

## **Revista Contabilidade & Amazônia**

Disponível em  
<http://www.contabilidadeamazonia.com.br/>

Revista Contabilidade & Amazônia, Sinop, v. 1, n. 1,  
art. 10, pp. 81-90, Jan./Dez. 2008

### **Lei de Diretrizes Orçamentárias como Instrumento de Planejamento Orçamentário com Aparato Legal para Gestão Pública**

**Ledionete Barbosa Cavichioli\***

E-mail: ledicavichioli@hotmail.com  
Universidade do Estado de Mato Grosso – UNEMAT  
Sinop, MT, Brasil

**Natália Gervázio Quintanilha**

E-mail: natalia\_gervazio@hotmail.com  
Universidade do Estado de Mato Grosso – UNEMAT  
Sinop, MT, Brasil

\* Endereço: Ledionete Barbosa Cavichioli  
Rua das Dombeias, 542, Jardim das Oliveiras, Sinop/MT, 78552-370.

## Resumo

Buscando resultado com qualidade na pesquisa utilizamos a metodologia qualitativa em pesquisa bibliográfica de forma dedutiva que nos coloca em contato direto com tudo o que já foi escrito, podendo-nos esclarecer a existência e a aplicação da Lei de Diretrizes Orçamentária - LDO como instrumento de planejamento na contabilidade pública, e responder aos objetivos de observar e relacionar a existência da LDO, compreender o processo de aplicação, identificar a LDO como instrumento de planejamento na atividade pública, para então alcançarmos o objetivo geral de compreender a Lei de Diretrizes Orçamentária no processo da aplicação como instrumento de planejamento com aparato legal para atividade pública, na qual, a Lei de Diretrizes Orçamentária tornasse o manual do Plano Plurianual – PPA que para o poder executivo desenvolva todos os seus projetos e atividades é necessário que o PPA esteja em consonância com as metas e prioridades da Lei de Diretrizes Orçamentária que são exigidas pela Lei nº4320/64 e aprovadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, para então que a execução seja realizada pela Lei Orçamentária Anual - LOA que auxilia como um instrumento de planejamento orçamentário, onde, objetiva, estima e cumpre os seus planejamentos e orçamentos com maior segurança, eficiência e eficácia.

**Palavras Chaves:** Contabilidade Pública, Planejamento Orçamentário, LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias).

## 1. Introdução

A cada nova gestão da administração pública, a cada novo plano de governo que surge de quatro a quatro anos iniciasse um planejamento de como os projetos e as atividades firmados neste irão se concretizar e finalizar no final do primeiro ano da gestão seguinte.

Para que haja a concretização é necessário que o sistema de planejamento esteja intimamente ligado com o orçamento-programa que não é apenas um documento financeiro, mas principalmente, um instrumento de operacionalização das ações do governo que viabiliza seus projetos/atividades em consonância com os planos e diretrizes estabelecidos, oferecendo destaque em algumas vantagens, como:

- a) melhor planejamento de trabalho;
- b) mais precisão na elaboração dos orçamentos;
- c) melhor determinação das responsabilidades;
- d) maior oportunidade para redução dos custos;
- e) maior compreensão do conteúdo orçamentário por parte do Executivo e do Legislativo;
- f) facilidade para identificação de duplicação de funções;
- g) melhor controle da execução do programa;
- h) identificação dos gastos e realizações por programa e sua comparação em termos absolutos e relativos;
- i) apresentação dos objetivos e dos recursos da instituição e do inter-relacionamento entre custos e programação;
- j) ênfase no que a instituição realiza e não no que ela gasta.

Deparando-nos com tais vantagens necessitamos compreender as diretrizes no processo de aplicação como aparato legal e como instrumento de planejamento da atividade pública, pois com a viabilidade exposta a sua aplicação trará melhores resultados para administração pública.

### **1.1 Problema de Pesquisa**

Esclarecendo a existência e a aplicação da Lei de Diretrizes Orçamentária como instrumento de planejamento e aparato legal para a contabilidade pública, o poder executivo terá resultados com melhor eficácia e eficiência?

### **1.2 Objetivos Gerais**

Compreender a Lei de Diretrizes Orçamentária - LDO no processo da aplicação como instrumento de planejamento com aparato legal para atividade pública.

### **1.3 Objetivos Específicos**

- a) Observar e relacionar a existência da Lei de Diretrizes Orçamentária com a Lei de Responsabilidade Fiscal;
- b) Compreender o processo de aplicação;
- c) Identificar como instrumento de planejamento da LDO na atividade pública;

### **1.4 Justificativa**

A contabilidade pública tem por objetivo aplicar os conceitos, princípios e normas contábeis na gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da administração pública e sendo uma ramificação da contabilidade oferece à sociedade um orçamento transparente e acessível sobre a gestão pública por meio da Lei de Diretrizes Orçamentária que compreende o conjunto de metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para exercício financeiro subsequente também orienta a elaboração da Lei Orçamentária Anual dispendo sobre as alterações na Legislação Tributária, e estabelece a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. Para que possamos oferecer tal transparência e acessibilidade de forma responsável precisamos compreender a Lei de Diretrizes Orçamentária no processo de aplicação como instrumento de planejamento com aparato legal para atividade pública.

## **1.5 Hipóteses**

H1: Existe possibilidade de uma melhor aplicação de planejamento orçamentário, através da LDO.

H2: Usando a LDO como instrumento de planejamento o poder executivo terá sucesso em seu Plano Plurianual - PPA.

H3: Considera-se a LDO como um manual do PPA baseando-se na Lei de Responsabilidade Fiscal.

## **2. Metodologia**

O método utilizado foi o método dedutivo das Ciências Sociais, cuja todas as premissas são verdadeiras e pelo menos a conclusão deve ser verdadeiras e dever estar implícita nas premissas.

### **2.1 Modelo ou Metodologia de Pesquisa**

A metodologia de pesquisa aconteceu por meio da Pesquisa Qualitativa, em Pesquisa Bibliográfica de Publicações que para Marconi, 2003, p. 92, abrange as bibliografias já tornada pública em relação ao tema de estudo, com finalidade de colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre o assunto, formando um conjunto de publicações, cuja pesquisa compreende em quatro fases distintas:

- a) identificação;
- b) localização;
- c) compilação; e
- d) fichamento.

### **2.2 Instrumentos, Procedimento de Coleta e Tratamento dos Dados**

O instrumento de investigação baseou-se em documentações (livros e internet) em que aparecem os documentos já lidos com as devidas referências; o procedimento de Coleta fortaleceu-se de Coleta Documental e para melhor tratamento dos dados utilizamos a Análise de Interpretação na qual verifica as relações entre variáveis a fim de ampliar os conhecimentos sobre o tema.

### **2.3 Limitações do Estudo**

A pesquisa limitou-se na Lei de Diretrizes Orçamentária como instrumento de planejamento orçamentário com aparato legal para a gestão pública, a fim de impedir a extensão e complexidade do assunto.

### 3. Análise e Apresentação dos Resultados

A história da contabilidade traz registros contábeis que fazem parte da matéria-prima dos historiadores. Sabemos também, que o primeiro livro que trata do assunto contábil foi o do frei Luca Pacioli, com título *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, publicado em Veneza, em 1494, que tornou o Frei um imortal, por apresentar o método das partidas dobradas em uma obra impressa (SLOMSKI, 2003, p 26).

Segundo Franco (1997, p. 21) a Contabilidade

é a ciência que estuda os fenômenos ocorridos no patrimônio das entidades mediante o registro, a classificação, a demonstração expositiva, a análise, e a interpretação desses fatos, com o fim de oferecer orientação – necessárias à tomada de decisões – sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.

Para que a contabilidade possa ter eficácia e eficiência em todos os ramos atividades, ela se ramifica especializando-se em cada ramificação, e duas grandes ramificações e bem distintas são a contabilidade privada e a contabilidade pública.

A primeira ocupa-se do estudo e registro dos fatos administrativos das pessoas de direito privado, tanto as físicas quanto as jurídicas, além da representação gráfica de seus patrimônios, dividindo-se em civil e comercial. A segunda ocupa-se com o estudo e registro dos fatos administrativos das pessoas de direito público e da representação gráfica de seus patrimônios, visando quatro sistemas distintos: orçamentário, financeiro, patrimonial e compensatório para alcançar os seus objetivos, ramificando-se conforme a sua área de abrangência em federal, estadual, municipal e autarquias. (MIRANDA, 2002, p. 7)

A contabilidade pública tem objetivo de fornecer informações atualizadas e exatas para auxiliar nas tomadas de decisões, aos órgãos de controle interno e externo para o cumprimento da legislação e às instituições governamentais e particulares, informações estatísticas e outras de interesse dessas instituições.

Façamos uma retrospectiva da contabilidade pública e observaremos que com a proclamação da República em 1889, tornou-se necessário maior controle dos bens públicos em 1922, aprovado no Brasil, o Código de Contabilidade da União e, em 1940 pelo Decreto-Lei 2.416, de 17 de julho, regulamentada a elaboração e a execução dos orçamentos e balanços dos Estados e Municípios determinando um modelo-padrão de balanços para essas entidades públicas, conforme SLOMSKI (2003, p 27). Estes instrumentos foram substituídos pela Lei Complementar nº 4.320/64, de 17 de março de 1964, aplicada até os dias de hoje e estabelece normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Através da Lei nº4320/64 a contabilidade da administração pública começou a registrar a previsão da receita e a fixação da despesa. A receita pública passa por vários estágios: previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento. Já a despesa pública também passa por várias fases: fixação, programação, licitação, empenho, liquidação e pagamento, após esse processo a despesa é fixada na Lei Orçamentária Anual, depois de sua aprovação, o governo elaborará a programação dos gastos públicos.

Totalmente oposto da contabilidade privada a pública não trabalha apenas com o regime de competência, tendo as receitas e as despesas incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, como também o de caixa, que é lançado no mesmo exercício, e o misto, onde adota tanto o de caixa, quanto o de competência, registrando a despesa pelo regime de competência e a receita pelo de caixa.

Novamente distinta da privada a contabilidade pública estrutura-se segundo a Lei nº4.320/64, em quatro sistemas contábeis que interagem entre si, objetivando o acompanhamento orçamentário, a composição financeira e patrimonial, bem como a evidenciação de compromissos assumidos pela Administração Pública, nas contas de compensação, conforme Slomski, 2003, p. 36. E, sendo, interligado com o sistema orçamentário o orçamento público torna-se o planejamento feito pela Administração Pública para atender durante determinado período aos planos e programas de trabalho por ela desenvolvidos, por meio da planificação das receitas a serem obtidas e pelos dispêndios a serem efetuados, objetivando a continuidade e a melhoria quantitativa dos serviços prestados à sociedade, segundo Lima, 2003, p. 19.

Portanto, para que a gestão pública possa elaborar as propostas orçamentárias são necessários que os parâmetros fixados pelo órgão central do sistema de planejamento e orçamento sejam adotados no âmbito de cada Órgão/Unidade Orçamentária, conforme Figura 1.

1º elaboramos e previsão dos planos;

2º programação;

3º elaboração da proposta orçamentária, é enviada pelo poder executivo ao poder legislativo para transformação de propostas orçamentarias para LOA;

4º aprovação da Lei Orçamentária Anual – LOA;

5º remetida ao poder executivo para execução orçamentaria; e

6º controle e avaliação da execução orçamentaria.

É valoroso ressaltar que o envio da elaboração da proposta orçamentária para então aprovação de Lei Orçamentaria Anual, procede-se assim porque a iniciativa nas matérias de natureza orçamentária é do Poder Executivo, mas a competência é do Poder Legislativo.

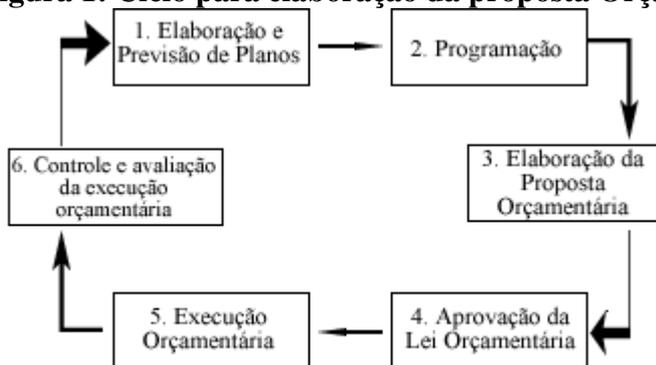
**Figura 1: Ciclo para elaboração da proposta Orçamentária**

Figura 1. Ciclo para elaboração da proposta Orçamentária.

Fonte: LIMA, Diana Vaz de. *Contabilidade Pública*. São Paulo - SP. 2ª ed. 2003.

Com o Ciclo Orçamentário concluído e a existência a Lei Orçamentária Anual, no qual, é o orçamento propriamente dito, a contabilidade pública conclui de uma forma retrodata, sua terceira etapa. Esse ciclo é um processo contínuo, dinâmico e flexível, que traduz, em termos financeiros, para período de um ano, os planos e programas de trabalho, ajustando o ritmo de execução ao fluxo de recursos previstos, de modo a assegurar à contínua e oportuna liberação desses recursos. Possuindo a denominação de LOA por ser a consignada pela Constituição Federal.

Salientamos conforme Slomski, 2003, p. 306, que na LOA não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

Sendo a Lei das Diretrizes Orçamentárias a segunda etapa para conclusão e a chave mestre para esta pesquisa, compreendemos que é o conjunto de metas e prioridades da administração pública,

- incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente;
- orientando a elaboração da Lei Orçamentária Anual;
- dispondendo sobre as alterações na legislação tributária e estabelecendo a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.
- estabelece, também, a partilha dos recursos orçamentários entre os três Poderes e o Ministério Público,
- bem como os parâmetros para a administração da dívida pública.

É importante observar que, no nível Federal, a LDO vem sendo elaborada reiteradamente, ainda que impropriamente, para cobrir lacunas existentes em função da desatualização da lei nº 4320/64 frente às modernas práticas da Administração Pública e aos mandamentos da Constituição Federal de 1988. Tais regras têm atingido, inclusive, as práticas contábeis dos órgãos e entidades públicas.

A aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal veio solucionar parte desse problema junto a LDO, por meio do:

- a) equilíbrio entre receitas e despesas;
- b) critérios e forma de limitação de empenho;

- c) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;
- d) demais condições e exigências para transferência de recursos a entidades públicas e privadas.

Integram a LDO os anexos de metas fiscais e de riscos fiscais, que até 2005 era facultativo aos municípios com população inferior a 50.000 habitantes.

No anexo de metas fiscais serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante a dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes. Este anexo conterá, também:

- a) avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior;
- b) demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional;
- c) evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;
- d) avaliação da situação financeira e atuarial;
- e) dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador;
- f) dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial;
- g) demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter contínuo.

Já no anexo de riscos fiscais serão apresentados e avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

Podemos observar a elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentária na Figura 3.



Figura 3. Elaboração da LDO.  
Fonte: LIMA, Diana Vaz de. *Contabilidade Pública*. São Paulo - SP. 2ª ed. 2003.

É o último na ordem cronológica a ser elaborado para entrega, mas é nele que esta todas as ações e metas para 4 anos, temos na ordem cronológica de elaboração no primeiro ano de gestão:

1º LOA, 2º LDO e 3º PPA

Portanto o Plano Plurianual - PPA é um planejamento com características orçamentárias e tem a duração de quatro anos, cuja vigência se estende até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente, objetivando garantir a continuidade dos planos e programas instituídos pelo governo anterior. O plano plurianual de investimentos, até então assim denominados (é importante ter em mente que se trata de modelos diferentes de planejamento público). Segundo o § 1º do art. 165 da Constituição Federal, 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.

Para melhor entendimento observamos a Figura 2, pois encontra-se em ordem de continuidade, ou seja, o PPA que o período é maior esta no topo, com uma seta para a LDO, indicando que para a elaboração e realização do PPA é preciso da mesma, ao centro temos a LDO que não precisa do PPA para ser elaborada mas precisa da LOA para ser realizada e em seguida a LOA que é a verdadeira executora, a mesma necessita do que esta estipulado na LDO para realizar.

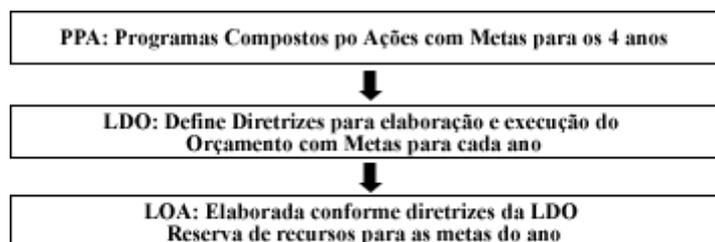


Figura 2. Planejamento Orçamentário  
Fonte: LIMA, Diana Vaz de. *Contabilidade Pública*. São Paulo - SP. 2ª ed. 2003.

#### 4. Conclusões e Sugestões

A Lei de Diretrizes Orçamentária tornasse o manual do Plano Plurianual – PPA que para o poder executivo desenvolver todos os seus projetos e atividades é necessário que o PPA esteja em consonância com as prioridades, metas e riscos fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentária que são exigidas pela Lei nº4320/64 e amparadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, para então que a execução seja realizada pela Lei Orçamentária Anual - LOA que é um instrumento de planejamento orçamentário, onde, objetiva, estima e cumpre os seus planejamentos e orçamentos com maior segurança, eficiência e eficácia.

Com um planejamento tão amplo dependerá apenas da boa vontade do Gestor para fazer ou não, melhorias públicas no mandato de sua responsabilidade e tendo apenas a opção do lícito, pois caso contrário responderá junto ao Tribunal de Contas do Estado - TCE que esta amparado pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Sugerimos que seja realizado uma pesquisa com estudo de caso de PPA, LDO e LOA, para o aperfeiçoamento aprofundado e compartilhamento de conhecimento.

## Referências

Brasil. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 03 abr. 2007.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. 23. ed. São Paulo: Atlas. 1997.

**LEI 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: 03 abr. 2007.

LIMA, Diana Vaz de. **Contabilidade Pública**. 2. ed. São Paulo: Atlas. 2003.

MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas. 2003.

MEDEIROS, João Bosco. **Redação Científica: a Prática de Fichamento, Resumos e Resenhas**. 4. ed. São Paulo: Atlas. 2000.

MIRANDA, Daniela. **Contabilidade Básica**. 2002. Disponível em: <[apostilas.netsaber.com.br/apostilas/929.doc](http://apostilas.netsaber.com.br/apostilas/929.doc)>. Acesso em: 4 maio 2007.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: um Enfoque na Contabilidade Municipal**. 2. ed. São Paulo: Atlas. 2003.