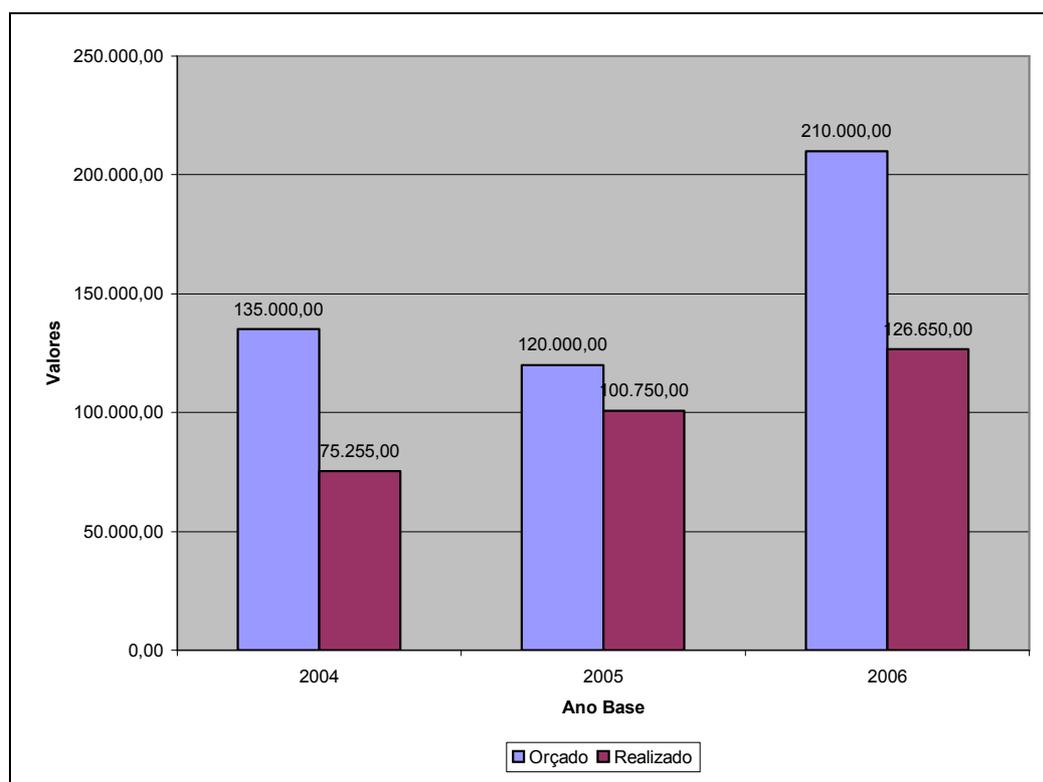


Figura 4: Despesa Orçada versus Despesa Realizada dos três períodos

Fonte: Adaptado dos Relatórios da Proposta Orçamentária do Comitê.

A figura 4 mostra as despesas orçadas e as despesas realizadas nos três períodos, é possível observar que no ano de 2006, o orçamento foi considerável em relação aos outros anos. O que levou o Comitê a estimar tais valores para a proposta orçamentária? Houve realmente um planejamento para dar embasamento na elaboração da proposta? Segundo o plano de metas o Comitê pretendia adquirir um bem imóvel para suas instalações, porém não havia recursos necessários para realizar tal estimativa. Foi feita uma projeção sem analisar a parte financeira. Esse detalhe é muito importante, convém equilibrar as estimativas com as possibilidades de concretizá-las financeiramente.

3.7 Sugestões para o Planejamento Orçamentário do Comitê

Existem vários métodos orçamentários explicitados em literaturas da área que podem ser analisados e aplicados nas entidades privadas, o problema está em adequar essa aplicação aos objetivos da instituição. Sabe-se que há diferentes formas e sistemas gerenciais assim como os modelos orçamentários citados por Lunkes (2003), ele aborda o orçamento empresarial e seu foco está na projeção e estimativa de vendas; orçamento contínuo, a tendência desse é seguir um ciclo orçamentário; o orçamento de base zero, este sistema que rejeita a visão tradicional do modelo incremental; já orçamento flexível, este pode ser ajustado de acordo com as mudanças de atividade real e medidas de custos; o orçamento por atividades, se caracteriza como um simulador relacionando todas as atividades com custo-benefício e o orçamento perpétuo; este é um sistema de planejamento que prevê custos e uso de recursos fundamentado nas relações de causa e efeito entre os processos correntes.

Kohama (2006, p.49) aborda o orçamento por programa, este é modelo aplicado no setor público. O processo de planejamento para esse orçamento pode ser desenvolvido seguindo alguns passos importantes como: primeiro, determinar a situação e fazer um diagnóstico dela, buscar apresentar soluções alternativas, estabelecer prioridades, definir objetivos; depois determinar as atividades para concretizar os objetivos e determinar os recursos humanos, materiais e financeiros.

Qualquer dessas modalidades citadas podem ser aplicadas no planejamento orçamentário de entidade privada ou pública, pois apesar de cada uma possuir características particulares, possuem uma personalidade jurídica, e todas possuem uma missão, objetivos e metas.

Uma sugestão que poderia amenizar o problema observado no Comitê nos períodos analisados poderia ser a aplicação do planejamento como o Orçamento de Base Zero - OBZ. Nesse modelo o ano anterior não é usado como ponto de partida para elaboração do atual. Esse orçamento requer que todas as atividades estejam justificadas, identificadas e priorizadas antes de serem tomadas as decisões relativas a quantia de recursos a serem alocados a cada departamento ou atividade.

O orçamento de base zero rejeita a visão tradicional do orçamento e, principalmente, a idéia do orçamento incremental, que leva em consideração os dados do ano passado mais um

adicional. Em vez disso, o orçamento de base zero projeta todas as peças como se estivessem sendo compiladas pela primeira vez.

O surgimento do orçamento de base zero deve-se a três problemas comuns que ocorrem num planejamento empresarial, que são não estabelecer alguns objetivos e metas, ou não direcioná-los a, com um valor final orçado previamente, a falta de tomada de decisão que afetam as atividades operacionais., e os valores orçados não serem alocados de acordo com as necessidades ou com os objetivos dos gestores responsáveis.

De acordo com Carvalho (2002, apud LUNKES 2003 p. 93), as principais características e objetivos do OBZ são a análise do custo-benefício de todos os projetos, processos e atividades, partindo de uma base “zero”; focalizar os objetivos e metas das unidades de negócio cujos recursos são consequência do caminho ou direção planejada; assegurar a correta alocação de recursos com base no foco e nos fatores-chave do negócio; aprovação do nível de gastos após e elaboração com base em critérios previamente definidos; desenvolver forma participativa com intensa comunicação entre as áreas e fornecimento de subsídios decisórios e inteligentes aos gestores.

A aplicação do OBZ é um processo importante no planejamento e controle operacional, caso seja justificado detalhadamente, o uso das dotações orçamentárias, a partir do ponto zero, de forma que com isso seja possível avaliar sistematicamente as etapas operacionais, determinadas pelas atividades que irão levar a entidade atingir os seus objetivos

A elaboração do orçamento base zero exige que sejam justificadas, detalhadamente, todas as despesas solicitadas no orçamento mencionando o porquê deve gastar tal parcela. A diretoria é obrigada a preparar um "*pacote de decisão*" para cada atividade ou operação e esse pacote inclui análise de custo, finalidade, alternativas, medidas de desempenho, consequências de não executar a atividade e benefícios. Para organizar os pacotes de decisão primeiramente, devem ser identificadas as diferentes maneiras para realizar cada atividade, os gastos para operacionalizar, avaliar a possibilidade de terceirização e o esforço do gerenciamento das despesas. (grifo do autor)

O orçamento de base zero propõe reexaminar todas as suas atividades e prioridades recursos financeiros a partir da estaca “zero”, ao se projetar um novo exercício social. Para organizar OBZ é necessário responder as perguntas básicas que devem ser feitas:

- O que gastar?

- Quanto gastar?
- Como gastar?
- Onde gastar?
- Por que gastar?

Os gastos para o período são determinados por meio de pacotes de decisão, que devem ser definidos e priorizados conforme critérios previamente fixados. O orçamento de base zero segue dois passos, primeiramente a identificação dos pacotes de decisão, e por segundo, a priorização dos pacotes de decisão.

Para identificar os pacotes de decisão, é necessário se fazer uma análise e uma descrição de cada atividade em separado, as atuais e as novas, em um ou mais pacotes de decisão, depois de identificar, devem-se priorizar os pacotes para que a administração possa alocar recursos de acordo com isso, destinando recursos financeiros às atividades mais importantes.

Os pacotes de decisão identificam e descrevem uma atividade específica de modo a que a administração possa, primeiramente, avaliá-la e priorizá-la em relação a outras atividades que concorram para a obtenção de recursos imediatos, e assim decidir aprová-la ou rejeitá-la.

Torna-se fundamental para definir os pacotes de decisão, conhecer a finalidade, as metas e os objetivos da entidade, saber as conseqüências de não executar as atividades, medir o desempenho, verificar caminhos alternativos e avaliar os custos e benefícios de tal decisão.

Como identificar a priorização dos pacotes de decisão? Nesse passo é essencial fazer uma avaliação e ordenar através de uma escala os pacotes de decisão, identificando o grau de importância de cada um após analisar o custo-benefício. Essa fase é muito delicada, pois vai delinear o futuro da entidade. Os critérios usados para selecionar os pacotes devem ser baseados nos objetivos estratégicos estabelecidos pela diretoria.

O orçamento base zero determina um acompanhamento detalhado das atividades, exige reuniões mensais e semanais para avaliar o controle. Para haver sucesso nesse controle é necessário que ocorra a atualização das informações para a diretoria, para que ela possa elaborar planilhas atualizadas da composição do real versus o planejado, e poder acompanhar o desempenho das decisões tomadas no início do processo.

Numa visão realista o OBZ apresenta vantagens e desvantagens, um exemplo dessa última é o tempo de elaboração, por ser bastante burocrático, exigir inúmeros controles e detalhes para ser elaborado, diferente dos processos orçamentários tradicionais, pois neste caso cada gasto deve ser justificado e avaliado o quanto é indispensável para o resultado global da entidade.

Uma das vantagens do OBZ é a possibilidade de ser implantado em qualquer empresa tanto aquelas com fins lucrativos, ou não, como a entidade objeto dessa pesquisa. Outro ponto positivo é que ele pode destacar os excessos e duplicidade entre as atividades e os gastos desnecessários para realizar tais atividades, isso devido ao enriquecimento nos detalhes exigidos na definição dos pacotes proporcionando um melhor acompanhamento do planejado *versus* o realizado.

Para elaborar os pacotes de decisão a serem aplicados no Comitê Regional de Profissionais “X” serão necessárias que sejam justificadas, detalhadamente, todas as dotações solicitadas na proposta orçamentária, mencionando o porquê de tal despesa. Assim, a diretoria ao preparar o "pacote de decisão" para cada atividade deve responder as seguintes perguntas: O que gastar? Quanto gastar? Como gastar? Onde gastar? Por que gastar?

Os pacotes de decisão aqui classificados, foram determinados conforme o grau de importância para a entidade desenvolver as atividades relevantes durante a execução no exercício financeiro.

1) PACOTE PESSOAL:

- Despesas com Salários (Salários, Férias, 1/3 Férias, 13º Salário)
- Encargos Sociais (FGTS e INSS)

2) PACOTE MATERIAL CONSUMO:

- Material de Expediente
- Material de Limpeza e Conservação
- Material de Copa e Cozinha

3) PACOTE SERVIÇOS DE TERCEIROS

- Concessão de Diárias para Diretoria
- Concessão de Diárias para Conselheiros

- Serviço de Comunicação (Telefone/Internet)
- Passagens Aéreas (Diretoria/Conselheiros)
- Correios e Telégrafos
- Honorários Contábeis
- Despesas com Taxas de Condomínios

4) PACOTE INVESTIMENTO

- Aquisição de Bens Móveis
- Aquisição de Bens Imóveis

Os pacotes de decisão coincidem com as atividades determinadas na proposta orçamentária com os maiores valores para dotações orçamentárias, classificadas nas despesas correntes. Mesmo sugerindo um mecanismo para o melhoramento da elaboração orçamentária, convém mencionar que a proposta atual segue alguns princípios do orçamento, assim como da universalidade, da unidade, da anualidade, da exclusividade e o princípio do equilíbrio.

Um dos problemas identificados na proposta orçamentária do Comitê é a elaboração do Plano de Metas, essa não é sustentada nas atividades previstas para serem executadas no ano seguinte e isso pode deixar de fora algumas considerações importantes que devem constar no quadro detalhado de despesas, levando a falhas e para corrigi-las deverão recorrer às reformulações orçamentárias.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Finalmente são demonstrados os resultados da execução do estudo de caso aplicado ao Comitê Regional de Profissionais “X” de Santa Catarina, que procurou satisfazer como pesquisa, a problemática e seus objetivos.

4.1 QUANTO A PROBLEMATICA

Sabe-se que o orçamento é um processo de planejamento quantitativo, ativo e sucessivo, e que é necessário organizar com base nas atividades e nos objetivos da entidade, as formas de alocação de recursos que subsidiam as despesas que estão previstas no programa para o exercício. Porém, o planejamento no Comitê não ocorre dessa forma, não existe um novo plano que visa a atender os objetivos da entidade devido a falta de alternativas estratégicas, usa como base o orçamento anterior, e apenas faz um ajuste para mais ou para menos, no entanto dessa forma, pode incidir em erros e falhas.

Ao procurar responder a questão problema como elaborar uma proposta orçamentária eficiente cumprindo os princípios do planejamento e as exigências da lei orçamentária para ser utilizado no Comitê Regional de Profissionais “X” de Santa Catarina, foi possível se identificar com este estudo onde estavam ocorrendo as falhas no planejamento da proposta orçamentária verificou que ao definir as atividades para serem executadas no exercício seguinte, não estava sendo projetado o custo que levaria a realização dessas atividades.

4.2 QUANTO AOS OBJETIVOS

O objetivo geral dessa pesquisa é propor uma inovação à proposta orçamentária através de mecanismos adotados por outras entidades públicas e privada, cumprindo os princípios do planejamento e as exigências da lei orçamentária, para ser utilizado no Comitê Regional de Profissionais “X” de Santa Catarina. Para realizar este estudo foi necessário realizar uma pesquisa descritiva da atual situação do Comitê, identificado os pontos positivos e negativos e após análise dos dados sugerido uma modalidade a ser aplicado. No entanto o planejamento do orçamento deve ser organizado com base nas atividades e nos objetivos da entidade, as formas

de alocação de recursos que irão subsidiar as despesas que estão previstas no programa para tal exercício

Dentre os objetivos propostos nesta monografia, através da pesquisa bibliográfica, foram relacionados vários conceitos de orçamento público e de planejamento e demonstraram-se alguns mecanismos adotados por entidades públicas e privadas referente à modalidade de orçamento. Outro ponto era descrever o modelo orçamentário utilizado pelo Comitê, apresentando pontos positivos e negativos, analisando particularmente a relação entre o planejamento e a execução orçamentária.

Dessa forma, foram alcançados os objetivos propostos neste trabalho monográfico não esgotando o assunto a respeito do tema proposto.

4.3 SUGESTÕES PARA FUTUROS TRABALHOS

Como sugestão para outros trabalhos monográficos no curso de Ciências Contábeis:

- Poderiam ser realizadas pesquisas comparativas com outras autarquias corporativas sobre as receitas e despesas orçadas *versus* as realizadas.
- Verificar em outros períodos financeiros se existe efetivamente situações relevantes de reformulação orçamentária ou não.
- Despesas relevantes no orçamento e o quanto são importantes durante a execução das atividades durante o exercício financeiro.

REFERÊNCIAS

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 7 ed., São Paulo: Atlas, 1989.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BAUREN, Elcio Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade – teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

BRASIL, **Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964**. Institui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

BRASIL, **Decreto-lei nº 200/67**, dispõe sobre Organização Federal - Reforma Administrativa, Editora do Senado Federal, Brasília, 1976

CRUZ, Flávio da. **Contabilidade e Movimentação Patrimonial do Setor Público**. Rio de Janeiro: Ed. do autor, 1989.

_____. **Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 1997.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2005

GIL, Carlos Antônio. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1989.

_____. **Contabilidade Pública**: teoria e prática. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

LUNKES, João Rogério, **Manual de Orçamento**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MOTA, Francisco Glauder Lima, **Contabilidade Aplicada à Administração Pública**. 6. ed. Brasília, Vestcon, 2003.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento estratégico**: conceito, metodologia e prática. 13ed. São Paulo: Atlas, 1999.

REZENDE, Fernando Antônio. **Finanças Públicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**: Um enfoque administrativo. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

TRISTÃO, Gilberto. **Planejamento: Enfoque Tridimensional**. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos. 1978.

TUNG, Nguyen H. **Orçamento Empresarial e Custo-padrão**. 4 ed. São Paulo: Edições Universidade-Empresa, 1994.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento empresarial**. 4 ed. São Paulo:Atlas, 1983.