



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL**  
**ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO**  
**CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA**  
**MUNICIPAL**



Nair Terezinha Voigt Rackow

**PLANEJAMENTO E EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA NA**  
**ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DO MUNICÍPIO DE CAMAQUÃ**

Camaquã

2012

Nair Terezinha Voigt Rackow

PLANEJAMENTO E EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA NA  
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DO MUNICÍPIO DE CAMAQUÃ

Trabalho de Conclusão de Curso,  
apresentada ao Curso de Especialização em  
Gestão Pública Municipal – modalidade a  
distância da Universidade Federal do Rio  
Grande do Sul como requisito para a  
obtenção do título de especialista.

Orientador: Prof. Dr. Ariston Azevedo

Camaquã

2012

Nair Terezinha Voigt Rackow

PLANEJAMENTO E EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA  
DO MUNICÍPIO DE CAMAQUÃ

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentada ao Curso de Especialização em Gestão Pública Municipal – modalidade a distância da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito para a obtenção do título de especialista.

Aprovado em 14 de maio de 2012.

BANCA EXAMINADORA:

---

Prof. Dr. Ariston Azevedo

---

Prof. Márcio Silva Rodrigues

## DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho aos meus Colegas do Setor de Contabilidade, que além de colegas, são amigos, companheiros, considerando-os uma grande família, já que convivemos mais tempo do que com nossos próprios familiares.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a muitos pela felicidade desta conquista.

A Deus, que é minha fortaleza, em momentos de incerteza, de aflição, angústia, me deu discernimento, sabedoria para vencer mais esta trajetória.

À minha família que são o alicerce de tudo, que me deram apoio, incentivo.

Aos meus colegas do trabalho, que não mediram esforços para me auxiliar sempre que precisei ao longo do curso.

À UFRGS - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, em especial aos Coordenadores de Pólos, Professores e Tutores, que creram no projeto, concedendo esta oportunidade de especialização na modalidade à distância.

À Rosária Lanzotti Moraes, minha Tutora Orientadora, que foi sempre tão atenciosa, incentivadora e dedicada ao me auxiliar na etapa final.

Ao Prof. Ariston Azevedo Mendes, com muita sabedoria me conduziu nesta pesquisa.

Aos colegas do curso, pela belíssima oportunidade de tê-los conhecido e compartilhado o aprendizado através deste projeto.

Enfim, agradeço a todos que de uma forma ou de outra, incentivaram, contribuíram e se engajaram para que conseguisse alcançar mais esta trajetória.

Os analfabetos do próximo século não  
são aqueles que não sabem ler ou  
escrever, mas aqueles que se recusam a  
aprender, reaprender e voltar a aprender.

Alvin Toffler

## **RESUMO**

O presente trabalho tem por objetivo analisar o tipo de alterações orçamentárias e suas respectivas fontes que acometeram a execução orçamentária da Administração Pública de Camaquã. Para tanto se fez necessário um estudo dos instrumentos de planejamento, coletando dados, comparando o que foi planejado com o que realmente foi executado e, a forma de alteração orçamentária que possibilitou sua execução. Constataram-se os tipos das alterações Suplementares e Especiais, ocorreu com muita frequência ao longo do exercício de 2010, tal fato comprova-se também em 2011. Ainda mostra um pequeno estudo por órgão, como este se comportou em relação à previsão inicial do PPA e LOA, as suplementações, reduções e execução. Houve um crescimento das alterações orçamentárias do exercício de 2010 para 2011, razão da preocupação inicial desta pesquisa, qual foi comprovado através do levantamento de dados. Portanto, o resultado obtido será exposto para cada setor, com o propósito de que estas informações sirvam para tomar decisões mais acertadas, constatando onde o setor desviou de seu planejamento.

**Palavras Chaves:** PPA, LDO, LOA, ALTERAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS;

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Orçamento Consolidado 2010 .....	33
Tabela 2	Orçamento Consolidado 2011 .....	34
Tabela 3	Comparativo da Previsão e Execução PPA/LOA 2010.....	35
Tabela 4	Comparativo da Previsão e Execução PPA/LOA 2011.....	36
Tabela 5	Demonstrativo das suplementações e reduções de 2010 - % em relação ao orçamento inicial .....	38
Tabela 6	Demonstrativo das suplementações e reduções de 2011 - % em relação ao orçamento inicial .....	39
Tabela 7	Montante do Demonstrativo das Alterações Orçamentárias do Poder Executivo e Legislativo no Exercício de 2010 .....	41
Tabela 8	Montante do Demonstrativo das Alterações Orçamentárias do Poder Executivo e Legislativo no Exercício de 2011 .....	41
Tabela 9	As Fontes para as Alterações Orçamentárias que Ocorreram no Tipo Suplementar em 2010 .....	43
Tabela 10	As Fontes para as Alterações Orçamentárias que Ocorreram no Tipo Especial em 2010 .....	44
Tabela 11	As Fontes para Alterações que Ocorreram no Tipo Suplementar em 2011 ....	45
Tabela 12	As Fontes para as Alterações que Ocorreram no Tipo Especial em 2011 .....	46



## SUMÁRIO

	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>1</b>	<b>PLANEJAMENTO DA GESTÃO ORÇAMENTÁRIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA .....</b>	<b>14</b>
1.1	INSTRUMENTOS DE GESTÃO ORÇAMENTÁRIA: PPA, LDO, LOA .....	15
1.1.1	<b>Plano Plurianual (PPA) .....</b>	<b>15</b>
1.1.2	<b>Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) .....</b>	<b>15</b>
1.1.3	<b>Lei Orçamentária Anual (LOA) .....</b>	<b>16</b>
<b>2</b>	<b>DESPESA ORÇAMENTÁRIA .....</b>	<b>18</b>
2.1	ESTÁGIO DA DESPESA .....	18
2.2	NATUREZA DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA .....	18
2.3	ESTRUTURA DA NATUREZA DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA .....	19
2.4	CLASSIFICAÇÃO DA DESPESA QUANTO À CATEGORIA ECONÔMICA	19
2.4.1	<b>Despesas Correntes .....</b>	<b>19</b>
2.4.2	<b>Despesas de Capital .....</b>	<b>20</b>
2.5	CLASSIFICAÇÃO FUNCIONAL DA DESPESA .....	21
2.5.1	<b>Função .....</b>	<b>21</b>
2.5.2	<b>Sub-função .....</b>	<b>21</b>
2.6	ESTRUTURA PROGRAMÁTICA DA DESPESA .....	21
2.6.1	<b>Programa .....</b>	<b>21</b>
2.6.2	<b>Ação .....</b>	<b>22</b>
<b>3</b>	<b>RECEITA PÚBLICA .....</b>	<b>23</b>
3.1	ESTÁGIOS DA RECEITA .....	23
3.1.1	<b>Previsão .....</b>	<b>23</b>
3.1.2	<b>Lançamento ou Declaração .....</b>	<b>23</b>
3.1.3	<b>Arrecadação e Recolhimento .....</b>	<b>24</b>
3.2	CLASSIFICAÇÃO DA RECEITA QUANTO À CATEGORIA ECONÔMICA	24
<b>4</b>	<b>DOS TIPOS DE ALTERAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS</b>	<b>26</b>
4.1	FONTES OU ORIGENS DAS ALTERAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS (CRÉDITOS ADICIONAIS) .....	27

<b>5</b>	<b>PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....</b>	<b>29</b>
<b>6</b>	<b>ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE O PLANEJAMENTO E A PRÁTICA NO MUNICÍPIO DE CAMAQUÃ .....</b>	<b>31</b>
6.1	DISPOSIÇÕES NAS PEÇAS DE GESTÃO ORÇAMENTÁRIA .....	31
	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>47</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>49</b>

## INTRODUÇÃO

Polêmicas e discussões sobre a temática “gastos públicos” não são novidade numa administração municipal, estando entre as maiores preocupações do administrador público, especialmente daqueles que zelam por uma administração eficiente, transparente e dedicada ao bem comum, bem como ao atendimento dos requisitos legais pertinentes ao setor público.

A instituição da Lei Complementar Federal nº 101 de 04 de maio de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF vem ao encontro de uma nova cultura gerencial na gestão dos recursos públicos, dando incentivo ao exercício da plena cidadania, à participação do contribuinte no acompanhamento da aplicação dos recursos e na avaliação de seus resultados.

A LRF rege as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, mediante ações em que previnam riscos e corrijam desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, evidenciando o planejamento, o controle, a transparência e a responsabilidade como premissas básicas.

Sendo que o ponto de partida da LRF é o Planejamento, onde são estabelecidas as regras do jogo da gestão fiscal, através da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), Lei Orçamentária Anual (LOA), cuja elaboração deverá contar com a participação popular, com as devidas audiências públicas, para assegurar maior transparência da gestão governamental. Também na Constituição Federativa do Brasil do ano de 1988, no artigo 165, trata sobre PPA, LDO e LOA.

Estão submetidos à Lei de Responsabilidade Fiscal, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, compreendidos nos poderes Executivo, Legislativo, Judiciário, bem como os Tribunais de Contas, Ministério Público e os respectivos órgãos da administração direta, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes.

O município de Camaquã conta com uma área 1.679.441 km<sup>2</sup>, é considerada como uma cidade de porte médio que se caracteriza como Pólo Regional de Desenvolvimento tendo diversos pequenos municípios no entorno que buscam nela os serviços essenciais. Camaquã possui uma população de 62.759 habitantes segundo o Censo de 2010, mostrou um crescimento de 2.196 pessoas em relação ao Censo de 2007. Camaquã está localizada na Serra Sudoeste, a uma distância de Porto Alegre de 122 km, compreende a Microrregião nº 28, com limite ao Norte - Dom Feliciano e Barão do Triunfo, ao Sul – Lagoa dos Patos, Leste –

Arambaré, Sentinela do Sul, Cerro Grande do Sul e Oeste – Chuvisca, Amaral Ferrador, Cristal e São Lourenço do Sul.

Destacando que Camaquã possui um potencial turístico rural e histórico onde se localiza a Cascata da Água Grande – sítio ecológico, antiga residência do escritor Barbosa Lessa, a qual foi adquirida recentemente pelo município. Também sedia o Forte Zeca Netto, cenário de revoluções, além de estâncias e fazendas.

O sistema agrário encontrado na região costeira está estruturado em unidades de produção agrícola, que colocam em prática a cultura de arroz irrigado, principal atividade econômica desta região. Este sistema de produção teve sua ascendência a partir da metade do século XX, com a expansão da lavoura de arroz com a drenagem do Banhado do Colégio e Construção da Barragem do Arroio Duro. Com menor importância econômica identifica-se ainda, a criação de bovinos e ovinos, a cultura da soja e tabaco.

Observando-se o crescimento e desenvolvimento de Camaquã, como servidora do município, eis que surge a preocupação com o planejamento e a administração municipal, levando à presente pesquisa. Tendo como elemento instigador a experiência pessoal desta pesquisadora, servidora pública municipal há nove anos, seis dos quais atuando como oficial administrativo e, nos últimos três anos, desempenhando a função de contadora, mas especificamente voltada para a Gestão Orçamentária. Ao longo desses anos de desempenho na função, nota-se serem freqüentes os decretos de alterações orçamentárias, os quais, via de regra ocasionam a redução de uma determinada rubrica, a suplementação em outras, ou até mesmo, a criação de uma rubrica nova, sendo chamados os créditos suplementares e especiais originados pelas suas fontes: por superávit financeiro, por excesso de arrecadação ou por anulação de dotação. Ora, a freqüência e os motivos das alterações parecem mais caracterizar uma deficiência no planejamento por parte das secretarias do município do que a força do contingenciamento a que todo planejamento está suscetível. Ou seja, tais secretarias, ao elaborarem seu orçamento, não o fizeram corretamente, ou houve mudanças de planos no decorrer do exercício.

Portanto, esta pesquisa se direciona a um trabalho voltado aos instrumentos de Gestão Orçamentária, pois, já que tendo acesso a estes instrumentos, pode-se analisar desde o planejamento, acompanhar a execução das despesas comparando com o que foi planejado, de maneira que se identifiquem as alterações orçamentárias.

Com o propósito de evidenciar os procedimentos adotados nos instrumentos da Gestão Orçamentária, se faz necessário a verificação do atendimento de alguns dos requisitos legais, da forma que prevê na Portaria do Ministério de Estado do Orçamento e Gestão - nº 42 de 14

de abril de 1999 quanto à observância das normas de estrutura funcional e programática e a LRF onde estabelece as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade da gestão fiscal e que foi um passo importantíssimo na busca da recuperação do equilíbrio das contas públicas, com o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas.

Desta forma, este trabalho procura analisar o Planejamento e a Execução Orçamentária na Administração Pública do município de Camaquã, buscando identificar os tipos e fontes das alterações orçamentárias.

### **Questão de Pesquisa;**

Sendo assim, procura-se responder a seguinte questão de pesquisa: “Quais os tipos de alterações orçamentárias e suas fontes, que acometeram as peças orçamentárias do Município de Camaquã, no exercício de 2010 e 2011?”.

### **Objetivos:**

O objetivo geral da pesquisa é identificar os tipos de alterações orçamentárias com suas respectivas fontes, que influenciaram nas peças orçamentárias do exercício de 2010 e 2011.

Para atingir o objetivo geral foram estabelecidos os objetivos específicos: identificar a previsão e a execução orçamentária, nas peças de Planejamento de Gestão - PPA, LOA; analisar as diversas suplementações e reduções na LOA 2010 e 2011; e cumprimento dos aspectos legais pertinentes às peças de Gestão Orçamentária.

Este trabalho tem por justificativa, fornecer informações, dados, para tomada de decisão na Gestão Orçamentária do Município de Camaquã, subsidiando o processo de melhorias neste sentido, bem como demonstrar ao administrador uma análise da execução orçamentária de seu município. Sendo que esta pesquisa indicará ao administrador, se está havendo sintonia entre o planejado e o executado, de forma a tornar a administração mais eficiente. Esta análise se faz necessária, pois na rotina atribulada da contabilidade pública, geralmente é feito o que a legislação prevê, muitas vezes não se detêm para analisar os resultados. Com este acompanhamento, comparação e levantamento de dados, pode-se oferecer os subsídios necessários para decisões mais acertadas, evidenciando onde cada órgão errou ou se desviou de seu planejamento para que possam corrigi-lo.

A pesquisa caracteriza-se como sendo qualitativa, buscando através da estratégia de estudo de caso responder a questão estabelecida na definição do problema de pesquisa. Na qual será feita uma análise através de relatórios e registros do setor contábil, desde o planejamento das peças de gestão orçamentária, comparando o que foi planejado com o que realmente foi executado, de maneira que se evidencie onde está acontecendo o descontrole da situação a fim de corrigir o problema. As inúmeras alterações orçamentárias vêm evidenciar o mau planejamento na administração pública municipal, podendo comprometer a execução do orçamento.

Almeja-se para tanto, subsidiar melhorias nestes processos, já que o município se depara com estas freqüentes alterações orçamentárias, ocasionando com isso, retrabalho, despesa de material e desperdício de tempo, até mesmo, às vezes correndo o risco de perda de prazo para concretização de políticas públicas.

O presente trabalho está dividido em sete tópicos, o Primeiro tópico abordará sobre a temática do planejamento na administração pública e o embasamento teórico sobre os instrumentos de gestão orçamentária. O Segundo tópico trata sobre Despesa Pública, conceito, seus estágios, estrutura, natureza e classificações. O Terceiro tópico conceitua Receita Pública, discorre seus estágios e classificações. O Quarto tópico abordará os tipos de alterações orçamentárias. O Quinto tópico tratará da metodologia usada. O Sexto tópico trata do comparativo da prática com o fundamento legal, onde será demonstrado o comparativo da execução com o planejado, o tipo de alteração orçamentária com suas fontes e, por fim as considerações finais.

## **1 PLANEJAMENTO DA GESTÃO ORÇAMENTÁRIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

Ao longo deste capítulo será abordada a temática do planejamento como estratégia primordial, pois o planejamento é fundamental para as organizações, pois através deste é que são estabelecidas metas, objetivos a serem alcançados e, nele é estipulado de que maneira serão desenvolvidas para serem atingidos. Desta forma veremos a seguir considerações importantes sobre os instrumentos de gestão orçamentária.

Podemos citar que o Orçamento é uma peça política por excelência, às vezes não lhe é dado o real sentido, pois projetar um Orçamento Público é prever, planejar e fixar as receitas e as despesas públicas num determinado exercício, contando com a aprovação do respectivo poder legislativo. Uma tarefa difícil, ocasionando por vezes até conflito, esta distribuição dos recursos pelas diversas rubricas existentes dos muitos órgãos que compõe uma Administração Pública, de forma que os recursos por vezes são escassos e as destinações são muitas. De maneira que no orçamento têm-se as áreas prioritárias, em nível de município, existem os percentuais mínimos a serem aplicados, na educação é de no mínimo 25% da receita prevista no art. 212 da Constituição Federal e, 15% na saúde das receitas previstas no inciso III do art. 77 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, de maneira também que se respeitem os limites que poderão ser aplicados em despesa de pessoal, operações de crédito.

Entende-se que pelo instrumento do orçamento, é onde podemos vislumbrar a prática das promessas de campanha, do prefeito, por exemplo, se acompanharmos a execução do orçamento, poderemos conferir o cumprimento ou não, do compromisso firmado com o povo durante sua campanha eleitoral. Isto se nos recordarmos, se tivermos acompanhado e lido a proposta de governo do candidato.

Outro aspecto importante a sabermos, caso o Orçamento seja rejeitado, não autorizado, vigorará o Orçamento do exercício anterior.

O Município de Camaquã se enquadra no modelo tradicional de Orçamento, sendo elaborado pelo prefeito com seus secretários, contadores e auxiliares, enviado para a Câmara de Vereadores, onde será analisado pela Comissão de Orçamento antes de ir a plenário e pode sofrer emendas.

A seguir passaremos a explicar sobre os instrumentos de Gestão Orçamentária o que propiciará melhor compreensão do tema proposto.

## 1.1 INSTRUMENTOS DE GESTÃO ORÇAMENTÁRIA: PPA, LDO, LOA

A regulamentação sobre a elaboração do orçamento, estabelecida pela Constituição Federal do Brasil de 1988, onde citam o ciclo que compreende o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). De maneira que esses instrumentos devem sempre estar combinados e de acordo um com o outro. Ressalta-se que o seu objetivo principal está voltado a prever as ações do político, evidenciando e dando continuidade aos programas uma vez começados, evitando assim a descontinuidade, na condição da oposição assumir o próximo mandato, esta fica condicionada a dar sequência aos programas iniciados.

A seguir discorreremos sobre cada instrumento, onde abordaremos da sua importante função e, suas características.

### 1.1.1 Plano Plurianual (PPA)

O Plano Plurianual (PPA) é uma Lei elaborada para o período de quatro anos, equivale a uma gestão, sua vigência vai do segundo ano do mandato atual até o final do primeiro ano do mandato subsequente. É considerado um instrumento para o planejamento de médio prazo e tem o objetivo de garantir a continuidade das ações, mesmo de um mandato para outro.

Portanto o PPA é considerado um instrumento estratégico das ações do governo, comprometido com o desenvolvimento sustentável, de acordo com a evolução e estruturação dos órgãos da Administração Pública, de maneira que, evidencie com clareza os resultados a serem alcançados por quem o elabora.

Com o acompanhamento e avaliação desta peça de planejamento, é possível a constatação do efetivo atendimento dos resultados esperados, analisando a realização de seus programas, revisando os objetivos e metas estabelecidas no princípio de seu planejamento.

Importante ainda, verificar as previsões e particularidades a respeito dos instrumentos de planejamento na Lei Orgânica do Município. No caso do Município de Camaquã o Projeto de Lei do Plano Plurianual de Governo, segundo o artigo 91 da Lei Orgânica do Município, deverá ser enviado pelo Poder Executivo ao Poder Legislativo até 30 de junho do primeiro ano de mandato.

### 1.1.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)



A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) têm seu período equivalente há um ano, prazos e ritos peculiares de tramitação. Tendo como principal objetivo, estabelecer as diretrizes orçamentárias, orientando a forma e o conteúdo da LOA de cada exercício.

Ainda a LDO disporá os parâmetros necessários à alocação dos recursos na LOA, de forma a garantir a realização das metas e dos objetivos estipulados no PPA. A LDO é como peça de engrenagem, funciona como elo entre o PPA e a LOA, sintonizando as diretrizes do PPA à estimativa das receitas e fixação das despesas para um dado exercício.

Conforme prevê a Constituição Federal do Brasil de 1988 em seu artigo 165, comprova-se seu fundamento legal e, de maneira que explanamos, a LDO é um instrumento de planejamento e destaca entre suas principais funções:

- Estabelecer as metas e as prioridades da Administração Pública Federal para o exercício financeiro seguinte;
- Orientar a elaboração da LOA;
- Alterar a legislação tributária; e
- Estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

No Município de Camaquã o Projeto de Lei das Diretrizes Orçamentárias, conforme o artigo 91 da Lei Orgânica do Município deverá ser enviado pelo Poder Executivo ao Poder Legislativo, até 31 de agosto do primeiro ano de mandato e, até 30 de junho nos demais.

### **1.1.3 Lei Orçamentária Anual (LOA)**

A LOA é o instrumento de planejamento, onde contempla a previsão das receitas e a fixação das despesas, a política econômica financeira, o programa de trabalho do governo e os mecanismos de flexibilidade que a administração fica autorizada a utilizar para o ano seguinte.

De maneira que o chefe do Executivo envia ao Legislativo o Projeto de Lei Orçamentária, que vai analisá-lo conforme a parte legal, definida pela Constituição Federal, observando se está em conformidade com que foi proposto na LDO do período.

No Município de Camaquã o Projeto de Lei dos Orçamentos Anuais, de acordo com o artigo 91 da Lei Orgânica do Município, deverá ser enviado pelo Poder Executivo ao Poder Legislativo, até 15 de novembro do primeiro ano de mandato e, até 15 de outubro nos demais.

Nesta contextualização, o PPA, LDO e LOA, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000, em seu artigo 5º, funcionam como peças de planejamento integradas, como uma engrenagem, um deve estar de acordo com o outro, para que uma ação possa ser executada, deve estar contemplada nas três peças, desta forma temos alguns padrões estabelecidos à serem seguidos, que será tratado no capítulo seguinte, onde será abordado sobre a despesa, a qual compreende o dispêndio orçamentário, sendo o fluxo que deriva da utilização de crédito consignado no orçamento da entidade.

## 2 DESPESA ORÇAMENTÁRIA

O orçamento é importante instrumento de planejamento de qualquer entidade, seja pública ou privada, e representa o fluxo de ingressos e aplicação de recursos em determinado período. Dessa forma, Despesa é Dispêndio Orçamentário é fluxo que deriva da utilização de crédito consignado no orçamento da entidade, podendo ou não diminuir a situação patrimonial líquida.

O gasto dos recursos públicos nos orçamentos, desde que autorizada pelo legislativo, é definida como despesa pública.

A despesa ainda apresenta as etapas, as fases a serem seguidas, na qual temos primeiro a fixação, empenho, liquidação e o pagamento, sendo que estas etapas devem ser fielmente seguidas em uma Administração Pública, pois veremos minuciosamente a seguir.

### 2.1 ESTÁGIOS DA DESPESA

Despesa Pública possui seus estágios, que são as etapas que devem ser observadas na sua realização. São estágios da despesa a fixação, o empenho, a liquidação e o pagamento. Fixação: é quando o executivo prevê a despesa na proposta do orçamento; Empenho: é o ato emanado de autoridade competente que cria para o estado, a obrigação de pagamento, pendente ou não de implemento de condição; Liquidação: é a verificação do implemento de condição, ou seja, verificação objetiva do cumprimento contratual; Pagamento: é a emissão do cheque ou ordem bancária em favor do credor.

Ainda podemos classificar uma despesa quanto a sua natureza, considerando categoria econômica, o grupo que pertence, o elemento e a modalidade da aplicação, conforme veremos a seguir.

### 2.2 NATUREZA DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

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

I – Categoria Econômica;

II – Grupo de Natureza da Despesa;

III – Elemento de Despesa.

A natureza da despesa será complementada pela informação gerencial denominada “modalidade de aplicação”, a qual tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados

diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades, e objetiva, precipuamente, possibilitar a eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados.

## 2.3 ESTRUTURA DA NATUREZA DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

Os artigos 12 e 13 da Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, tratam da classificação da despesa orçamentária por categoria econômica e elementos. Assim como na receita orçamentária, o artigo 8º estabelece que os itens da discriminação da despesa orçamentária mencionada no artigo 13 serão identificados por números de código decimal, na forma do Anexo IV daquela Lei. O conjunto de informações que constitui a natureza de despesa orçamentária forma um código estruturado que agrega a categoria econômica, o grupo, a modalidade de aplicação e o elemento. Essa estrutura deve ser observada na execução orçamentária de todas as esferas de governo. O código da natureza de despesa orçamentária é composto por seis dígitos, desdobrado até o nível de elemento ou, opcionalmente, por oito, contemplando o desdobramento facultativo do elemento:

1º Nível: Categoria econômica;

2º Nível: Grupo da despesa;

3º Nível: Modalidade de Aplicação;

4º Nível: Elemento da Despesa;

5º Nível: Desdobramento do Elemento de Despesa (facultativo).

## 2.4 CLASSIFICAÇÃO DA DESPESA QUANTO À CATEGORIA ECONÔMICA

Quanto à categoria econômica a Despesa Orçamentária, assim como a Receita Orçamentária, é classificada em duas categorias econômicas: Despesas Correntes e Despesas de Capital.

### 2.4.1 Despesas Correntes

São classificadas nesta categoria todas as despesas que não contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital.

Grupo de natureza da despesa corrente:

#### 1- Pessoal e encargos sociais:

Compreende a despesa de natureza remuneratória decorrente do efetivo exercício do cargo, emprego ou função de confiança no setor público, do pagamento dos proventos de aposentadorias, reformas e pensões, das obrigações trabalhistas de responsabilidade do empregador, pertinentes sobre folha de salários, contribuição de entidades fechadas de previdência, outros benefícios assistenciais classificáveis neste grupo de despesa, bem como despesas com a contratação temporária para atender à necessidade de excepcional interesse público e despesas com contratos de terceirização de mão-de-obra que se refiram à substituição de servidores e empregados públicos, conforme disposto no art.18, parágrafo 1º da Lei Complementar Federal nº 101 de 2000.

#### 2- Juros e encargos da dívida:

Referem às despesas com o pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito internas e externas contratadas, assim como da dívida pública mobiliária.

#### 3- Outras despesas correntes:

São despesas destinadas à aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, subvenções, auxílio-alimentação, auxílio-transporte e, outras.

### **2.4.2 Despesas de Capital**

São classificadas nesta categoria aquelas despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

#### 4-Investimentos:

São despesas efetuadas com o planejamento e execução de obras, inclusive com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização dessas obras e, com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente.

#### 5- Inversões financeiras:

Despesas originadas da aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização, da aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital e, com a constituição ou aumento de capital de empresas.

#### 6- Amortização da dívida:

São as despesas que acontecem em razão do pagamento e ou refinanciamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida pública interna e externa, contratual ou mobiliária.

## 2.5 CLASSIFICAÇÃO FUNCIONAL DA DESPESA

A classificação funcional da despesa procura responder basicamente ao seguinte questionamento: “em que área de ação governamental a despesa será realizada”?

Como embasamento legal para a classificação funcional da despesa foi instituída a portaria nº 42 de 14 de abril de 1999 do Ministério do Orçamento e Gestão, a qual discorre sobre funções e sub-funções prefixadas, as quais norteiam os gastos públicos por área de ação governamental nas três esferas de governo.

### 2.5.1 Função

A função representa o maior nível de agregação das diversas áreas da despesa que compete ao setor público.

### 2.5.2 Sub-função

A sub-função representa uma partição da função, visando agregar determinado subconjunto de despesas e identificar a natureza básica das ações que se acumulam em torno das funções.

## 2.6 ESTRUTURA PROGRAMÁTICA DA DESPESA

Toda a ação de governo está estruturada em programas orientados para a realização dos objetivos estratégicos definidos para o período do Plano Plurianual – PPA, o qual vigora por quatro anos.

### 2.6.1 Programa

O programa é o instrumento de organização da atuação governamental que articula um conjunto de ações que concorrem para alcançar um objetivo comum preestabelecido, mensurado por indicadores estabelecidos no plano, almejando à solução de um problema ou o atendimento de determinada necessidade ou demanda da sociedade.

O programa é o módulo comum integrador entre o plano e o orçamento.

### **2.6.2 Ação**

As ações são operações das quais resultam produtos (bens ou serviços), que contribuem para atender ao objetivo de um programa. Integrando ainda no conceito de ação as transferências obrigatórias ou voluntárias a outros entes da federação e as pessoas físicas e jurídicas, na forma de subsídios, subvenções, auxílios, contribuições, doações e os financiamentos.

As ações de acordo com suas características podem ser classificadas como atividades, projetos ou operações especiais.

a) Atividade – É um instrumento de programação utilizado para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto ou serviço necessário à manutenção da ação de governo.

b) Projeto – É um instrumento de programação utilizado para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo.

c) Operação Especial – Despesas que não contribuem para a manutenção, expansão ou aperfeiçoamento das ações de governo, das quais não resulta um produto e, não gera contraprestação direta sob forma de bens ou serviços.

Para que a despesa possa ser efetuada, precisa de receita, logo o orçamento é uma importante peça criada para o equilíbrio das contas públicas, gerenciando o equilíbrio entre as receitas e despesas públicas de acordo com LRF, desta forma no capítulo seguinte será abordada a temática da receita pública.

### **3 RECEITA PÚBLICA**

Receita Pública é a soma de ingressos, impostos, taxas, contribuições e outras fontes de recursos, arrecadados para atender as despesas públicas.

A receita na Administração Pública origina-se do seu poder de império e do poder de gerência dos órgãos públicos sobre o patrimônio econômico-administrativo, além do mais a receita pública poder decorrer de transferências de outras entidades, sendo de públicas ou privadas.

Sendo que a arrecadação tributária é a principal fonte de recursos utilizados nos financiamentos dos programas governamentais.

No caso do Município de Camaquã a principal receita decorre da transferência do governo federal, do Fundo de Participação dos Municípios.

#### **3.1 ESTÁGIOS DA RECEITA**

São os estágios da Receita Pública:

- 1) Previsão;
- 2) Lançamento ou declaração e;
- 3) Arrecadação e recolhimento.

##### **3.1.1 Previsão:**

Compreende o estágio da previsão quando feita a estimativa da receita pública, a partir de estudos estatísticos feitos antes do projeto de Lei Orçamentária. Sendo que na fase de execução do orçamento, é feito o acompanhamento e análise da arrecadação efetiva frente aos valores previstos, preconizando o aprimoramento das técnicas e das estimativas de receita.

##### **3.1.2 Lançamento ou Declaração:**

Nesta fase o poder executivo procede a ato administrativo, com o objetivo de identificar e individualizar o contribuinte, com os seus respectivos valores e vencimentos.

Caracterizados como objetos de lançamento, o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).



Ainda com relação à natureza do imposto, existe a substituição do lançamento pela declaração, que é de responsabilidade do contribuinte. Seguem exemplos desta modalidade, que são: o Imposto de Renda (IR), Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICMS) e sobre Prestação de Serviços.

### **3.1.3 Arrecadação e Recolhimento:**

A arrecadação é constituída pelo pagamento dos tributos ou outras receitas públicas efetuadas ao agente arrecadador, conseqüentemente pelo recolhimento, que é o ato subsequente da entrega dos valores arrecadados.

### **3.2 CLASSIFICAÇÃO DA RECEITA QUANTO À CATEGORIA ECONÔMICA**

Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964 em seu artigo 11, classifica a receita pública orçamentária em duas categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital. Com a Portaria Interministerial STN/SOF nº 338 de 26 de abril de 2006, essas categorias econômicas foram detalhadas em Receitas Correntes Intra-Orçamentárias e Receitas de Capital Intra-Orçamentárias. Essa especificação deveu-se à necessidade de se evidenciar as receitas decorrentes de operações intra-orçamentárias, ou seja, operações que resultem, de um lado, de despesa de órgãos, fundos ou entidades integrantes dos orçamentos fiscais e da seguridade social, e de outro lado, receita de outros órgãos, fundos ou entidades também constantes desses orçamentos no âmbito da mesma esfera de governo.

Codificação Orçamentária da Receita, segundo a natureza:

Na elaboração do orçamento público a codificação econômica da receita orçamentária é composta dos níveis abaixo:

- 1º Nível – Categoria Econômica
- 2º Nível – Subcategoria Econômica
- 3º Nível – Fonte
- 4º Nível – Rubrica
- 5º Nível – Alínea
- 6º Nível – Sub-alínea

Como o Orçamento da Administração Pública foi previsto e projetado determinada receita e despesa, com base em dados, comportamento de arrecadação num determinado

período, mas se no decorrer do exercício, mudar essa tendência, ou surgirem fatos novos, daí são feitas as alterações orçamentárias, que será tratado a seguir.

#### **4 DOS TIPOS DE ALTERAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS**

Possibilitando o desenvolvimento desta pesquisa, precisamos saber as técnicas usadas para as alterações orçamentárias, às quais apelamos para socorrer o orçamento em execução, as imprevistos orçamentárias.

Com esta finalidade temos os créditos adicionais, que visam suplementar dotações no orçamento e atender as situações não previstas no orçamento. Portanto os créditos adicionais compreendem as autorizações das despesas não computadas ou insuficientes da LOA.

Os créditos adicionais podem ser referidos, como os tipos de alterações orçamentárias possíveis, conforme a Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964 em seu artigo 41, estes são classificadas em: suplementares, especiais e extraordinários.

São Suplementares quando os créditos (despesas) abertos no orçamento não são suficientes para se atingir o fim definido. Compreendem-se como os créditos destinados a reforços de dotação orçamentária. Exemplo: quando há um acréscimo de despesa de material de consumo acima do previsto, de maneira que necessitam mais créditos.

Quanto a Créditos Especiais, estes são destinados à criação de novas despesas para as quais não havia previsão orçamentária. Exemplo: criação de órgão, secretaria, chegada de recurso novo (recurso vinculado).

No tocante a Créditos Extraordinários são aqueles destinados a despesas urgentes e imprevistíveis. Exemplo: em caso de guerra ou calamidade pública.

As alterações orçamentárias, que são chamados de Créditos Suplementares e Especiais, são autorizadas por lei e abertos por decreto do Poder Executivo. Os da tipologia de Créditos Extraordinários são abertos por decreto do executivo, que dará imediatamente conhecimento ao Poder Legislativo.

Na Lei Federal 4320/1964, no seu art. 7º, I, e a Constituição Federal, art. 167, Parágrafo 8º, autorizam a inclusão, na LOA, o dispositivo que possibilita o executivo abrir créditos suplementares até determinado limite. Desta maneira, o Executivo pode abrir créditos suplementares, através de decretos sem passar pelo Legislativo, uma vez que já foi aprovado na lei específica, ou seja, na LOA.

No caso no município de Camaquã este limite fixado é de 10% (dez por cento) da despesa total fixada, conforme o art. 8º da Lei Municipal nº 1.355/2009 de 30 de dezembro de 2009 (LOA 2010) e da Lei Municipal 1.473 de 28 de dezembro de 2010 (LOA 2011). Neste caso o executivo através de decreto interno, suplementa uma conta de despesa através de redução de outra (anulação de dotação), nesta ocasião não precisa de autorização do

legislativo, pois já foi autorizado pelo legislativo no momento da aprovação da Lei do Orçamento Anual em seus respectivos artigos referidos acima.

Ainda no limite dos 10% (dez por cento) autorizado na LOA não será onerado quando a suplementação visar atender: insuficiências de dotações do grupo de Natureza da Despesa 1-Pessoal e Encargos Sociais, mediante a utilização de recursos oriundos de anulação de despesas consignadas ao mesmo grupo; pagamento de despesas decorrentes de precatórios judiciais, amortização, juros, e encargos da dívida e; despesas financiadas com recursos vinculados, operações de crédito e convênios.

#### 4.1 FONTES OU ORIGENS DAS ALTERAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS (CRÉDITOS ADICIONAIS)

São fontes para abertura de Créditos adicionais de acordo com a lei 4320/1964 em seu artigo 43:

➤ Excesso de Arrecadação – o qual representa o saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês, entre a receita realizada (arrecadada) e a prevista (de maneira que as receitas arrecadadas superam as previstas);

➤ Superávit Financeiro – este é apurado em balanço patrimonial do exercício anterior, se trata do saldo positivo entre o ativo e o passivo financeiro, significando disponibilidade líquida de caixa;

➤ Anulação Parcial ou Total de Dotações Orçamentárias ou de Créditos Adicionais – eliminação de despesas, reduções de uma rubrica;

➤ Operações de Créditos Realizadas – decorrentes de empréstimos tomados no mercado financeiro.

Comumente as maneiras mais utilizadas no município de Camaquã, no princípio do ano por superávit financeiro apurado no balanço do exercício anterior, com o decorrer do exercício surgem os resultantes de anulação parcial ou total das dotações orçamentárias, que nada mais é reduzir de uma rubrica para suplementar em outra, depois mais próximo do final do ano temos as suplementações por excesso de arrecadação, onde já se efetivou a arrecadação prevista e já contamos com uma arrecadação maior, ou ainda com base no comportamento da arrecadação já estimamos que vá ter um excesso, sendo este excesso suplementado nas rubricas que são necessárias, de maneira que é seguido rigorosamente o que é previsto na lei.

Com base nas fundamentações abordadas até aqui, contextualização das peças de gestão orçamentária e dos principais elementos que compõe as peças, isso facilitará a compreensão do objetivo geral que passará a ser desenvolvido nesta pesquisa assim passamos a discorrer sobre os procedimentos metodológicos.

## 5 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia que será usada no desenvolvimento desse trabalho se baseará na abordagem qualitativa, almejando através da estratégia de estudo de caso responder a questão estabelecida na definição do problema de pesquisa.

A pesquisa identifica-se como de natureza qualitativa por tratar-se da busca de respostas para perguntas do tipo “como” e “porque”, tendo como objeto de estudo um ambiente natural com fonte de dados própria, de maneira que o pesquisador está em contato direto com este ambiente e com o quadro a ser pesquisado, desta forma se caracterizando como um trabalho de campo, de maneira que Godoy (1995, p. 210) diz o seguinte sobre pesquisa qualitativa:

Algumas características básicas identificam os estudos denominados “qualitativos”. Segundo esta perspectiva um fenômeno pode ser melhor compreendido no contexto em que ocorre e do qual é parte, devendo ser analisado numa perspectiva integrada. Para tanto, o pesquisador vai a campo buscando “captar” o fenômeno em estudo a partir da perspectiva das pessoas nele envolvidas, considerando todos os pontos de vista relevantes. Vários tipos de dados são coletados e analisados para que se entenda dinâmica do fenômeno.

Os métodos qualitativos eles colaboram na pesquisa como uma forma mista de procedimentos de cunhos racionais e intuitivos que propiciam a um melhor entendimento dos fenômenos.

Ainda em estudo de caso, Yin (2001,p.3), diz o seguinte:

O processo de coleta de dados no estudo de caso é mais complexo que o de outras modalidades de pesquisa. Isso porque na maioria das pesquisas utiliza-se uma técnica básica para a obtenção de dados, embora outras técnicas possam ser utilizadas de forma complementar. Já no estudo de caso utiliza-se sempre mais de uma técnica. Isso constitui um princípio básico que não pode ser descartado. Obter dados mediante procedimentos diversos é fundamental para garantir a qualidade dos resultados obtidos. Os resultados obtidos no estudo de caso devem ser provenientes da convergência ou da divergência das observações obtidas de diferentes procedimentos. Dessa maneira é que se torna possível conferir validade ao estudo, evitando que ele fique subordinado à subjetividade do pesquisador.

(...)

Pode-se dizer que, em termos de coleta de dados, o estudo de caso é o mais completo de todos os delineamentos, pois se vale tanto de dados de gente quanto de dados de papel. Com efeito, nos estudos de caso os dados podem ser obtidos mediante análise de documentos, entrevistas, depoimentos pessoais, observação espontânea, observação participante e análise de artefatos físicos.

Neste contexto, a abordagem Qualitativa foi baseada em análise documental dos documentos PPA, LDO, LOA e os relatórios do sistema de contabilidade, pelos quais foi feito um levantamento de dados desde a previsão dos instrumentos de gestão, comparando o que foi planejado com o que realmente foi executado, de maneira que se responda o que foi

estabelecido na definição do problema de pesquisa, a identificação dos tipos de alterações orçamentárias e suas respectivas fontes que possibilitaram as alterações.

As informações que subsidiaram a presente pesquisa se deram através de busca de dados predominantemente secundários, os quais permitiram a comparação entre o que foi planejado para o exercício de 2010 e 2011 e o que efetivamente foi executado. Essas informações subsidiaram a identificação das alterações orçamentárias.

Ainda porventura, se os dados secundários não fossem suficientes para responder o problema da pesquisa, daí se apelaria para os dados primários, a partir de entrevistas aos atores da esfera pública que atuam direto na elaboração e acompanhamento das peças de Gestão Orçamentária, PPA, LDO, LOA.

Os dados secundários analisados no decorrer desta pesquisa, possibilitando responder o objetivo geral e os objetivos específicos estabelecidos, foram:

- Plano Plurianual do período de 2010 a 2013;
- Lei de Diretrizes Orçamentárias para o ano de 2010 e 2011;
- Lei Orçamentária Anual para o ano 2010 e 2011;
- Balancete da despesa 2010 e 2011;
- Decretos e Projetos de Lei 2010 e 2011;

No próximo capítulo foram feitas as análises, verificando os pontos principais, e conseqüentemente as alterações orçamentárias do Município de Camaquã.

As constatações e os resultados obtidos da análise servem de subsídio para tabelas comparativas, as quais possibilitam responderem o objetivo geral desta pesquisa.

## **6 ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE O PLANEJAMENTO E A PRÁTICA NO MUNICÍPIO DE CAMAQUÃ**

Neste capítulo serão descritos os resultados obtidos a partir da análise da coleta dos dados secundários, com intuito de responder o objetivo geral e os objetivos específicos estabelecidos na introdução deste trabalho.

Com vistas na literatura ora estudada, foram selecionadas as informações que subsidiaram esta pesquisa.

Destacamos a coleta dos seguintes dados secundários:

- Lei Municipal nº 1.332, de 29 de outubro de 2009, que dispõe sobre o Plano Plurianual de Governo do Município de Camaquã para o período de 2010-2013;
- Lei Municipal nº 1.344, de 22 de dezembro de 2009, que dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para o exercício financeiro de 2010 e dá outras providências;
- Lei Municipal nº 1.450, de 30 de setembro de 2010, que dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para o exercício financeiro de 2011 e dá outras providências;
- Lei Municipal nº 1.355, de 30 de dezembro de 2009 (LOA 2010), que estima a receita e fixa a despesa do município de Camaquã para o exercício financeiro de 2010;
- Lei Municipal nº 1.473 de 28 de dezembro de 2010 (LOA 2011), que estima a receita e fixa a despesa do município de Camaquã para o exercício financeiro de 2011.

Com base no aparato legal acima citado, os quais foram coletados junto à Prefeitura Municipal de Camaquã - Secretaria Municipal da Fazenda, proceder-se a análise, identificando os tipos de alterações orçamentárias e suas fontes, observando alguns requisitos legais básicos.

### **6.1 DISPOSIÇÕES NAS PEÇAS DE GESTÃO ORÇAMENTÁRIA**

A Lei Municipal nº 1332/2009, de 29 de outubro de 2009, que dispõe sobre o Plano Plurianual para o período de 2010-2013, estabelecendo as propostas que deverão ser observadas na elaboração da LDO e, por conseguinte na LOA.

A classificação institucional, também conhecida como classificação local, deve refletir a estrutura organizacional e administrativa da entidade governamental, assim esta classificação está estruturada em dois níveis hierárquicos: órgão orçamentário e unidade orçamentária.



No PPA constam os Programas de governo, os quais estão locados conforme sua natureza nos órgãos que compõem a estrutura municipal para 2010, que é dividida da seguinte forma: 1- Câmara Municipal de Vereadores; 2- Secretaria Especial de Governo; 3- Secretaria Municipal da Administração; 4- Secretaria Municipal da Fazenda; 5- Secretaria Municipal da Educação; 6- Secretaria Municipal da Saúde; 7- Secretaria Municipal do Trabalho e Ação Social; 8- Secretaria Municipal da Agricultura e Abastecimento; 9- Secretaria Municipal do Desporto e Juventude; 10- Secretaria Municipal da Cultura e Turismo; 11- Secretaria Municipal da Infra-estrutura; 12- Secretaria Municipal dos Transportes; 13- Secretaria Municipal do Meio Ambiente; 14- Instituto de Previdência dos Servidores Públicos Camaquã e; 15- Encargos Gerais do Município. Havendo uma pequena mudança para o exercício de 2011, onde as demais secretarias foram mantidas, porém foi criada mais uma Secretaria que é a 16- Secretaria Municipal do Desenvolvimento Econômico e Empreendedorismo.

O Programa estabelecido no PPA irá originar a LDO e posteriormente vai estar contemplado na LOA, estando vinculado a um dos órgãos da estrutura administrativa, sendo que estes programas compreendem a definição dos problemas que se tem por objetivo solucionar, o conjunto de ações que deverão ser empreendidas para atingir os objetivos estabelecidos. Desta forma o programa apresentado com sua tipologia, horizonte temporal, problema, finalidade, público alvo, justificativa, objetivo, estratégia de implementação e suas respectivas ações. A ação por sua vez, encontra-se disposta com sua respectiva finalidade, unidade responsável, tipo de ação, especificação do produto, unidade de medida, meta física. Sendo que cada ação possui a previsão financeira para os quatro anos de execução do PPA.

Observa-se que a estrutura seguida pelo PPA, LDO, LOA, atende ao que foi disposto na Portaria do Ministério de Estado do Orçamento e Gestão - nº 42 de 14 de abril de 1999, quanto à observância das normas de estrutura funcional e programática.

Analisando-se o ponto essencial que sempre deve ser levado em conta para elaboração nas peças de Gestão Orçamentária, que é o equilíbrio das contas, de receitas e despesas públicas, constata-se que este equilíbrio foi respeitado, quando temos no Orçamento de 2010 uma receita no montante de R\$ 69.250.000,00 (sessenta e nove milhões, duzentos e cinquenta mil reais) e uma despesa neste mesmo montante, bem como, em 2011 o orçamento num montante de R\$ 79.000.000,00 (setenta e nove milhões de reais) o equilíbrio foi mantido entre receitas e despesas, obedecendo a LRF.

Identifica-se o equilíbrio das contas conforme as tabelas 1 e 2 de Orçamento Consolidado a seguir:

**Tabela 1 - Orçamento Consolidado 2010**

RECEITA		DESPESA	
PREVISÃO	VALOR	DOTAÇÃO	VALOR
<b>Receitas Correntes</b>	<b>R\$ 65.072.300,00</b>	<b>Despesas Correntes</b>	<b>R\$ 57.967.581,00</b>
Tributária	R\$ 6.864.000,00	Pessoal e Encargos	R\$ 30.369.621,00
Transferências Correntes	R\$ 60.773.554,00	Juros e Encargos da Dívida	R\$ 215.000,00
Contribuições	R\$ 2.605.000,00	Outras Despesas Correntes	R\$ 27.382.960,00
Patrimoniais	R\$ 627.216,00		
Agropecuária	R\$ 3.000,00		
Serviços	R\$ 497.761,00		
Outras Receitas Correntes	R\$ 1.870.750,00		
(-) Dedução P/ Fundeb	R\$ (7.833.700,00)		
(-) Dedução Restituições	R\$ (10.081,00)		
(-) Dedução Descontos Concedidos	R\$ (325.200,00)		
<b>Receitas Correntes Intra-Orçament.</b>	<b>R\$ 4.168.000,00</b>	<b>Despesas Correntes Intra-Orçament.</b>	<b>R\$ 3.956.696,00</b>
Receita de Contribuições	R\$ 4.168.000,00		
<b>Receitas de Capital</b>	<b>R\$ 9.700,00</b>	<b>Despesas de Capital</b>	<b>R\$ 4.715.723,00</b>
Alienação de Bens Móveis	R\$ 100,00	Investimentos	R\$ 3.035.723,00
Amortização de Empréstimos	R\$ 5.000,00	Inversões Financeiras	R\$ 310.000,00
Transferências de Capital	R\$ 100,00	Amortização da Dívida	R\$ 1.370.000,00
Outras Receitas de Capital	R\$ 4.500,00		
		<b>Despesa Capital Intra-Orçament.</b>	<b>R\$ 360.000,00</b>
<b>Sub-Total</b>	<b>R\$ 69.250.000,00</b>	<b>Sub-Total</b>	<b>R\$ 67.000.000,00</b>
Reserva para Contingências			<b>R\$ 2.250.000,00</b>
<b>Total Geral</b>	<b>R\$ 69.250.000,00</b>	<b>Total Geral</b>	<b>R\$ 69.250.000,00</b>

Fonte: Lei Municipal nº 1355/2009 de 30 de dezembro de 2009 (LOA 2010)

Tabela 2 - Orçamento Consolidado 2011

RECEITA		DESPESA	
PREVISÃO	VALOR	DOTAÇÃO	VALOR
<b>Receitas Correntes</b>	<b>R\$ 74.615.500,00</b>	<b>Despesas Correntes</b>	<b>R\$ 70.926.360,00</b>
Tributária	R\$ 7.880.280,00	Pessoal e Encargos	R\$ 38.169.838,00
Transferências Correntes	R\$ 68.939.267,00	Juros e Encargos da Dívida	R\$ 55.000,00
Contribuições	R\$ 2.723.000,00	Outras Despesas Correntes	R\$ 32.701.522,00
Patrimoniais	R\$ 754.600,00		
Agropecuária	R\$ 3.000,00		
Serviços	R\$ 566.200,00		
Outras Receitas Correntes	R\$ 2.749.303,00		
(-) Dedução P/ Fundeb	R\$ (9.000.150,00)		
(-) Dedução Restituições			
(-) Dedução Descontos Concedidos			
<b>Receitas Correntes Intra-Orçament.</b>	<b>R\$ 4.375.000,00</b>	<b>Despesas Correntes Intra-Orçament.</b>	
Receita de Contribuições	R\$ 4.375.000,00		
<b>Receitas De Capital</b>	<b>R\$ 9.500,00</b>	<b>Despesas de Capital</b>	<b>R\$ 5.573.640,00</b>
Alienação de Bens Móveis	R\$ 100,00	Investimentos	R\$ 3.612.640,00
Amortização de Empréstimos	R\$ 3.000,00	Inversões Financeiras	R\$ 301.000,00
Transferências de Capital	R\$ 1.000,00	Amortização da Dívida	R\$ 1.660.000,00
Outras Receitas de Capital	R\$ 5.400,00		
		<b>Despesa Capital Intra-Orçament.</b>	
<b>Sub-Total</b>	<b>R\$ 79.000.000,00</b>	<b>Sub-Total</b>	<b>R\$ 76.500.000,00</b>
Reserva para Contingências			<b>R\$ 2.500.000,00</b>
<b>Total Geral</b>	<b>R\$ 79.000.000,00</b>	<b>Total Geral</b>	<b>R\$ 79.000.000,00</b>

Fonte: Lei Municipal 1.473 de 28 de dezembro de 2010 (LOA 2011)

A seguir demonstraremos as projeções feitas no PPA e LOA, previsão e execução por órgão, com a finalidade de observarmos como foi o comportamento do planejado em relação ao que foi colocado em prática no decorrer dos exercícios de 2010 e 2011.

**Tabela 3 - Comparativo da Previsão e Execução PPA/LOA 2010**

ÓRGÃO	DESPESAS - PREVISÃO		EXECUÇÃO
	PPA	LOA	LOA
01-Câmara Municipal	3.950.000,00	3.260.000,00	2.673.877,59
02-Secretaria Especial de Governo	4.711.361,68	2.563.900,00	4.743.128,89
03-Secretaria Mun.da Administração	2.885.417,00	3.417.500,00	3.934.319,89
04-Secretaria Mun. da Fazenda	1.548.415,58	1.570.000,00	1.649.837,00
05-Secretaria Mun. de Educação	25.399.500,00	21.804.847,00	24.539.159,54
06-Secretaria Mun. da Saúde	13.693.826,80	9.873.314,00	11.665.733,07
07-Secretaria Mun. do Trabalho e Ação Social	4.401.305,07	4.125.260,00	4.617.814,53
08-Secretaria Mun. Agricultura e Abastecimento	2.462.810,80	1.220.000,00	1.252.475,34
09-Secretaria Mun. do Desporto e Juventude	787.351,74	550.000,00	577.959,84
10-Secretaria Mun. da Cultura e Turismo	1.028.487,16	797.000,00	879.746,55
11-Secretaria Mun. da Infra-Estrutura	17.944.029,08	6.452.000,00	7.749.657,68
12-Secretaria Mun. de Transportes	2.790.998,18	2.323.100,00	2.586.357,64
13-Secretaria Mun. do Meio Ambiente	1.072.236,66	649.779,00	746.866,06
14-Inst. Prev. Serv. Public. Camaquã - Rpps	6.144.190,00	6.343.300,00	6.077.469,94
15-Encargos Gerais do Município	1.568.000,00	2.500.000,00	2.596.127,03
99-Reserva de Contingência	1.700.000,00	1.800.000,00	-
<b>Total</b>	<b>92.087.929,75</b>	<b>69.250.000,00</b>	<b>76.290.530,59</b>

Fonte: Elaboração Própria

**Tabela 4 - Comparativo da Previsão e Execução PPA/LOA 2011**

ÓRGÃO	DESPESAS - PREVISÃO		EXECUÇÃO
	PPA	LOA	LOA
01-Câmara Municipal	4.107.110,00	3.700.000,00	3.102.738,79
02-Secretaria Especial de Governo	3.505.840,07	2.873.000,00	4.274.973,35
03-Secretaria Mun. da Administração	3.072.452,51	3.265.000,00	4.432.473,36
04-Secretaria Mun. da Fazenda	1.722.769,05	2.500.000,00	3.199.216,31
05-Secretaria Mun. de Educação	24.639.800,00	25.250.337,50	30.694.187,95
06-Secretaria Mun. da Saúde	10.880.983,24	10.721.542,50	13.898.179,56
07-Secretaria Mun. do Trabalho e Ação Social	5.089.536,00	5.046.720,00	5.633.249,52
08-Secretaria Mun. Agricultura e Abastecimento	1.588.554,46	1.420.000,00	1.954.305,04
09-Secretaria Munic do Desporto e Juventude	820.688,28	630.000,00	838.141,71
10-Secretaria Mun. da Cultura e Turismo	1.105.942,12	908.000,00	1.051.529,33
11-Secretaria Mun. da Infra-Estrutura	15.211.690,00	7.455.000,00	10.486.477,26
12-Secretaria Mun. de Transportes	3.634.301,63	3.090.000,00	3.657.235,36
13-Secretaria Municipal do Meio Ambiente	1.371.500,00	892.000,00	1.030.774,27
14- Inst. Prev. Serv.Public. Camaquã - Rpps	6.258.490,00	6.798.400,00	7.367.828,57
15-Encargos Gerais do Município	1.527.000,00	2.450.000,00	2.588.510,94
16-Secretaria Mun. Desenv. Econômico e Empreend.	550.500,00	-	220.329,18
99-Reserva de Contingência	1.800.000,00	2.000.000,00	-
<b>Total</b>	<b>86.887.157,36</b>	<b>79.000.000,00</b>	<b>94.430.150,50</b>

Fonte: Elaboração Própria

Passamos a apreciação das Tabelas nº 3 e 4, percebemos que há uma diferença na previsão de valores entre as peças de gestão orçamentária como foi constatado nos dois exercícios, reconhecemos que isto se deve ao fato de que quando da elaboração da LOA que é mais atual e, que foi posterior ao PPA, foi tomado por base valores mais próximos da realidade do momento, dentro de estimativas mais realistas, sem supervalorizações, considerando a estabilidade monetária vigente no País. Observando as características e peculiaridades locais, o valor orçado está compatível com a receita efetivamente arrecadada nos exercícios anteriores.

Analisando a LOA, em 2010 quando o orçado era R\$ 69.250.000,00 e o executado atingiu um montante de R\$ 76.290.530,59, verificamos aí sete milhões à maior do que foi previsto. Tal fato se repetiu em 2011, quando o orçamento inicial era de 79 milhões, e o executado foi de mais 94 milhões, daí a diferença do previsto e o executado foi maior ainda, quando resultaram mais de 15 milhões.

Eis que surge o fato desta pesquisa, a preocupação de tentar identificar as alterações orçamentárias ocorridas e suas origens na Administração Municipal de Camaquã, para tal constatação usamos dois exercícios, a fim de que se comprove a frequência e os tipos.

No prosseguimento da análise, com intuito de demonstrar a incidência por órgão, o tipo de alteração orçamentária que mais ocorre, assim como a fonte mais usada para sua ocorrência. Esta demonstração se fez através de porcentagem, usando o parâmetro a previsão inicial - LOA de cada órgão, identificando os órgãos que mais utilizam o tipo de alteração de seu orçamento por suplementação, para isso fazendo uso da redução (anulação parcial ou total de contas).

**Tabela 5 - Demonstrativo das suplementações e reduções de 2010 - % em relação ao orçamento inicial:**

ÓRGÃO	DESPESAS - PREVISÃO	SUPLEMENTA ÇÃO	REDUÇÃO
	LOA	% DA LOA	% DA LOA
01-Câmara Municipal	3.260.000,00	1,99	7,52
02-Secretaria Especial de Governo	2.563.900,00	230,31	67,38
03-Secretaria Mun. da Administração	3.417.500,00	26,96	10,09
04-Secretaria Mun. da Fazenda	1.570.000,00	16,72	11,05
05-Secretaria Mun. de Educação	21.804.847,00	24,47	8,95
06-Secretaria Mun. da Saúde	9.873.314,00	46,65	16,17
07-Secretaria Mun. do Trabalho e Ação Social	4.125.260,00	32,90	8,40
08-Secretaria Mun. Agricultura e Abastecimento	1.220.050,00	78,06	23,41
09-Secretaria Mun. do Desporto e Juventude	550.000,00	35,57	24,85
10-Secretaria Mun. da Cultura e Turismo	797.000,00	38,32	21,32
11-Secretaria Mun. da Infra-Estrutura	6.452.000,00	46,25	19,93
12-Secretaria Mun. de Transportes	2.323.100,00	29,51	9,76
13-Secretaria Mun. do Meio Ambiente	649.779,00	41,69	15,52
14-Inst. Prev. Serv. Public. Camaqua - Rpps	6.343.300,00	3,96	3,96
15-Encargos Gerais do Município	2.500.000,00	11,64	7,77
99-Reserva de Contingência	1.800.000,00	-	97,40
<b>Total</b>	<b>69.250.000,00</b>	-	

Fonte: Elaboração Própria

Através da Tabela nº 5, identificamos no exercício 2010 as Secretarias que se destacaram nas alterações orçamentárias do tipo suplementares com sua origem por redução (anulação de dotação), evidenciaremos as primeiras cinco colocadas, ficando em 1º colocação a Secretaria Especial de Governo de 230,31% em relação ao orçamento inicial, 2º colocação a Secretaria Municipal da Agricultura e Abastecimento com 78,06%, 3º colocação a Secretaria Municipal da Saúde com 46,65%, 4º colocação a Secretaria Municipal da Infra-Estrutura com 46,25% e 5º colocada a Secretaria Municipal do Meio Ambiente com 41,69%.

**Tabela 6 - Demonstrativo das suplementações e reduções de 2011 - % em relação ao orçamento inicial:**

ÓRGÃO	DESPESAS – PREVISÃO	SUPLEMENTA ÇÃO	REDUÇÃO
	LOA	% da LOA	% da LOA
01-Câmara Municipal	3.700.000,00	2,83	18,05
02-Secretaria Especial de Governo	2.873.000,00	149,19	19,73
03-Secretaria Mun. da Administração	3.265.000,00	44,01	3,43
04-Secretaria Mun. da Fazenda	2.500.000,00	70,34	33,35
05-Secretaria Mun. de Educação	25.250.337,50	32,75	8,32
06-Secretaria Mun. da Saúde	10.721.542,50	68,87	18,58
07-Secretaria Mun. do Trabalho e Ação Social	5.046.720,00	34,11	15,73
08-Secretaria Mun. Agricultura e Abastecimento	1.420.000,00	108,12	23,22
09-Secretaria Mun. do Desporto e Juventude	630.000,00	79,88	8,62
10-Secretaria Mun. da Cultura e Turismo	908.000,00	38,50	15,81
11-Secretaria Mun. da Infra-Estrutura	7.455.000,00	95,16	26,26
12-Secretaria Mun. de Transportes	3.090.000,00	38,78	4,68
13-Secretaria Mun. do Meio Ambiente	892.000,00	99,65	24,42
14-Inst. Prev. Serv. Public. Camaqua - Rpps	6.798.400,00	15,89	5,15
15-Encargos Gerais do Município	2.450.000,00	11,51	3,75
16-Secretaria Mun. Desenv. Econômico e Empreend.	-	-	-
99-Reserva de Contingência	2.000.000,00	-	99,05
<b>Total</b>	<b>79.000.000,00</b>		

Fonte: Elaboração Própria

Em relação à Tabela nº 6, verificamos também no exercício 2011, as Secretarias que mais fazem uso do tipo suplementar, salientamos as primeiras cinco colocadas, ficando em 1º colocação a Secretaria Especial de Governo de 149,19% em relação ao orçamento inicial, 2º colocação a Secretaria Municipal da Agricultura e Abastecimento com 108,12%, 3º colocação a Secretaria Municipal do Meio Ambiente com 99,65%, 4º colocação a Secretaria Municipal da Infra-Estrutura com 95,16% e 5º colocada a Secretaria Municipal do Desporto e Juventude com 79,88%.

Constatamos que as Secretarias que usaram com mais frequência às suplementações em 2010 e 2011, coincidiu a Secretaria Especial de Governo em 2010 e 2011 como 1º colocada, bem como a 2º colocada em 2010 e 2011 a Secretaria Municipal da Agricultura e Abastecimento. Ainda em comum nos dois exercícios, permanece entre as cinco primeiras colocadas, a Secretaria Municipal do Meio Ambiente e a Secretaria Municipal da Infra-



Estrutura. Entre as primeiras cinco colocadas somente em um dos exercícios, ficou no exercício de 2010 a Secretaria Municipal da Saúde e em 2011 a Secretaria Municipal do Desporto e Juventude.

Seguiremos nossa análise, quando passaremos a identificar a composição das alterações orçamentárias, suas respectivas fontes, as quais possibilitaram a existência das alterações.

**Tabela 7 - Montante do Demonstrativo das Alterações Orçamentárias do Poder Executivo e Legislativo no Exercício de 2010**

Ano 2010	Tipos		Fontes				
Dotação Inicial	Suplementares	Especiais	Superávit financeiro	Excesso de arrecadação	Anulação de dotação	Créditos a receber	Total de créditos
69.250.000,00	16.376.385,72	8.014.172,43	3.608.423,20	9.424.227,05	10.807.907,90	550.000,00	69.250.000 + 24.390.558,15 - 10.807.907,90
	R\$ 24.390.558,15		R\$ 24.390.558,15				R\$ 82.832.650,25

Fonte: Elaboração Própria

**Tabela 8 - Montante do Demonstrativo das Alterações Orçamentárias do Poder Executivo e Legislativo no Exercício de 2011**

Ano 2011	Tipos		Fontes				
Dotação Inicial	Suplementares	Especiais	Superávit financeiro	Excesso de arrecadação	Anulação de dotação	Créditos a receber	Total de créditos
79.000.000,00	32.155.089,12	5.999.966,15	8.402.354,32	10.535.460,48	12.337.672,73	6.879.567,74	79.000.000 + 38.155.055,27 - 12.337.672,73
	R\$ 38.155.055,27		R\$ 38.155.055,27				R\$ 104.817.382,54

Fonte: Elaboração Própria

Em análise as Tabelas nº 7 e 8, as quais abrangem o valor total do orçamento com todos os órgãos, percebemos que no valor das alterações orçamentárias do tipo Especiais, os que demonstram a abertura de contas de despesas novas que não estavam contempladas na previsão inicial perfazem o valor em 2010 de R\$ 8.014.172,43 e 2011 R\$ 5.999.966,15. No que se refere aos do tipo suplementares no valor de R\$ 16.376.385,72 em 2010 e R\$ 32.155.089,12 são os que complementaram os valores das despesas, suprimiram despesas já existentes na previsão inicial. A origem destas alterações como estudamos anteriormente e evidenciamos nas tabelas 7 e 8, se deram por Superávit financeiro, Excesso de arrecadação, Anulação de dotação ou de Créditos a receber.

A fonte por Superávit Financeiro no valor de R\$ 3.608.423, 20 em 2010 e em 2011 R\$ 8.402.354,32, a origem deste valor se deu pelo superávit do exercício anterior.

A fonte por Excesso de Arrecadação que foi o valor de R\$ 9.424.227,05 em 2010 e, em 2011 R\$ 10.535.460,48, se deu de maneira que no decorrer do exercício houve uma arrecadação de receita à maior do que o esperado, ou a chegada de um recurso vinculado que não estava previsto.

A alteração que resultou da Anulação de Dotação, o valor de R\$ 10.807.907,90 em 2010 e R\$ 12.337.672,73 em 2011 esta se deu em razão de diminuição do valor de despesas previstas destinando parte do valor ou todo valor de uma conta de despesa para outra conta.

Nas suplementações por Créditos a Receber, o valor de R\$ 550.000,00 em 2010 e R\$ 6.879.567,74 em 2011 estes são recursos vinculados da União ou do Estado que estão para ser transferido para o município, quando já há contrato de repasse, convênio assinado, empenho emitido pelo órgão que irá remeter ao município, é quando se abre ou supre-se a despesa contando com o recurso por vir, e que a legislação de certa forma equipara a um excesso de arrecadação.

Passamos a vislumbrar como está composto o valor total das fontes das alterações orçamentárias, que anteriormente vimos somente seus montantes e não havíamos detectado como estavam distribuídos.

**Tabela 9 - As Fontes para as Alterações Orçamentárias que Ocorreram no Tipo Suplementar em 2010**

FONTE	TIPO	VALOR
Superávit Financeiro	Suplementar	3.260.739,26
Excesso de Arrecadação	Suplementar	3.616.318,56
Anulação de Dotação	Suplementar	9.499.327,90
	Total	16.376.385,72

Fonte: Elaboração Própria

Em análise à Tabela nº 9, vejamos que no exercício de 2010, tivemos um montante de mais de dezesseis milhões de Créditos do Tipo Suplementares, alterações na LOA, que significam que as contas de despesa abertas na LOA, tiveram que ser supridas neste montante, isto se pode dever às variações de preços de mercado dos bens e serviços a serem adquiridos, incorreções no planejamento e na programação das ações governamentais.

Parte das suplementações, o valor R\$ 3.260.739,26 (três milhões, duzentos e sessenta mil, setecentos e trinta e nove reais e vinte e seis centavos) tem sua origem no superávit financeiro do exercício de 2009, o qual foi apurado no encerramento do exercício, evidenciando a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro do exercício de 2009.

Quanto à origem das suplementações com base no excesso de arrecadação no valor de R\$ 3.616.318,56 (três milhões, seiscentos e dezesseis mil, trezentos e dezoito reais, cinquenta e seis centavos), foi baseado no saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês, entre a arrecadação prevista e realizada, baseando-se ainda a tendência do comportamento da arrecadação da receita.

Baseando-se na suplementação feita por origem da anulação de dotação, o qual apresenta mais de nove milhões de reais, o qual se deu em razão de transposição, remanejamento, realocação de recursos, reduzindo parte do valor de uma conta para suprir outra, ou até mesmo anulando totalmente uma conta para usar o recurso em outra conta já aberta na LOA.

**Tabela 10 - As Fontes para as Alterações que Ocorreram no Tipo Especial em 2010**

FONTE	TIPO	VALOR
Superávit Financeiro	Especial	347.683,94
Excesso de Arrecadação	Especial	5.807.908,49
Anulação de Dotação	Especial	1.308.580,00
Convênios a Receber	Especial	550.000,00
	Total	8.014.172,43

Fonte: Elaboração Própria

A Tabela nº 10 demonstra a abertura de créditos do Tipo Especiais, alteração da LOA por despesas novas onde provavelmente foi introduzido um novo programa, cujos seus meios materiais, humanos, não estavam incluídos na LOA, portanto não tinham autorização para a realização da despesa.

A origem por superávit financeiro para o crédito do tipo especial perfaz um pouco mais de trezentos mil reais, o que significa que no princípio do ano, quando foi feito o decreto do tipo especial por superávit financeiro, já haviam contas novas no referido valor a serem incluídas na LOA.

No tocante a fonte por excesso de arrecadação para o tipo especial, que somam mais de cinco milhões de reais, estes, grande parte se devem pela chegada de recursos vinculados, convênios que não estavam previstos na LOA. Já que nos referimos aos recursos vinculados, percebemos na tabela acima a origem para o Crédito Especial por Convênios a Receber no valor de R\$ 550.000,00 (quinhentos e cinquenta mil reais), para tanto na Lei 4320/1964, não contempla os convênios a receber, pois esta, em sua época estabelecia que os recursos devessem existir e estar disponíveis. Porém na prática dos dias atuais, convênios a receber é usual, pois são equiparados à excesso de arrecadação, conforme entendimento baseado na portaria 249/2010 do Ministério da Fazenda (STN).

Quanto à origem pela Anulação de Dotação para criar o Crédito do Tipo Especial, que somam mais de um milhão e trezentos mil reais, caracteriza a abertura de contas novas através anulação parcial ou total de dotação, ou seja, reduzindo valor parcialmente ou total de uma conta de despesa, para possibilitar a abertura de conta de despesa nova.

**Tabela 11 - As Fontes para Alterações que Ocorreram no Tipo Suplementar em 2011**

FONTE	TIPO	VALOR
Superávit Financeiro	Suplementar	7.526.266,55
Excesso de Arrecadação	Suplementar	8.043.852,45
Anulação de Dotação	Suplementar	11.500.060,38
Convênios a Receber	Suplementar	5.084.909,74
	Total	32.155.089,12

Fonte: Elaboração Própria

Considerando a Tabela nº 11, do exercício de 2011, que traz as alterações orçamentárias do tipo suplementar mais de trinta e dois milhões de reais, demonstra que as alterações orçamentárias do tipo suplementar do exercício de 2010 para 2011, praticamente dobraram o valor.

Analisando a composição de tal comportamento, onde temos a origem por superávit financeiro em 2011 mais de sete milhões de reais, o qual em relação ao exercício de 2010 também dobrou o valor. No tocante a fonte por excesso de arrecadação que somaram em 2011 mais de oito milhões de reais, a variação do exercício de 2010 para 2011, mais que dobrou o valor. A anulação de dotação que em 2011 ficaram em aproximadamente onze mil e quinhentos milhões de reais, sofreu uma variação de 2010, para 2011 um acréscimo de, em torno de dois milhões de reais. Ainda quanto aos convênios a receber em 2011, ficou mais de cinco milhões de reais, enquanto que em 2010 não se contempla esta fonte para o tipo de alteração orçamentária do tipo suplementar.

**Tabela 12 - As Fontes para as Alterações que Ocorreram no Tipo Especial em 2011**

FONTE	TIPO	VALOR
Superávit Financeiro	Especial	876.087,77
Excesso de Arrecadação	Especial	2.492.340,25
Anulação de Dotação	Especial	836.880,13
Convênios a Receber	Especial	1.794.658,00
	Total	5.999.966,15

Fonte: Elaboração Própria

Na Tabela nº 12, que trata das alterações orçamentárias do tipo Especial no ano de 2011, percebe-se visivelmente uma diminuição em tal tipo de alteração orçamentária em relação a 2010, pois no exercício de 2011 obtivemos em torno de seis milhões de reais de créditos do tipo especial, enquanto que em 2010 tivemos um valor pouco mais de oito milhões, sofrendo uma variação de um ano para outro em torno de dois milhões de reais. Fazendo uma análise mais minuciosa, percebemos que na origem por superávit tivemos uma variação de 2010 para 2011, em torno de trezentos mil reais a maior em 2011. Quanto à procedência por excesso de arrecadação, tivemos uma inversão de comportamento rotineiro, pois no exercício de 2011 diminuí praticamente para a metade do valor de 2010, tivemos um decréscimo de alterações orçamentárias por esta origem em torno de dois milhões e oitocentos mil reais em 2011. Também diminuí a alteração em 2011 por anulação de dotação quase para a metade do valor de 2010. Já no que se refere à procedência por convênios a receber em 2011, sofreu uma variação em torno de três vezes maior que em 2010.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Verificou-se durante a pesquisa o que se propôs inicialmente, a identificação dos tipos de alterações orçamentárias com suas respectivas fontes, que acometeram a Administração Municipal de Camaquã e, comparação das peças de Gestão Orçamentárias, valores previstos e executados no Plano Plurianual (PPA) e na Lei Orçamentária Anual (LOA).

A relevância da presente pesquisa deu-se por meio da preocupação das freqüentes alterações orçamentárias vividas na prática do dia-dia, que por vezes se davam numa mesma ação, ora reduzindo e ora suplementando. Portanto para a identificação das fontes utilizadas nos tipos de alterações orçamentárias, foram utilizados o exercício de 2010 e 2011, com a comprovação da prática das alterações orçamentárias.

No exercício de 2010 aconteceram alterações orçamentárias no montante de R\$ 24.390.558,15 (vinte e quatro milhões, trezentos e noventa mil, quinhentos e cinquenta e oito reais e, quinze centavos) representando um percentual de 35,22 % do orçamento inicial de R\$ 69.250.000,00 (sessenta e nove milhões, duzentos e cinquenta mil reais) e, em 2011 as alterações se deram em R\$ 38.155.055,27 (trinta e oito milhões, cento cinquenta e cinco mil, cinquenta e cinco reais e vinte e sete centavos) representando um percentual de 48,30% do orçamento de R\$ 79.000.000,00 (setenta e nove milhões). Caracterizando um crescimento significativo das alterações orçamentárias de um ano para outro.

No exercício de 2010, dos mais de vinte e quatro milhões de reais, tivemos alteração do tipo Suplementar mais de dezesseis milhões e, do tipo Especial passando um pouco dos oito milhões de reais. Já no exercício de 2011 nos preocupou, a alteração por tipo suplementar praticamente dobrou de valor em relação a 2010.

Desta forma ressaltamos a importância de um bom planejamento, o qual deve ser priorizado no município de Camaquã, pois se comprova com todas estas alterações orçamentárias por dois exercícios consecutivos, que planejamento é imprescindível para o bom andamento e concretização de políticas públicas, pois, evitaria retrabalho, desperdício de mão-de-obra e material o que tornaria a administração mais eficiente, precisa e menos morosa.

Diante dos fatos constatados, procura-se levar a presente pesquisa ao conhecimento dos órgãos que compõe o orçamento, para que se inteirem da situação e, busquem melhorar seu planejamento e controle das rubricas orçamentárias, já que esta pesquisa dá condições de identificar as origens e tipos das alterações orçamentárias. O respectivo Órgão de posse das



planilhas desta pesquisa, irá se conscientizar e, terá condições de reconhecer a razão de seu desvio do planejado, que conduziu às respectivas alterações orçamentárias.

Com relação ao assunto planejamento, há necessidade de mecanismos que busquem estimular práticas de acompanhamento e de comprometimento das pessoas, para que se programem e sigam as estratégias previamente planejadas.

Que os resultados obtidos nesta pesquisa, sirvam de informação aos agentes públicos para avaliar a gestão orçamentária do exercício de 2010 e 2011, norteando os próximos exercícios, à fim de que não cometam os mesmos vícios de planejamento e execução orçamentária.

Sugere-se para tanto que sejam estipulados períodos, para serem feitas as alterações orçamentárias, por exemplo, as do tipo suplementar, efetuadas à partir de abril de cada ano e somente de dois em dois meses, pois daí se programariam e, não se faria todas as semanas decretos. Já no tocante as alterações do tipo especial, fossem feitas uma vez por mês somente.

Com o decorrer desta pesquisa, foram analisados vários documentos que pudessem ser úteis e usados na Administração Pública, entre eles no segmento de alterações orçamentárias, a Portaria SOF nº 05, de 17 de fevereiro de 2010 e, Portaria SOF nº 07, de 1º de março de 2011, que merecem destaque, onde são estabelecidos os procedimentos e prazos para solicitação de alterações orçamentárias da união, entre as diversas disposições contidas nestas portarias, nos leva a ter sugestões a serem usadas no município, como por exemplo, estipular critérios e prazos para serem feitas as alterações orçamentárias, montar algumas regras específicas adaptadas à realidade de nosso município, o que inibiria as alterações orçamentárias a qualquer tempo, inclinaria a Administração Municipal com seus respectivos órgãos a terem mais senso de planejamento e programação.

## REFERÊNCIAS

**Abordagem quantitativa, qualitativa e a utilização da pesquisa-ação nos estudos organizacionais.** Disponível em <[http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENECEP2006\\_TR540368\\_8017.pdf](http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENECEP2006_TR540368_8017.pdf)>. Acesso em 19 de novembro de 2011.

ABRANTES, Luis Antônio; FERREIRA, Marco Aurélio Marques. **Gestão Tributária.** Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988).** Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre os princípios e normas da Administração Pública e dá outras providências. 13ª Edição. Rio de Janeiro: DP&A, 2003.

DAGNINO, Renato Peixoto. **Planejamento Estratégico Governamental.** Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2009.

**Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)> Acesso em outubro de 2011.

**Lei Complementar nº 131 de 27 de maio de 2009.** Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp131.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm)> Acesso em outubro de 2011.

**Lei Federal nº 4.320 de 17 de março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso em setembro de 2011.

**Lei Orgânica do Município de Camaquã.** Reformada pela Emenda nº 01 em 13 de outubro de 2003. 2ª Edição. Camaquã, 2003. Disponível em <[http://srv00.tce.rs.gov.br:8081/blm/Municipios\\_A\\_ate\\_L/Camaqua/35-LO-00000-1990.doc](http://srv00.tce.rs.gov.br:8081/blm/Municipios_A_ate_L/Camaqua/35-LO-00000-1990.doc)> Acesso em março de 2012.

**Manual da Despesa do Tesouro da Fazenda Nacional.** Disponível em <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade\\_governamental/download/MinutaManualDespesa.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/MinutaManualDespesa.pdf)> Acesso em novembro de 2011.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **Gestão Pública: tributação e orçamento; lei de responsabilidade fiscal; tópicos em contabilidade pública; gestão pública no Brasil, de JK a Lula; administração financeira e orçamentária; finanças públicas nos três níveis de governo.** São Paulo: Saraiva, 2006.

**Portaria nº 05, de 17 de fevereiro de 2010, da SOF – Secretaria de Orçamento Federal.** Estabelece procedimentos e prazos para solicitação de alterações orçamentárias, no exercício de 2010 e dá outras providências. Disponível em <[https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/legislacao/portarias/Portaria\\_SOF\\_07\\_de\\_01\\_0311.pdf](https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/legislacao/portarias/Portaria_SOF_07_de_01_0311.pdf)> Acesso em março de 2012.

**Portaria nº 07, de 1º de março de 2011, da SOF – Secretaria de Orçamento Federal.** Estabelece procedimentos e prazos para solicitação de alterações orçamentárias, no exercício de 2011 e dá outras providências. Disponível em <[https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/legislacao/portarias/Portaria\\_SOF\\_07\\_de\\_01\\_0311.pdf](https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/legislacao/portarias/Portaria_SOF_07_de_01_0311.pdf)> Acesso em março de 2012.

**Portaria nº 42 de 14 de abril de 1999, do MOG – Ministério de Estado do Orçamento e Gestão.** Atualiza a discriminação da despesa por funções que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, da Lei 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, sub-função, programa, projeto, atividade, operações especiais e, dá outras providências. Disponível em <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf>> Acesso em novembro de 2011.

**Portaria nº 249 de 30 de abril de 2010 - Ministério da Fazenda.** Aprova a 3ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais. Disponível em [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/port\\_249/Port\\_STN\\_249\\_30042010\\_MDF.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/port_249/Port_STN_249_30042010_MDF.pdf). Acesso em março de 2012.

RUA, Maria das Graças. **Políticas Públicas.** Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2009.

SALLES, Helena da Motta. **Gestão Democrática e Participativa.** Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2010.