

## O PLANEJAMENTO E O ORÇAMENTO NA ÁREA PÚBLICA: INSTRUMENTALIZAÇÃO E ANÁLISE PRÁTICA DE UM CASO HIPOTÉTICO DE CONSTRUÇÃO DE UMA ATIVIDADE ORÇAMENÁTRIA.

Rolando Vanzela<sup>1</sup>

### RESUMO

Este estudo teve como objetivo balizado na não regulamentação do Inciso I, § 9.º do artigo 165 da CF, desenvolver uma 'modelagem' baseado em um caso hipotético de construção do orçamento, seguindo o passo a passo, desde a composição das ações e a definição do programa que se constitui em um elo entre os problemas locais e a consolidação dos gastos nacionais, de acordo com a Portaria MOG n.º 42/99. Para orientar todos os procedimentos foram necessários visitar os especialistas e legislação específica, para discutir a evolução do orçamento como instrumento de gestão; o planejamento na administração pública, constituídos pelas Leis do PPA, LDO e LOA e, por fim, a demonstração e análise de um caso hipotético. Foi utilizado como proposta metodológica a pesquisa bibliográfica, alinhada ao debate sobre os instrumentos de planejamento e orçamento. Por fim, restou como consideração a necessidade da regulamentação do dispositivo constitucional, para além dos aspectos legais, a padronização dos instrumentos de planejamento, sem deixar de considerar que a missão de planejar em um ambiente de recursos escassos vai além da sua construção e operacionalização.

**Palavras-Chave:** Funcional-Programática. Planejamento e Orçamento. Instrumento de Gestão. Padronização e Normatização.

### ABSTRACT

This study aimed to develop a 'modeling' based on a hypothetical case of budget construction, following the step by step, from the composition of actions and the definition of the program that is a link between local problems and the consolidation of national spending, according to the MOG Ordinance No. 42/99. To guide all the procedures were necessary to revisit the experts and specific legislation, to discuss the evolution of the budget as a management tool; the planning in public administration, constituted by the PPA Laws, LDO and LOA and, finally, the demonstration and analysis of a hypothetical case. It was used as methodological proposal the bibliographic research, aligned to the debate on the planning and budgeting instruments. Finally, it remained as a consideration the need for regulation of the constitutional provision, beyond the legal aspects, the standardization of the planning instruments, while considering that the mission of planning in an environment of scarce resources goes beyond its construction and operationalization.

**Key-words:** Functional-Programmatic. Planning and Budget. Management Instrument. Standardization and Normalization.

---

<sup>1</sup> Professor de Finanças e Contabilidade Aplicada ao Setor Público e mestre em Administração

## INTRODUÇÃO

O planejamento e orçamento sempre estiveram presentes no cotidiano das organizações sejam elas públicas ou privadas. E, às vezes, mesmo tratando-se de instrumentos que coexistem como fazendo parte das estratégias das organizações, ficam distantes da nossa compreensão pela sua complexidade e composição de suas várias etapas de: planejar, executar e controlar. Entretanto, mesmo com todas as dificuldades na construção e execução do planejamento e o orçamento, contemporaneamente não se concebe a ideia de as organizações não buscar os seus propósitos, sem dar alguns passos adiante para o encaminhamento futuro em relação às suas metas e objetivos para se posicionar estrategicamente, em razão de estarmos em um cenário mundial cada vez mais competitivo.

Nesta direção, embora com contornos diferentes, o planejamento na área pública tem evoluído, “[...] é entendido como um processo racional para definir objetivos e determinar os meios para alcançá-los” (SILVA LINO, 1996). Por isso, a premissa do planejamento na administração pública é o de ‘racionalizar recursos’, ele tem a função administrativa de possibilitar hierarquizar objetivos, estabelecer formas de concentração de recursos e buscar formas racionais de distribuí-los.

O orçamento utilizado como processo de planejamento na administração pública é uma técnica que surgiu nos tempos primórdios, com o objetivo de organizar a distribuição de renda obtida pelo governo na coleta de impostos. “O orçamento vem a ser a expressão de um plano de ação futuro da administração para determinado período” (LUNKES, 2011).

No Brasil, o planejamento na área pública, foi uma exigência do Decreto n.º 200/67, somente no plano do governo federal, juntamente com o PND – Plano Nacional de Desenvolvimento Nacional nos anos 60 e 70. Entretanto, na Constituição Federal de 1988, foi debatida e consolidada uma nova propositura do planejamento para a consolidação das contas nacionais, envolvendo as três esferas de governo, quando ficou estabelecido no artigo 165 da Constituição Federal de 1988, a obrigatoriedade do Plano Plurianual e da Lei de Diretrizes Orçamentárias, para a União, os Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal.

Percebe que a Constituição Federal em um sentido mais amplo, procurou como instrumento de planejamento estabelecer as leis de iniciativas do Poder Executivo, o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária anual, como instrumento de

planejamento governamental representado neste conjunto de leis de forma integrada. Outro passo importante para essa integração foi à aprovação da Lei Complementar n.º 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal, com a premissa de reforçar as exigências da Constituição Federal, sugerindo outros mecanismos para auxiliar na avaliação, controle e transparência das contas públicas, para que os programas de governo fossem realizados obedecendo ao processo de planejamento.

Balizado na proposta da Constituição Federal para construção de um planejamento baseado nas três leis de forma integrada, surge o seguinte questionamento: como construir e/ou instrumentalizar na prática um planejamento de forma integrada ao orçamento, com a harmonização dos programas de trabalho, funções e subfunções de governos, projetos e atividades a serem desenvolvidos e, ainda, com o desafio de não ter uma lei complementar que normatize uma padronização desse instrumento (Plano Plurianual) para as três esferas de governo?

O inciso I, do § 9.º do artigo 165 da Constituição Federal, esclarece que depende de lei complementar para dispor, além dos aspectos legais, a elaboração do Plano Plurianual, no sentido de normatizar a sua elaboração e sua padronização nas três esferas de governo, isto é, situação ainda não resolvida para dificultar a situação dos pequenos municípios.

Em decorrência da não normatização e padronização de um modelo do planejamento, o objetivo desse estudo é de demonstrar uma modelagem, o passo a passo de como instrumentalizar o planejamento e orçamento de forma integrada, mostrando que o orçamento (consequência do planejamento), se constitui de uma ferramenta de aplicação prática no cotidiano, além de gerar relatórios de informações contábeis para os seus usuários.

Com esses breves comentários e, por se tratar de tema que dizem respeito ao planejamento e orçamento que se constitui de instrumentos indispensáveis para a gestão pública e de condições obrigatórias determinadas por lei, será utilizada como metodologia do estudo a pesquisa bibliográfica com o objetivo de exteriorizar o tema e a sua institucionalização no setor público, trazendo informações que serão refletidas na prática com demonstração de ‘modelagem’, para melhor compreender a elaboração do PLOA<sup>2</sup> e sua aplicação no cotidiano.

---

<sup>2</sup> PLOA – Sigla que representa o Planejamento e a Lei Orçamentária Anual, utilizada, inclusive no plano de contas da CASP – Contabilidade Aplicada ao Setor Público. (MCASP, 2012).

Segundo Gil (2008) a pesquisa bibliográfica baseia-se nas consultas de fontes relacionadas ao tema escolhido para a realização do trabalho e, abrange inúmeras bibliográficas encontradas em domínio público: livros, revistas, monografias, teses, artigos científicos e internet, além da legislação específica que trata do tema. A proposta metodológica alinha-se ao debate sobre os instrumentos de planejamento e orçamento, os quais serão discutidos e propostos uma modelagem (de duas ou mais atividades orçamentárias) no sentido de orientar uma melhor compreensão de como é constituído os objetivos, metas, os programas harmonizados com as funções e subfunções, os projetos e atividades e a composição de valores financeiros.

O debate que se propõe é o desafio de levantar teoricamente e, principalmente em legislação específica, a evolução do planejamento e sua integração constituída pelo Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, além de propor uma modelagem com exemplos de catalogação de dados e a composição das funções, subfunções e programas de acordo com a Portaria MOG n.º 42/99 de 14 de abril de 1999, principalmente para os municípios de pequeno porte. Segundo Giacomoni (2010), “um bom número de prefeituras de pequeno porte deve ter tido dificuldades para aplicar a nova classificação de seus orçamentos. As várias categorias de programação e o tamanho do classificador do anexo n.º 05 pareceriam para muitos, distantes das reais necessidades de um pequeno e simples orçamento” (p. 99). Mesmo depois de duas décadas da publicação da Portaria, ainda existe municípios com dificuldades, uma vez que não existe um modelo padrão para a composição dos programas, tampouco esses municípios apresentam aporte técnico para a elaboração do planejamento e orçamento programa, sendo, portanto, essa tarefa desenvolvida pelos contadores.

## **A EVOLUÇÃO DO ORÇAMENTO PROGRAMA COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO**

É importante destacar, como já comentado na introdução deste estudo, o orçamento surgiu nos tempos primórdios com o objetivo de organizar a distribuição de renda obtida pelo governo na coleta de impostos. Esta era a única forma de se planejar quanto à gestão dos recursos públicos. “[...] o orçamento passou a ser considerado um documento que representava a expressão de um plano de ação futura da administração para determinado período” (LUNKES, 2011). Compreende-se pelo contexto, que a gestão dos recursos públicos já se apresentava como um tema abrangente e de relevância, tanto no

cenário brasileiro como no cenário mundial. Portanto, o orçamento já se apresentava como uma ferramenta utilizada para planejar, executar e controlar as etapas de consecução de políticas públicas estabelecidas.

No Brasil, essa evolução se deu a partir do Decreto n.º 2416/40 por meio da Comissão de estudos financeiros e econômicos dos Estados e Municípios, criada pelo Decreto n.º 20.631 de 09 de novembro de 1931, que iniciou os primeiros trabalhos de inovação na classificação das transações governamentais. As receitas dos estados e municípios recebeu uma classificação que procurava ressaltar os critérios de “natureza, espécie e a incidência”, colocando ordem no caos até então vigente.

Quanto à despesa, o sistema de classificação do Decreto n.º 2416/40, seguiu também um desdobramento tríplice de “serviços, subserviços e elementos”. A compreensão é que esse era o primeiro sinal de concepção de orçamento-programa que já estava presente nesta comissão.

Percebe que houve uma classificação embrionária na tentativa de criar um critério funcional, no entanto, segundo Giacomoni (2010), “foi a partir da Lei n.º 4320/64 que o critério foi definitivamente consagrado com a criação de dez funções cada uma subdividida em subfunções. Houve algumas alterações ao longo do tempo, mas foi essa listagem de funções que mais tempo durou” (p. 94).

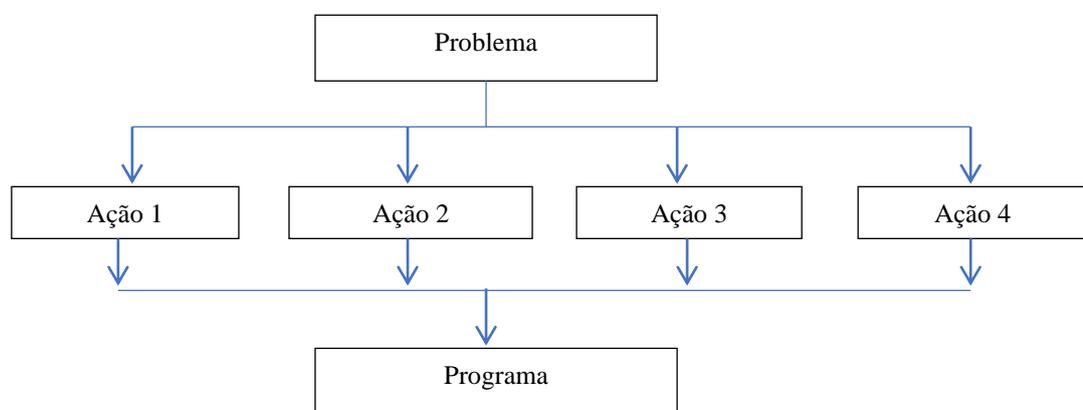
Apesar das várias tentativas com a intencionalidade de buscar um aperfeiçoamento para o orçamento, foi em 1967 com o Decreto-Lei n.º 200/67, que surge o orçamento programa no Brasil. Contextualizando o que diz Giacomoni, a Lei n.º 4320/64 não mencionava e, tampouco introduziu uma classificação por programas, entretanto, “[...] já em 1968, o orçamento federal substituíra a classificação funcional por outra formada por programas e subprogramas, antecipando a classificação que viria a ser adotada por todos os orçamentos brasileiros a partir de 1974” (GIACOMONI, 2010).

Essa nova classificação denominada de funcional programática, foi introduzida pela Portaria SOF/SEPAN n.º 9/74. Foi à primeira norma brasileira que de maneira ampla, buscou incorporar as categorias programáticas nos orçamentos públicos, com as seguintes categorias: Função; Programa, Subprograma, Projeto e Atividade. Cada função é desdobrada em programa, os programas em subprogramas e, este último, em projeto e atividade.

Com a incorporação dessa nova funcional programática introduzida pela Portaria SOF/SEPAN n.º 9/74, o orçamento passou a se caracterizar como um orçamento que,

segundo Giacomoni (2012), expressa financeiramente e fisicamente os programas de trabalho do governo, possibilitando: a integração do planejamento com o orçamento, delimitação de objetivos, definição de metas, alternativas programáticas e avaliação de resultados. O programa passou a ser o instrumento de organização da atuação governamental que profere um conjunto de ações que convergem para um objetivo comum, mensurado por indicadores instituídos ao plano, visando à solução de um problema ou o atendimento de uma determinada necessidade ou demanda da sociedade, conforme se verifica na esquematização da figura 1 a seguir:

Figura 1. Composição do programa



Fonte: o Autor.

Esta representação reflete a compreensão de como é a construção de um programa. Quando identificamos um problema é necessário um conjunto de atividade para resolvê-lo, representado nesta figura pelas ações. A composição desse conjunto de ações é transformada em um programa, composto de objetivo, metas e prazos e quantificáveis tanto financeiramente como fisicamente, a fim de resolver àquela situação problema.

Mesmo com toda a evolução do orçamento programa estabelecendo uma instrumentalização que pudesse auxiliar na execução de projetos e atividades estabelecidos, apresentavam-se algumas dificuldades para definir teoricamente o programa e subprograma. Ocorre que, já era estabelecido na Portaria SOF/SEPAN n.º 9/74, os programas e subprogramas. Cada Estado e Município mesmo considerando o tamanho continental do País e sua regionalidade, com diferentes situações problemas locais tinham que se adaptar àquele subprograma e programa já estabelecido na Portaria. Esta incoerência, posteriormente, foi corrigida por meio da Portaria MOG n.º 42/99 de 14 de abril de 1999.

Vanzela (2021), “Todos esses avanços trazidos com a figura do planejamento e os sucessivos aperfeiçoamentos que foram implementados neste processo – planejamento e orçamento do setor público – conferiram uma nova dimensão gerencial à figura do programa, que além de serem instituídos a partir de ações locais de cada ente da federação, passou a constituir-se de um instrumento de integração entre o plano, orçamento e a gestão” (p. 32).

A percepção em relação à institucionalização do programa a partir de ações locais promove uma reordenação das ações do governo sob a forma de programa, com a premissa de proporcionar maior racionalidade e eficiência na administração pública, com a intencionalidade de ampliar a visibilidade dos resultados e dos benefícios gerados a sociedade, a partir dessa nova concepção, além de elevar a transparência na aplicação de recursos públicos. Com essa breve contextualização sobre a funcional programática, será apresentada na sequência de forma resumida, um quadro com a definição de cada uma obedecendo à hierarquia de classificação, do mais abrangente para o mais específico.

Quadro 1. Funcional programática de acordo com a Portaria MOG n.º 42/99

Função	É o maior nível de agregação das diversas áreas de despesas que competem ao setor público. É a divisão principal das ações de responsabilidades do governo, que apresenta dados úteis sobre os fins para os quais se utiliza a despesa pública e, independente de qual unidade administrativa será responsável pelo desembolso de recursos. Trata-se do nível máximo de agregação para informação que visa o planejamento.
Subfunção	Representa uma partição da função visando agregar determinado subconjunto de despesas do setor público.
Programa	Instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual.
Projeto	É o instrumento de programação e execução para alcançar os objetivos de algum programa, envolvendo um conjunto de operações limitadas no tempo, das quais resulta um produto que ocorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação do governo e/ou para o desenvolvimento econômico e social.
Atividade	É um instrumento de programação e execução para alcançar os objetivos de algum programa, envolvendo um conjunto de operações e se realizam de modo contínuo e permanente, necessários ao funcionamento da ação do governo.
Operações Especiais	São representadas pelas despesas que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não geram contraprestação direta sob a forma de bens e serviços.

Fonte: ADAPTADO, Portaria MOG n.º 42/99.

Resumidamente, os programas de trabalho são definidos pelos entes públicos localmente por decretos que são publicados pelo executivo, os quais servem de instrumentos de organização da funcional estabelecida na Portaria MOG n.º 42/99, composta pelas funções e subfunções. Esta integração facilitará a composição das contas nacionais, inclusive a composição do PIB – Produto Interno Bruto.

É fundamental para aqueles que manuseiam o orçamento compreendam o que são os programas orçamentários. Eles se dividem em três tipos: temáticos, de gestão e manutenção e serviços do Estado e os especiais. “Os programas temáticos e/ou finalísticos, são aqueles cujos objetivos visam solucionar problemas ou atender demandas da população em suas ações que resultem em produtos (bens e serviços) ofertados pelo Estado” (VANZELA, 2021, p. 39). Em realidade, esses programas abrangem as ações nas áreas fins do ente público, tais como: educação, saúde, saneamento, meio ambiente, urbanismo, segurança, etc. Todas as ações finalísticas devem ser agregadas em programas finalísticos.

Em relação aos programas de apoio administrativos, esses englobam ações tipicamente para a manutenção e aprimoramento da administração, e que também corrobora para a consecução dos objetivos dos programas finalísticos, Vanzela (2021) “visam prover os órgãos da própria administração pública e dos meios para a gestão dos diversos programas finalísticos, razão pela qual as ações do programa de apoio administrativo não são passíveis de alocação em um programa finalístico específico” (p. 39). Já os de operações especiais, são representados por despesas que não contribuem para a manutenção das ações de governo, não resultam de um produto e, tampouco geram contraprestação direta sob a forma de bens e serviços.

## **PLANEJAMENTO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: PLANO PLURIANUAL E AS DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS.**

O planejamento como já mencionado tem função indispensável na administração pública, sem o planejamento não há como colocar em operação as políticas públicas do governo. Trata-se de determinação legal, haja vista o que já determinava o Decreto-Lei 200/67 em seu artigo 6.º “as atividades da Administração Federal obedecerão aos seguintes princípios fundamentais: I – Planejamento; II – Coordenação; III – Descentralização; IV – Delegação de Competência e V – Controle”. Ressalta-se que o Decreto-Lei se referia ao

governo central (Governo Federal), no entanto, foi o primeiro passo para a adoção do planejamento.

Ainda, em seu artigo 7.º, procura deixar clara a intencionalidade da lei com detalhamento dos seguintes propósitos: “A ação governamental obedecerá a planejamento que vise a promover o desenvolvimento econômico-social do País e a segurança nacional, norteando-se segundo os planos e programas elaborados, na forma do Título III, e compreenderá a elaboração e atualização dos seguintes instrumentos básicos: a) Plano geral de governo; b) programas gerais, setoriais e regionais de duração plurianual; c) orçamento-programa anual; d) programação financeira de desembolso”.

Nessa esteira surgiu o primeiro passo para a integração dos planos e orçamentos nos anos 1968-70, com a justificativa de que um ano era insuficiente para assegurar a realização de projetos governamentais. Surgindo então, o PPI - Plano Plurianual de Investimento que nasceu para o cumprimento do que estava disposto na Constituição de 1967.

Após os anos setenta conhecido como a década desenvolvimentista, começaram a repensar nos anos oitenta, na construção de uma nova propositura de planejamento com uma consolidação que envolvesse as três esferas de governo. E, a partir da Constituição Federal de 1988, ficou estabelecido em seu artigo 165, a obrigatoriedade do Plano Plurianual e da Lei de Diretrizes Orçamentárias, para a União, os Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, com o objetivo de que essas leis fossem transformadas em um instrumento com prerrogativa operacional, para as três esferas respeitando-se as características de cada um.

A Constituição Federal de 1988 traz em seu artigo 165, os seguintes: As Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: I – o plano plurianual; II – as diretrizes orçamentárias; III – os orçamentos anuais. Estabelecendo os seguintes em seus § 1.º e § 2.º:

Quadro 2. Descrição dos parágrafos 1 e 2 do artigo 165 – CF.

§ 1.º artigo 165 CF/1988	A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.
§ 2.º artigo 165 CF/1988	A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a políticas de aplicação das agências financeiras oficiais de

fomento.
----------

Fonte: ADAPTADO, Constituição Federal de 1988.

Quanto aos aspectos legais, a lei do PPA é de iniciativa do poder executivo como já demonstrado, e deve estar acompanhada de todos os anexos e elementos que compõem os objetivos e metas. Os objetivos e metas definidos para o período devem ser quantificados para aquele período. É importante esclarecer que é uma lei que deve ser elaborada no exercício financeiro do segundo ano de gestão e vigorará até o final do exercício financeiro do primeiro ano da gestão subsequente, isto é, o plano plurianual tem um prazo médio de quatro anos.

É importante ressaltar que o inciso I, § 9.º do artigo 165 da Constituição Federal, esclarece que depende de lei complementar para dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual. “[...] Entretanto, este dispositivo ainda não foi regulamentado e, por isso, ainda não foi normatizada a forma de elaboração do PPA, dificultando a sua padronização nas três esferas de governo” (ANDRADE, 2006). Esta regulamentação é essencial no sentido de possibilitar para que todos os entes da federação sigam um modelo padrão, proporcionando a eliminação de informações distorcidas e facilitaria o desenvolvimento de sistemas informatizados para auxiliar na operação do plano.

Alguns Tribunais de Contas de Estado a fim de facilitar a fiscalização de prestação de contas, tem desenvolvido e institucionalizado junto aos municípios e empresas de desenvolvimento de sistemas, a criação de planos e orçamentos padronizados para todos os municípios, os quais são integrados ao sistema de contabilidade. O Tribunal de Contas do Estado do Paraná é um dos pioneiros neste trabalho. Todos os relatórios contábeis e relatórios de prestação de contas são recepcionados na plataforma do SIM/AM<sup>3</sup> de forma online em tempo real mensalmente. Todas as informações desde a alimentação das projeções do PLOA, processo de execução e os resultados operacionais são transmitidos ao TCE/PR, permitindo a conferência de todos os dados; ato contínuo à geração e transmissão.

Além do Plano Plurianual e a Lei Orçamentária Anual, foi previsto na Constituição Federal § 2.º do artigo 165, como já comentado, a Lei de Diretrizes Orçamentárias, cuja

---

<sup>3</sup> SIM/AM – Sistema de Informação Municipal – Administração Municipal. Plataforma criada pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná, para a transmissão dos dados do planejamento, orçamento, contabilidade e relatórios de gestão fiscal em tempo real.

finalidade é o de priorizar as metas contidas no Plano Plurianual e orientar as políticas de elaboração do orçamento. Esta lei é anual e sempre será aprovada para entrar em vigor no ano seguinte. Alguns especialistas a tratam como lei de meio, por constituir-se de um orçamento prévio, devendo acompanhar a lei os anexos e elementos necessários de forma detalhada, por programas de trabalho quantificados em termos de custos para o exercício subsequente, dentre os programas estabelecido no PPA.

## DEMONSTRAÇÃO, INSTRUMENTALIZAÇÃO E ANÁLISE DE MODELAGEM: CASO HIPOTÉTICO

Como já demonstrado ao longo deste estudo, não há conforme determina no Inciso I, § 9.º do artigo 165 da Constituição Federal de 1988, uma padronização dos instrumentos de planejamento e orçamento por meio de lei complementar. Resta para os entes da federação e, principalmente para àqueles que não possuem ferramentas adequadas, se utilizarem dos recursos tecnológicos que tem à disposição para elaborar seus instrumentos de planejamento.

Essa não regulamentação tem trazido, conforme Andrade (2006) dificuldades na forma de elaboração do Plano Plurianual e da sua padronização nas três esferas de governo. A padronização desse instrumento minimizaria informações distorcidas e contribuiria para o desenvolvimento de sistemas que pudessem facilitar a sua operacionalidade.

Em decorrência dessas dificuldades propõe-se com este trabalho enfrentar o desafio de demonstrar uma simulação por meio de um caso hipotético “modelagem”, exemplificando o passo a passo na construção de uma ou mais atividades orçamentárias de acordo com o que prevê a Portaria MOG n.º 42/99 e a Lei n.º 4320/64, ressaltando que o *modus operandi* para elaboração do orçamento de forma completa, segue os mesmos procedimentos.

Neste sentido, para uma melhor compreensão das classificações orçamentárias e suas alterações à medida que o processo de planejamento evolui, a Secretaria de Planejamento e Orçamento tem emitido edições do MTO<sup>4</sup> – Manual Técnico de Orçamento, corroborando com aqueles que manuseiam o orçamento, no sentido de facilitar o acesso às

---

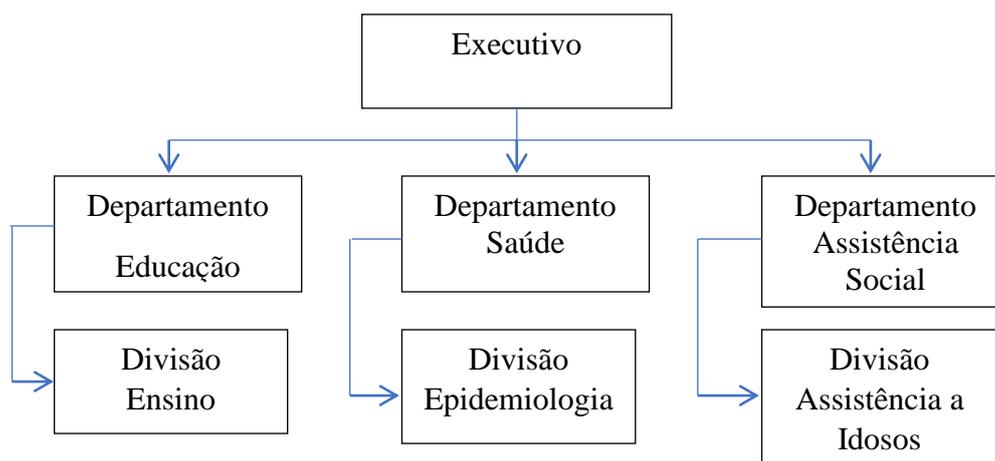
<sup>4</sup> MTO – Manual Técnico de Orçamento, emitido pela Secretaria de Planejamento e Orçamento para orientação da elaboração do orçamento da União, inclusive serve como material a ser utilizado por todos os entes da federação.

novas diretrizes e definição das classificações orçamentárias com maiores detalhes para a composição do orçamento.

De acordo com o MTO – 2020, a classificação institucional compreende os órgãos setoriais e suas respectivas unidades orçamentárias, embora, existem casos excepcionais que não correspondem a uma estrutura administrativa, como são os exemplos das operações oficiais de crédito. Seguindo a hierarquização da classificação orçamentária, existem as classificações funcionais compostas por um rol de funções e subfunções, e servem como agregador dos gastos públicos por área de ação governamental nas três esferas de governo.

Ainda, dentro da hierarquização institucional e funcional, existem os programas que são instrumentos de organização da atuação governamental, que articulam um conjunto de ações que concorrem para um objetivo comum preestabelecido, mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual, visando à solução de um problema local ou o atendimento de uma necessidade ou demanda da sociedade. Como ponto de partida e obedecendo a hierarquização apresentada no MTO – 2020, será apresentada na sequência, uma estrutura simples – parte de um organograma – como exemplo para melhor compreensão da classificação institucional e funcional, como segue:

Figura 2. Organograma simplificado ente público (hipotético) – 1º Passo.



CÓDIGO	ESTRUTURA	DESCRIÇÃO
01	Órgão	Executivo
02	Órgão	Departamento de Educação
001	Unidade	Divisão de Ensino Fundamental
03	Órgão	Departamento de Saúde
001	Unidade	Divisão de Epidemiologia

04 001	Órgão Unidade	Departamento de Assistência Social Divisão de Assistência a Idosos
-----------	------------------	---

Fonte: O Autor.

Verificando o organograma, os departamentos representam o maior nível de agregação das áreas de despesas que competem ao setor público, os quais podem representar as grandes áreas que agregam o maior nível de despesas denominadas pelas funções, como exemplificado na Portaria MOG n.º 42/99. As divisões representam uma partição da função – subfunção - visando à agregação de determinado subconjunto de despesas do setor Público.

Na sequência será apresentada parte que foi retirada do Anexo 5, da Portaria MOG n.º 42/99, com a função e subfunções da área da saúde – que será utilizada como exemplo na simulação - para dar início a construção da classificação institucional e funcional.

É importante ressaltar que a catalogação e consolidação dos dados e a classificação institucional, funcional e programática, inicia-se a partir da ação (projetos e atividades) e, na sequência, a classificação por programa, subfunção, função e os órgãos e unidades administrativas e/ou unidades orçamentárias.

Figura 3. Parte do anexo 5 da Portaria MOG n.º 42/99 – 2.º Passo

10 – Saúde	301 – Atenção Básica 302 – Assistência Hospitalar e Ambulatorial 302– Assistência Hospitalar e Ambulatorial 303 – Suporte Profilático e Terapêutico 304 – Vigilância Sanitária 305 – Vigilância Epidemiológica 306 – Alimentação e Nutrição
------------	---

Fonte: ADAPTADO, Portaria MOG n.º 42/99.

O terceiro passo é a classificação da despesa de acordo com o Anexo 4 da Lei n.º 4320/64, Natureza da Despesa, conforme tabela como a seguir:

Quadro 3. Quadro com a codificação para a classificação da despesa – 3.º Passo

ANEXO II (ANEXO 4, da Lei n.º 4320/64 – NATUREZA DA DESPESA		
I		DA ESTURUTRA
A		CATEGORIAS ECONÔMICAS
	3	Despesas Correntes
	4	Despesas de Capital
B		GRUPO DE NATUREZA DA DESPESA
	1	Pessoal e Encargos Sociais

	2	Juros da Dívida
	3	Outras Despesas Correntes
	4	Investimentos
	5	Inversão Financeira
	6	Amortização da Dívida
<b>C</b>		<b>MODALIDADES DE APLICAÇÃO</b>
	20	Transferências a União
	30	Transferências a Estados e ao Distrito Federal
	40	Transferências a Municípios
	50	Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos
	60	Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos
	70	Transferências a Instituições Multigovernamentais Nacionais
	80	Transferências ao Exterior
	90	Aplicações Diretas
	99	A definir
<b>D</b>		<b>ELEMENTOS DE DESPESAS</b>
	01	Aposentadorias e Reformas
	04	Contratação por Tempo Determinado
	05	Outros Benefícios Previdenciários
	09	Salário Família
	11	Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil
	12	Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Militar
	13	Obrigações Patronais
	21	Juros e Encargos da Dívida
	30	Material de Consumo
	36	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física
	39	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica
	51	Obras e Instalações
	52	Equipamentos e Material Permanente
	99	.....

Fonte: ADAPTADO, do Anexo 4 da Lei n.º 4320/64.

Observação: \*(D) Só utilizamos alguns códigos do elemento de despesas a título de exemplo.

A partir das informações apresentadas iniciar-se-á cada uma das ações, com suas respectivas discriminações da natureza da despesa e valores correspondentes, de um caso hipotético na área de saúde denominado: “Criação e manutenção de serviços para a erradicação do mosquito da dengue”.

A seguir serão apresentadas as ações que representam, tecnicamente, as atividades na classificação orçamentária.

Quadro 4. Descrição e apuração de valores das ações – 4º passo

E S P E C I F I C A Ç Ã O		DESPESAS	QTDE	VALOR
Ação <sup>1</sup>	Serviços de engajamento e esclarecimento à população	Pessoal Civil	2	6.000
		Obrigações Patronais	2	1.860
		Material de consumo	-	3.500

		Total	11.360	
E S P E C I F I C A Ç Ã O		DESPESAS	QTDE	
		VALOR		
Ação <sup>2</sup>	Serviços de mapeamento e limpeza de resíduos e terrenos baldios que provocam a reprodução do mosquito AEDE EGIPTY	Pessoal Civil	5	15.000
		Obrigações Patronais	5	4.650
		Material de consumo	-	9.500
		<b>Total</b>		<b>29.150</b>
E S P E C I F I C A Ç Ã O		DESPESAS	QTDE	
		VALOR		
Ação <sup>3</sup>	Serviços operacionais de modo permanente no combate direto ao mosquito, por meio da pulverização/fumacê, para a contenção de procriação do mosquito AEDE EGIPTY	Pessoal Civil	3	9.000
		Obrigações Patronais	3	2.790
		Material de consumo	-	18.500
		<b>Total</b>		<b>30.290</b>
<b>Programa: 0001 – Programa de Erradicação do Mosquito da Dengue</b>			<b>70.800</b>	

Fonte: o Autor.

Percebe que foi colocado no final das ações o número do programa e sua denominação, e o valor que irá compor pela soma do conjunto de ações e/ou atividades. A partir dessa composição e balizado nas informações anteriores, será na sequência elaborada a funcional programática com as suas respectivas atividades.

Quadro 5. Composição da classificação institucional e funcional - 5.º Passo

ÓRGÃO	DESCRIÇÃO
03.000.00.000.0000.0.000	DEPARTAMENTO DE SAÚDE
03.001.00.000.0000.0.000	Divisão de Epidemiologia
03.001.10.000.0000.0.000	SAÚDE
03.001.10.305.0000.0.000	Vigilância Epidemiológica
03.001.10.305.0001.0.000	Programa de Erradicação do Mosquito da Dengue
03.001.10.305.0001.2.001	<b>Manutenção dos serviços de engajamento e esclarecimento a população</b>

Fonte: O autor.

Quadro 6. Composição da classificação institucional e funcional

ÓRGÃO	DESCRIÇÃO
03.000.00.000.0000.0.000	DEPARTAMENTO DE SAÚDE
03.001.00.000.0000.0.000	Divisão de Epidemiologia
03.001.10.000.0000.0.000	SAÚDE
03.001.10.305.0000.0.000	Vigilância Epidemiológica
03.001.10.305.0001.0.000	Programa de Erradicação do Mosquito da Dengue
03.001.10.305.0001.2.002	<b>Serviços de Mapeamento e Limpeza de Resíduos e Terrenos baldios.</b>

Fonte: O autor.

Quadro 7. Composição da classificação institucional e funcional

ÓRGÃO	DESCRIÇÃO
03.000.00.000.0000.0.000	DEPARTAMENTO DE SAÚDE
03.001.00.000.0000.0.000	Divisão de Epidemiologia
03.001.10.000.0000.0.000	SAÚDE
03.001.10.305.0000.0.000	Vigilância Epidemiológica
03.001.10.305.0001.0.000	Programa de Erradicação do Mosquito da Dengue
03.001.10.305.0001.2.003	<b>Serviço Operacional permanente para a contenção da Procriação dos mosquitos.</b>

Fonte: o Autor.

Verifica-se nos quadros apresentados com a composição da funcional, que o programa e as atividades estão em negritos, demonstrando a integração de um problema local que foi catalogado (conforme modelo: acesso em anexo Ação 1 e Programa) e estruturado em forma de ação/atividade que compõe o programa, e a sua integração com a Função e Subfunção, conforme estabelecido na Portaria MOG n.º 42/99, dentro da estrutura administrativa representada pelo organograma.

É interessante observar de como ficou a tabela da funcional programática. Na primeira linha está a codificação do órgão, o departamento responsável pela execução e operacionalização das atividades. Na segunda linha é a divisão administrativa responsável direta pela operacionalização dos serviços e realização da gestão dos recursos. Essa primeira classificação chamamos de 'Institucional'. Na sequência aparece a função como primeiro classificador instituído pela Portaria MOG n.º 42/99, que irá consolidar as despesas nas contas nacionais que ocorrerá por conta desse órgão. O classificador seguinte subfunção, denominado partição da função, especifica a despesa e identifica os gastos. Na sequência aparecem os programas que facilitam a avaliação e o controle da execução das despesas e se os objetivos e metas foram atingidos, de acordo com o que foi estabelecido no PPA e as atividades específicas de cada ação do programa. As duas últimas classificações e a classificação Institucional são realizadas localmente de acordo com a necessidade e/ou demanda da sociedade.

A partir da construção da funcional programática e da apuração dos gastos para cada ação e/ou atividade, é possível elaborar uma tabela de despesa conjugando todos as informações de cada passo com identificação dos órgãos, unidades, função, subfunção, programa, projetos e/ou atividades, a classificação econômica, a natureza da despesa,

código gerencial e os elementos de despesas, que estão representado no anexo 2 da Lei n.º 4320/64. A partir desse anexo, são criadas as planilhas para fins operacionais daqueles que manuseiam o orçamento no cotidiano, as quais, são denominadas de tabelas explicativas. (modelo acesso: em anexo). Essas tabelas não fazem parte do conjunto de anexos da Lei n.º 4320/64, mas, se constitui de um facilitador na operacionalidade dos dados, trazendo informações importantes como: as fontes de recursos de cada despesa, a atualização do valor das dotações orçamentárias realizadas por meio dos créditos adicionais, além dos valores que compõem os saldos das dotações.

A seguir como sexto e último passo será apresentado o anexo 2 da Lei n.º 4320/64, com os todos os dados, conforme comentado no parágrafo anterior.

Quadro 8. Demonstração Integração Programa e Atividade – Anexo 2 – Lei n.º 4320/64

DESPESAS SEGUNDO A CATEGORIA ECONÔMICA				
Anexo 2, da Despesa Lei n.º 4320/64				
03.000.00.000.0000.0.000	Órgão	DEPARTAMENTO DE SAUDE		
03.001.00.000.0000.0.000	Unidade	Divisão de Epidemiologia		
03.001.10.000.0000.0.000	Função	SAUDE		
03.001.10.305.0000.0.000	Subfunção	Vigilância Epidemiológica		
03.001.10.305.0001.0.000	Programa	Programa de Erradicação da Dengue		
03.001.10.305.0001.2.001	Atividade	Manutenção dos Serviços de engajamento e esclarecimento a população		
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	Desdobramento	Fonte	Categoria Econômica Grupo Natureza da Despesa
<b>3.0.00.00.00</b>	<b>DESPESA CORRENTE</b>			<b>11.360,00</b>
3.1.00.00.00	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS			7.860,00
3.1.90.00.00	Aplicação Direta		7.860,00	
3.1.90.09.00	Salário Família	0,00		
3.1.90.11.00	Vencimentos e Vantagens – Pessoal Civil	6.000,00		
3.1.90.13.00	Obrigações Patronais	1.860,00		
3.3.00.00.00	OUTRAS DESPESAS CORRENTES			3.500,00
3.3.90.00.00	Aplicação Direta		3.500,00	
3.3.90.30.00	Material de Consumo	3.500,00		
3.3.90.36.00	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física	0,00		
3.3.90.39.00	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica	0,00		
<b>TOTAL</b>				<b>11.360,00</b>

Fonte: O autor.

Quadro 9. Demonstração Integração Programa e Atividade – Anexo 2 – Lei n.º 4320/64

<b>DESPESAS SEGUNDO A CATEGORIA ECONÔMICA</b>				
<b>Anexo 2, da Despesa Lei n.º 4320/64</b>				
03.000.00.000.0000.0.000	<b>Órgão</b>	DEPARTAMENTO DE SAÚDE		
03.001.00.000.0000.0.000	<b>Unidade</b>	Divisão de Epidemiologia		
03.001.10.000.0000.0.000	<b>Função</b>	SAUDE		
03.001.10.305.0000.0.000	<b>Subfunção</b>	Vigilância Epidemiológica		
03.001.10.305.0001.0.000	<b>Programa</b>	Programa de Erradicação da Dengue		
03.001.10.305.0001.2.002	<b>Atividade</b>	Serviços de Mapeamento e Limpeza de Resíduos e Terrenos Baldios		
<b>CÓDIGO</b>	<b>ESPECIFICAÇÃO</b>	<b>Desdobramento</b>	<b>Fonte</b>	<b>Categoria Econômica</b>
				<b>Grupo Natureza da Despesa</b>
<b>3.0.00.00.00</b>	<b>DESPESA CORRENTE</b>			<b>29.150,00</b>
3.1.00.00.00	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS			19.650,00
3.1.90.00.00	Aplicação Direta		19.650,00	
3.1.90.09.00	Salário Família	0,00		
3.1.90.11.00	Vencimentos e Vantagens – PESSOAL Civil	15.000,00		
3.1.90.13.00	Obrigações Patronais	4.650,00		
3.3.00.00.00	OUTRAS DESPESAS CORRENTES			9.500,00
3.3.90.00.00	Aplicação Direta		9.500,00	
3.3.90.30.00	Material de Consumo:	9.500,00		
3.3.90.36.00	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física	0,00		
3.3.90.39.00	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica	0,00		
<b>TOTAL</b>				<b>29.150,00</b>

Fonte: O autor.

Quadro 10. Demonstração Integração Programa e Atividade – Anexo 2 – Lei n.º 4320/64

<b>DESPESAS SEGUNDO A CATEGORIA ECONÔMICA</b>				
<b>Anexo 2, da Despesa Lei n.º 4320/64</b>				
03.000.00.000.0000.0.000	<b>Órgão</b>	DEPARTAMENTO DE SAUDE		
03.001.00.000.0000.0.000	<b>Unidade</b>	Divisão de Epidemiologia		
03.001.10.000.0000.0.000	<b>Função</b>	SAUDE		
03.001.10.305.0000.0.000	<b>Subfunção</b>	Vigilância Epidemiológica		
03.001.10.305.0001.0.000	<b>Programa</b>	Programa de Erradicação da Dengue		
03.001.10.305.0001.2.003	<b>Atividade</b>	Serviço Operacional permanente para a contenção da Procriação dos mosquitos.		
<b>CÓDIGO</b>	<b>ESPECIFICAÇÃO</b>	<b>Desdobramento</b>	<b>Fonte</b>	<b>Categoria Econômica</b>
				<b>Grupo Natureza da Despesa</b>
<b>3.0.00.00.00</b>	<b>DESPESA CORRENTE</b>			<b>30.290,00</b>
3.1.00.00.00	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS			11.790,00

3.1.90.00.00	Aplicação Direta		11.790,00	
3.1.90.09.00	Salário Família	0,00		
3.1.90.11.00	Vencimentos e Vantagens – Pessoal Civil	9.000,00		
3.1.90.13.00	Obrigações Patronais	2.790,00		
3.3.00.00.00	OUTRAS DESPESAS CORRENTES			18.500,00
3.3.90.00.00	Aplicação Direta		18.500,00	
3.3.90.30.00	Material de Consumo	18.500,00		
3.3.90.36.00	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física	0,00		
3.3.90.39.00	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica	0,00		
<b>TOTAL</b>				<b>30.290,00</b>

Fonte: O autor.

Conforme pode ser verificado a soma dos três quadros corresponde a soma do programa que foi criado especialmente para os serviços de combate ao mosquito da dengue.

Analisando os quadros, todos eles aparecem o departamento e a unidade administrativa responsável pelos serviços e aplicação dos recursos, que denominamos de classificação Institucional. Na sequência aparecem a função e a subfunção conforme está estabelecido na Portaria MOG n.º 42/99, e o programa que é criado e instituído pelo ente público com finalidade específica, isto é, trata-se de um programa temático (finalístico). Esse conjunto de códigos (função, subfunção e programa), denominam-se funcional programática e, na sequência, aparecem os projetos e, neste caso específico, as atividades que representam as ações que serão operacionalizadas para atender a ‘Problema’ Identificado.

Conforme Giacomoni (2010, p. 90-105), a classificação institucional tem como sua finalidade principal evidenciar as unidades administrativas responsáveis pela execução da despesa e, a classificação funcional é a de fornecer as bases para a apresentação de dados estatísticos sobre os gastos públicos nos principais segmentos em que atuam as organizações do Estado. Já a classificação segundo a natureza, está organizada em: categorias econômicas, grupos, modalidades de aplicação e elementos de despesas, conforme já discutido em itens anteriores.

Ainda, de acordo com o autor, percebem a importância das classificações institucional, funcional e por programas, como de grande utilidade no plano administrativo e no gerenciamento dos gastos, por meio da alimentação de informações em todas as etapas de programação, auxiliando nas tomadas de decisões e de controle dos gastos públicos. Em

relação a classificação por categoria econômica, “[...] seu papel é dar indicações sobre os efeitos que o gasto público tem sobre toda a economia”. (GIACOMONI, 2010, p. 105).

O orçamento nasceu e/ou foi pensado para representar e manter as suas múltiplas finalidades, constituindo-se como sua expressão básica a conta que serve de instrumento de controle e de análise representando toda e qualquer variação nos elementos patrimoniais, permitindo por meio do agrupamento das contas, o conhecimento dos resultados da gestão de forma consolidada de maneira global.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O primeiro ponto a ser considerado, é que o planejamento e o orçamento são instrumentos indispensáveis para as organizações se adequarem aos seus propósitos com vistas ao seu ambiente de negócio e a um cenário cada vez mais competitivo. A propósito dessa premissa, não se concebe mais uma organização nos cenários que se apresentam contemporaneamente, renunciar ao planejamento para buscar os seus objetivos e sua perenidade.

Na área pública o planejamento e o orçamento têm a função de servir à administração como um instrumento de racionalização de recursos, vez que a escassez de recursos sempre foram o grande desafio dos governantes de hierarquizar objetivos escolhendo àquelas alternativas que pudessem atender às expectativas mais urgentes da sociedade, por isso, o orçamento surgiu como uma técnica nos primórdios já com o objetivo de organizar a distribuição de renda obtida pelo governo na coleta de impostos. Já em época distante “[...] Foi definido como uma expressão de um plano de ações futuro da administração para um determinado período”. (LUNKES, 2011).

No Brasil a exigência do planejamento como um plano somente para o governo federal, foi por meio do Decreto Lei n.º 200/67, juntamente com o PND – Plano Nacional de Desenvolvimento nas décadas de 60 e 70. Esse foi um passo importante para iniciar uma trajetória de evolução do planejamento e o orçamento, que se estendeu para outros entes da federação, quando na Constituição Federal de 1988, foi debatida e consolidada uma nova propositura de planejamento para a consolidação das contas nacionais, envolvendo as três esferas de governo. Ficou estabelecido no artigo 165 da Constituição Federal, a obrigatoriedade do Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias, para a União, os Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal.

A Constituição Federal procurou em um sentido mais amplo, mesmo sendo um enorme desafio, estabelecer como instrumento de planejamento as leis de iniciativa do Poder Executivo o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, como um instrumento de planejamento governamental representado neste conjunto de leis de forma integrada.

Para reforço do que foi estabelecido na Constituição Federal e como ponto de partida para uma gestão, mas técnica e transparente, foi em 2000, editada a Lei Complementar n.º 101/00, a LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal, impondo, inclusive, como seu ‘estado da arte’, a participação popular na elaboração do planejamento e orçamento. A preocupação com o que fazer com os recursos que eram escassos com a regulamentação do artigo 163 da Constituição Federal, deixaram de lado a regulamentação do Inciso I, § 9.º do artigo 165, que esclarece depender de lei complementar para dispor, além dos aspectos legais do Plano Plurianual, a normatização para a sua elaboração e padronização nas três esferas de governo. Situação que dificulta até os dias hoje a elaboração desses instrumentos em municípios considerados de pequeno porte. “[...] este dispositivo ainda não foi regulamentado e, por isso, ainda não foi normatizada a forma de elaboração do PPA, dificultando a sua padronização nas três esferas de governo”. (ANDRADE, 2006).

A regulamentação é essencial no sentido de possibilitar a todos os entes da federação seguir um modelo padrão, proporcionando a eliminação de informações distorcidas, além de facilitar o desenvolvimento de sistemas informatizados para auxiliar na operação do plano.

Em função da não normatização e padronização muitos municípios de pequeno porte têm dificuldade em compreender como construir um orçamento com base em ações que, inclusive, devem ser eleitas pelos munícipes, para atender àquelas situações mais urgentes de modo a melhorar a qualidade de vida da sociedade.

Nesta esteira, o propósito deste trabalho foi de apresentar teoricamente como funciona esses instrumentos de forma integrada, com a conjugação do Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, e como elaborar na prática o orçamento a partir das ações que irão compor o programa; levantamento dos custos e/ou despesas e a disposição desses números financeiros de forma técnica, de acordo com o MTO 2020 e as Leis que orientam a construção do orçamento e sua classificação: Institucional,

Funcional, Categoria Econômicas e os Elementos de Despesas, por meio de apresentação de uma modelagem.

O objetivo foi o de apresentar de forma prática, inclusive deixando como anexo modelo de composição das ações, definição de programas e tabela explicativa para acesso, além do passo a passo utilizando os instrumentos que facilitam a elaboração do orçamento.

Do exposto pode-se concluir, que o orçamento vai muito além da elaboração de tabela de despesa. A sua principal missão é voltada para a necessidade da população, verificar, discutir junto a sociedade aquilo que realmente vai contribuir para o desenvolvimento econômico e social e melhorar a vida de todos os cidadãos. No entanto, há muito que se aprender e desenvolver nos modelos práticos de construção e execução do orçamento, principalmente para aqueles municípios considerados de pequeno porte que, mesmo com toda a tecnologia que facilitam de certa forma, mas carecem de uma estrutura técnica administrativa que facilitem a composição de um corpo técnico para desenvolver esse tipo de trabalho.

Espera-se que a ‘modelagem’ proposta neste estudo possa contribuir na construção do orçamento, para aqueles que são responsáveis pela sua elaboração e execução, além de provocar o surgimento de outros estudos que possam facilitar os trabalhos desenvolvidos nesta área.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Nilton Aquino de., et al. Planejamento governamental para municípios: plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL, Constituição Federativa de 1988. Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Ministério do Planejamento. Gabinete do Ministro. Portaria MOG n.º 42, de 14 de abril de 1999. Brasília, 1999. Disponível em: [file:///C:/Users/User/Pictures/Portaria\\_MOG\\_42\\_1999\\_Atualizada.pdf](file:///C:/Users/User/Pictures/Portaria_MOG_42_1999_Atualizada.pdf). Acesso em: 10 fev 2022.

GIACOMONI, James. Orçamento público. 15. ed. ampliada, revista e atualizada. São Paulo: Atlas, 2010.

\_\_\_\_\_. Orçamento público. 16. ed. ampliada, revista e atualizada. São Paulo: Atlas, 2012.

GIL, Antônio Carlos. Métodos e técnicas de pesquisa social. 6. ed. – São Paulo: Atlas, 2008.

KHAIR, Amir Antônio. **Lei de Responsabilidade Fiscal: guia de orientação para as prefeituras**. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão: BNDES, 2000. 144p.

LUNKES, Rogério João. Manual de orçamento. 2ª edição, São Paulo: Atlas, 2011.

MACHADO Jr., REIS, Heraldo Costa da. A lei 4320/64 comentada. 31 ed. rev. Atual. Rio de Janeiro, IBAM, 2002/2003.

SILVA, Lino Martins. Contabilidade governamental: um enfoque administrativo. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

VANZELA, Rolando. **Finanças e contabilidade aplicada ao setor público: uma abordagem teórica e prática para estudantes iniciantes**. Ivaiporã, 2021. E-book. Disponível em: <https://leowebdesigner.com.br/wp-content/uploads/2021/10/FINANÇAS-E-CONTABILIDADE-APLICADA-AO-SETOR-PUBLICO-ROLANDO-VANZELA.pdf> acesso em: 09 fev 2022.

#### SITES CONSULTADOS

<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1960-1969/decreto-lei-200-25-fevereiro-1967-376033-norma-atualizada-pe.html>. Acesso em: 15/04/2022

<https://modeloinicial.com.br/lei/DEL-2416-1940/decreto-lei-2416>. Acesso em: 25/04/2022.

<https://dre.tretas.org/dre/233281/portaria-9-74-de-7-de-janeiro>. Acesso em: 15/04/2022.

[http://www.portaldatransparencia.pr.gov.br/arquivos/File/planejamento\\_orcamento/MTO\\_2020\\_vs2.pdf](http://www.portaldatransparencia.pr.gov.br/arquivos/File/planejamento_orcamento/MTO_2020_vs2.pdf) - acesso em: 10/04/2022.