

**ACADEMIA MILITAR DAS AGULHAS NEGRAS
ACADEMIA REAL MILITAR (1811)**

Rayan Fássio Santos

**A ATUAÇÃO DO CONFORMADOR DE REGISTRO DE GESTÃO NO COMBATE
ÀS IMPROPRIEDADES ADMINISTRATIVAS NA AMAN**

Resende

2018

Rayan Fássio Santos

**A ATUAÇÃO DO CONFORMADOR DE REGISTRO DE GESTÃO NO COMBATE
ÀS IMPROPRIEDADES ADMINISTRATIVAS NA AMAN**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Academia Militar das Agulhas Negras como parte integrante do Trabalho de Conclusão do Curso de Bacharel em Ciências Militares, sob a orientação do Cap Int Sergio Vieira Gomes da Silva.

Sergio vieira Gomes da Silva – Cap Int
Orientador

Resende
2018

FICHA CATALOGRÁFICA

Rayan Fássio Santos

**A ATUAÇÃO DO CONFORMADOR DE REGISTRO DE GESTÃO NO COMBATE
ÀS IMPROPRIEDADES ADMINISTRATIVAS NA AMAN**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Academia Militar das Agulhas Negras como parte
integrante do Trabalho de Conclusão do Curso de
Bacharel em Ciências Militares, sob a orientação do
Cap Int Sergio Vieira Gomes da Silva.

Aprovado em _____ de _____ de 2018:

Banca examinadora:

Cap Int Sergio Vieira Gomes da Silva

Presidente/Orientador

Banca 2

Banca 3

Resende - RJ

2018

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a Deus, que sempre foi o autor da minha vida e do meu destino. O meio maior apoio nos momentos difíceis.

A Academia Militar das Agulhas Negras, seu corpo docente, direção e administração que oportunizaram a janela que hoje vislumbro um horizonte superior, elevado pela acendrada confiança no mérito e ética aqui presentes.

Ao meu orientador Capitão de Intendência Sergio Vieira, pelo suporte no pouco tempo que lhe coube, pelas suas correções e incentivos.

Dedico esse trabalho a meu pai Paulo Roberto dos Santos, que já se foi, mas continua sendo minha maior força e inspiração na vida, exemplo de caráter, dignidade e honestidade.

Dedico o presente trabalho a minha mãe Nara do Rosário Fássio Santos, que foi meu maior apoio nos momentos de angústia e aos meus irmãos, Pedro Henrique Fássio Santos e Paula Vitória Fássio Santos.

Dedico a minha namorada querida e grande companheira Leydiane Teodoro Chagas, por todo o carinho e auxílio prestado em todos os momentos de minha formação.

Dedico aos meus avós, Nazaré de Carvalho Fássio e José Fássio por todo amor e carinho que recebi durante a elaboração desse trabalho.

Aos amigos e colegas, que me incentivaram todos os dias e ofereceram apoio nos momentos críticos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, á Deus que permitiu que tudo isso acontecesse, ao longo de minha vida, e não somente nestes anos formação, mas que em todos os momentos é o maior mestre que alguém pode conhecer.

À Instituição pelo ambiente criativo e amigável que proporciona.

Agradeço ao meu orientador por me proporcionar o conhecimento não apenas racional, mas a manifestação do caráter e afetividade da educação no processo de formação profissional, por tanto que se dedicou a mim, não somente por ter me ensinado, mas por ter me feito aprender.

Agradeço a minha mãe Nara do Rosário Fássio Santos, heroína que me deu apoio, incentivo nas horas difíceis, de desânimo e cansaço.

Agradeço esse trabalho a meu pai Paulo Roberto dos Santos, que já se foi, mas continua sendo minha maior força e inspiração na vida, exemplo de caráter , dignidade e honestidade.

Agradeço a minha namorada querida e grande companheira Leydiane Teodoro Chagas, por todo o carinho e auxílio prestado em todos os momentos de minha formação.

Obrigado aos meus irmãos, que nos momentos de minha ausência dedicados ao estudo superior, sempre fizeram entender que o futuro é feito a partir da constante dedicação no presente.

Agradeço a minha amiga Nilcea pelo auxílio prestado na elaboração desta pesquisa e pela prestatividade oferecida.

Meus agradecimentos aos amigos, companheiros de trabalhos e irmãos na amizade que fizeram parte da minha formação e que vão continuar presentes em minha vida com certeza.

A todos que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação, o meu muito obrigado.

EPIGRAFE

RESUMO

A ATUAÇÃO DO CONFORMADOR DE REGISTRO DE GESTÃO NO COMBATE ÀS IMPROPRIEDADES ADMINISTRATIVAS NA ACADEMIA MILITAR DAS AGULHAS NEGRAS

AUTOR: Rayan Fássio Santos

ORIENTADOR: Cap Int Sergio Vieira Gomes da Silva

Este trabalho tem como tema “a atuação do conformador de registro de gestão no combate às impropriedades administrativas na AMAN”. O objetivo geral é verificar como a atuação eficaz, relacionado à função citada, interfere na observância ou inobservância das condutas ilegais ou contrárias aos princípios básicos da Administração Pública, cometidos pelos agentes públicos, durante o exercício da função. Quanto aos procedimentos, essa pesquisa se classifica em bibliográfica e documental. O orçamento não é essencialmente uma lei, mas uma ferramenta utilizada pelo Poder Público que contém planos de custeio dos serviços públicos, planos de investimentos, de inversões e, planos de obtenção de recursos. Para a sua execução exige-se autorização prévia através de lei e que, assim, deve ser aprovado pelo Poder Legislativo. Conclui-se que o orçamento público não pode ser alterado senão por outra lei e é regido por princípios constitucionais, que teve sua criação para atuar como instrumento de controle das atividades financeiras do Governo, com um rol de regras a serem observadas, tanto em sua elaboração, quanto na sua apresentação e votação pelos agentes públicos.

Palavras-chaves: Conformador de registro de gestão. Impropriedade administrativa. Administração pública. Gestão orçamentária.

ABSTRACT

THE MANAGEMENT REGISTRANT CONFORMER'S ACTION IN COMBATING ADMINISTRATIVE IMPROPRIETIES IN THE BLACK NEEDLE MILITARY ACADEMY

AUTHOR: Rayan Fássio Santos
ADVISOR: Cap Int Sergio Vieira Gomes da Silva

This work has as its theme "the performance of the manager registry registry in the fight against administrative improprieties in AMAN". The general objective is to verify how effective performance, related to the aforementioned function, interferes with the observance or nonobservance of illegal conduct or contrary to the basic principles of Public Administration, committed by public agents, during the exercise of the function. As for the procedures, this research is classified in bibliographical and documentary. The budget is not essentially a law, but a tool used by the government that contains plans for the costing of public services, investment plans, investments and plans for obtaining resources. For its execution, prior authorization is required by law and, therefore, must be approved by the Legislature. It is concluded that the public budget can not be altered except by another law and is governed by constitutional principles, which had its creation to act as instrument of control of the financial activities of the Government, with a list of rules to be observed, both in its elaboration, as well as in their presentation and voting by public agents.

Keywords: Management registry conformer. Administrative impropriety. Public administration. Budget management.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AMAN: Academia Militar das Agulhas Negras

ART.: Artigo

CONF REG: conformidade dos registros de gestão

11^a ICFEx: 11^a Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército

IN: Instrução Normativa

LOA: Lei Orçamentária Anual

LC: Lei Complementar

LDO: Lei de Diretrizes Orçamentárias

OD: Ordenador de Despesas

RMA: Demonstrativos mensais da movimentação de almoxarifado

RMB: Demonstrativos mensais da movimentação de bens móveis

RMBI: Demonstrativos mensais da movimentação de imóveis

SAG: Sistema de Acompanhamento da Gestão

SEST/SEPLAN: Secretaria de Controle das Empresas Estatais

SIAFI: Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

STN: Secretaria do Tesouro Nacional

UG: Unidades Gestoras

§: Parágrafo

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
1.1	Objetivos.....	13
1.1.1	Objetivo geral.....	13
1.1.2	Objetivos específicos.....	13
2	REFERENCIAL TEÓRICO	14
2.1	Contabilidade e sua relação com o ciclo orçamentário.....	15
2.2	Orçamento público e gestão orçamentária.....	16
2.2.1	<i>Princípios</i>	17
2.2.1.1	Princípio da anuidade.....	18
2.2.1.2	Princípio da universalidade.....	19
2.2.1.3	Princípio da não vinculação ou não afetação das receitas.....	21
2.2.1.4	Princípio da exclusividade.....	21
2.2.1.5	Princípio da discriminação ou especialização.....	21
2.2.1.6	Princípio do orçamento bruto.....	22
2.2.1.7	Princípio da publicidade.....	22
2.2.1.8	Princípio do equilíbrio.....	22
2.2.2	<i>Elaboração à aprovação do orçamento</i>	24
2.2.3	<i>Créditos orçamentários e adicionais</i>	26
2.3	Conformidade dos registros de gestão.....	27
3	REFERENCIAL METODOLÓGICO	30
4	RESULTADOS E DISCUSSÃO	31
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	33
	REFERÊNCIAS	34

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho de conclusão de curso tem como tema “a atuação do conformador de registro de gestão no combate às impropriedades administrativas na Academia Militar das Agulhas Negras”. Campo de pesquisa inserido na área de administração da Academia Militar das Agulhas Negras (AMAN), em relação no Guia do Conformador do Registro de Gestão, de 20 Mai 09, disponibilizado pela 11ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército (11ª ICFEx) e na Instrução Normativa (IN) nº 6, de 31 de outubro de 2007, publicada pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

A Portaria 018 DA SEF que rege as normas para a prestação de contas dos recursos utilizados pelas unidades gestoras do Exército Brasileiro tem a finalidade regular os procedimentos e rotinas para a prestação de contas dos recursos utilizados pelas Unidades Gestoras (UG) do Exército Brasileiro, definindo Definir os documentos que integram a prestação de contas e padronizar a sua forma de arquivamento, como resultado da realização da conformidade dos registros de gestão no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI).

O escopo do trabalho ficará restrito à verificação da atuação do Conformador de Registro de Gestão contra as impropriedades administrativas.

Na conformidade dos registros de gestão (CONF REG) o objetivo principal consiste na certificação dos registros e atos e fatos da execução orçamentária, financeira e patrimonial incluídos no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAF). Já em relação à missão atribuída aos conformadores de registro de gestão, torna-se compreensível a exigência de um alto conhecimento não somente da função, mas também das legislações vigentes no país.

O objetivo é diagnosticar a atuação dos militares que exercem a função de conformador de registro de gestão contra as impropriedades administrativas ocorridas na conformidade de registro de gestão na Academia Militar das Agulhas Negras.

Quanto aos objetivos, esta pesquisa caracteriza-se como descritiva. Raupp & Beuren (2006, p. 81) defendem que “[...] descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos”, procedimento similar ao método utilizado na realização da presente pesquisa ao identificar as não conformidades por meio da análise dos registros e relatar em forma de pesquisa.

Quanto aos procedimentos, essa pesquisa se classifica em estudo de caso, bibliográfica e documental. Segundo Yin (2001, p. 27), “o estudo de caso é a estratégia escolhida ao se

examinarem acontecimentos contemporâneos, mas quando não se podem manipular comportamentos relevantes”.

A pesquisa está organizada em cinco seções, iniciando por:

- 1 - Introdução, seguida pela seção dos objetivos do tema estudado; subseção 2.1: objetivo geral; subseção 2.2: objetivos específicos;
- 2 - Revisão da literatura;
- 3 - Procedimentos metodológicos;
- 4 - Resultado e discussão,
- 5 - Conclusão e,
- 6 - Referencias

1.1 OBJETIVOS

1.1.1 Objetivo Geral

- Analisar a atuação dos militares que exercem a função de conformador de registro de gestão contra as impropriedades administrativas ocorridas na conformidade de registro de gestão.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Conceituar Contabilidade Pública;
- Analisar contabilidade e sua relação com o ciclo orçamentário;
- Verificar a atuação do conformador de registro de gestão, considerando todo o contexto em que estes militares estão inseridos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Com o objetivo de embasar a pesquisa com conceitos acerca do tema estudado, nesta seção serão abordados aspectos com intuito de fundamentar a análise realizada relativa aos documentos.

A Contabilidade Pública é um dos ramos da Ciência Contábil com a incumbência de registrar, controlar e evidenciar todos os atos e fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio público, de forma a abarcar todas as pessoas jurídicas de Direito Público Federal, estadual e municipal, as autarquias e fundações criadas e mantidas pelo Poder Público. Nesse sentido, a Contabilidade Pública, com todas as suas particularidades relativas a controle, execução e acompanhamento dos atos envolvendo os sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial, converge para uma contabilidade focada no patrimônio público, no aprimoramento dos controles internos, para uma gestão fiscal eficiente e transparente; além da correta prestação de contas (KOHAMA, 2010).

Em relação ao controle e transparência na gestão pública, as despesas surgem em decorrência do atendimento das necessidades da população, tais como educação, segurança, moradia e outros. Para Kohama (2008, p. 87), as despesas públicas compreendem, por exemplo, os gastos fixados na LOA (Lei Orçamentária Anual).

A gestão pública pressupõe o planejamento, controle e execução dos recursos públicos, que devem estar concatenados para a consecução dos objetivos do Estado no atendimento das necessidades da população. É decorrente dessa premissa, a necessidade da adequada aplicação dos recursos governamentais e, portanto, a indispensabilidade de controle de gestão desses mesmos recursos.

Nos últimos anos, o controle da gestão pública ganhou força com o advento da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, em que se estabeleceram mecanismos de transparência, controle e fiscalização, conforme destacado por Platt Neto et al (2007). A transparência, segundo essa normativa, pressupõe o incentivo à participação popular, instrumentos de ampla divulgação, possibilidade de conhecimento relativo à receitas e despesas por qualquer cidadão interessado, além de adoção de um sistema integrado de administração financeira (BRASIL, LC nº.101/2000).

Um dos mecanismos de controle exercidos pelos órgãos de controle da administração pública federal sob as entidades sob sua jurisdição é o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), utilizado pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

Naves (2011, p. 26) defende que o SIAFI possibilita o controle interno e externo: “promove o controle dos gastos públicos pelas unidades de controle interno de cada poder, bem como o controle externo exercido pelo Congresso Nacional [...]”.

2.1 Contabilidade e sua relação com o ciclo orçamentário

A Contabilidade é um instrumento que proporciona à Administração as informações e controles necessários à melhor condução da gestão pública.

Isto quer dizer que a Contabilidade Pública deve abastecer de informações todo o processo de planejamento e orçamentação e, em especial, as etapas que compõem o ciclo orçamentário, quais sejam: a elaboração, estudo e aprovação, execução e avaliação dos resultados, assim como o controle e o processo de divulgação da gestão realizada (ANGÉLICO, 2005).

O processo de planejamento e orçamentário, de acordo com Silva (2003), desenvolve-se através da determinação da situação; diagnóstico da situação; apresentação de soluções alternativas; estabelecimento de prioridades; definição de objetivos; determinação das atividades para concretização dos objetivos e determinação dos recursos humanos, materiais e financeiros.

O processo orçamentário resulta de um trabalho técnico, cuja finalidade é atingir a bens e serviços a serem colocados à disposição da coletividade, visando proporcionar-lhe o maior grau de bem estar social possível.

E quando se utiliza desses procedimentos, começa-se a verificar que existem problemas, que observados de forma ordenada, através de uma técnica eficiente, poderão ser solucionados por diversas formas, escolhendo-se critérios baseados em estabelecimento de prioridades, adequando-se os recursos humanos, materiais e financeiros, que se pode dispor, com a implementação das soluções apresentadas (REIS, 2004).

A conjugação desses procedimentos permitirá a tomada de decisão calcada em bases técnicas, cuja escolha de solução recairá sobre o que apresentar, no momento, melhores condições, segundo os critérios de prioridade estabelecidos.

Conforme Angélico (2005) a contabilidade:

É reconhecida cada vez mais no sentido absoluto da palavra, como um instrumento a serviço da administração e, como tal, deverá ser desenvolvida para satisfazer não somente os requisitos da contabilização, mas proporcionar os vários tipos de dados

financeiros, de grande importância para a planificação, análise e seleção de programas, elaboração de orçamentos, administração eficaz nos diversos níveis de governo e controle de custos e atividades em relação aos planos aprovados. (ANGÉLICO, 2005, p. 72)

Ainda, a contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados. A contabilidade é, pois, um instrumento de registro, controle, análise e interpretação de todos os atos da Administração Pública, através da escrituração sintética das operações financeiras e patrimoniais (ANGÉLICO, 2005).

2.2 Orçamento público e gestão orçamentária

A ação planejada do Estado quer na manutenção de suas atividades, quer na execução de seus projetos, materializa-se através do orçamento público, que é o instrumento de que dispõe o Poder Público, em qualquer de suas esferas, para expressar, em determinado período, seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados. Já o art. 16 do Decreto-lei nº 200, de 1967, determinava que "em cada ano será elaborado um orçamento-programa, que pormenorizará a etapa do programa plurianual a ser realizada no exercício seguinte e que servirá de roteiro à execução coordenada do programa anual" (SILVA, 2003, p.38). E, de acordo com o parágrafo único, "na elaboração do orçamento-programa serão considerados, além dos recursos consignados no Orçamento da União, os recursos extraorçamentários vinculados à execução do programa do Governo" (p.39).

Em contrapartida, toda atividade deverá ajustar-se à programação governamental e ao orçamento-programa. Assim, se por um lado o planejamento se traduz num programa plurianual, o orçamento-programa é o detalhamento de cada uma das suas etapas, aqui entendidas como o ano civil, que corresponde ao exercício financeiro no Brasil.

Entende-se por orçamento-programa, segundo Reis (2004, p. 43), aquele que discrimina as despesas segundo sua natureza, dando ênfase aos fins (e não aos meios), de modo a demonstrar em que e para que o Governo gaste, e também quem será responsável pela execução de seus programas.

As grandes áreas de atuação são classificadas como funções, desdobradas em programas, subprogramas, atividades e projetos, subatividades e subprojetos, tudo de acordo com a classificação funcional-programática estabelecida na legislação pertinente. É este

critério de agrupamento dos dispêndios orçamentários que permite uma visualização sobre o direcionamento das ações estatais, suas áreas de atuação e as efetivas prioridades do governo.

Para Angélico (2005), ainda há divergência sobre a definição de orçamento e, que há três teorias. A primeira declara que o orçamento é sempre uma lei. A segunda sustenta que o orçamento é, em algumas de suas partes, um simples ato administrativo, às vezes simplesmente contábil e, em outras partes, ele é lei. A terceira teoria, mais difundida entende que o orçamento possui apenas a aparência de lei, mas sua substancia não é a de uma lei.

Um orçamento é, essencialmente, um plano de ação expresso em termos financeiros. Assim concebido, torna-se claro que constitui uma etapa do planejamento. Deve ser então, um conjunto bem integrado de decisões sobre os propósitos da empresa e os meios de lográ-los, incluindo a disposição dos recursos humanos, as normas de organização, os métodos de trabalho e as medidas de tempo, quantidade e qualidade. (ALOE, 2008, p. 209)

Da premissa de que o orçamento é uma lei, surgiram às locuções sinônimas: lei orçamentária, lei anual, lei de meios. Assim, o orçamento é um programa de custeios, investimentos, inversões, transferências e receitas, proposto pelo Poder Executivo para um período financeiro, e aprovado pelo Poder Legislativo.

O orçamento é, na sua mais exata expressão, o quadro orgânico da economia pública. É o espelho da vida do Estado e, pelas cifras, se conhecem os detalhes de seu processo, de sua cultura e de sua civilização.

2.2.1 Princípios

Na elaboração orçamentária, a maioria dos autores dá ênfase ao que se convencionou chamar de princípios orçamentários, que são premissas, linhas norteadoras de ação a ser observadas na concepção da proposta, o que obviamente não é estático, pressupondo-se a evolução desses princípios ao longo do tempo.

O que é preciso entender é que o orçamento público representa, historicamente, uma tentativa de restringir e disciplinar o grau de arbítrio do soberano e estabelecer algum tipo de controle legislativo sobre a ação dos governantes, em face de suas prerrogativas de cobrar tributos da população (KOHAMA, 2010).

2.2.1.1 Princípio da anuidade

De acordo com Aloe (2008), no princípio anuidade o orçamento deve ser votado anualmente, não só porque não se pode prever o prazo longo, como também para poder situar os fatos e permitir a necessária comparação. Esse período pode não coincidir com o ano civil.

O orçamento deve ser uno, ou seja, em sua expressão mais ampla, cada pessoa jurídica de direito público, cada esfera da Administração deveria dispor de um orçamento que contivesse suas receitas e despesas.

Entretanto, o art. 62 da antiga Constituição limitava o alcance de sua aplicação, ao excluir expressamente do orçamento anual as entidades que não recebessem subvenções ou transferências à conta do orçamento. E o art. 62, § 1º, estabelecia que "a inclusão, no orçamento anual, da despesa e da receita dos órgãos da administração indireta será feita em dotações globais e não lhe prejudicará a autonomia na gestão legal dos seus recursos" (KOHAMA, 2010, p. 61).

No princípio da anuidade ou periodicidade, o orçamento deve ser elaborado e autorizado para execução em um período determinado de tempo, geralmente um ano. Para Moraes (2010), está associado à anterioridade, em matéria tributária, o que é compatível com a exigência de que a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), aprovada antes do encaminhamento da proposta orçamentária, disponha inclusive sobre as alterações na legislação tributária, que influenciarão as estimativas de arrecadação. Paralelamente, após a aprovação do orçamento, não haveria justificativa para a criação ou aumento de tributos, pois o limite das despesas para o exercício seguinte já estaria fixado. O princípio está também associado à prestação formal de contas pelos responsáveis.

Ainda segundo o princípio da anuidade, para os autores Castro e Garcia (2014, p. 64), as parcelas devem constar de um único documento representativo dos recursos financeiros do Estado e das autorizações para aplicação, isto é, da receita e da despesa. Desse confronto, se verifica a situação do equilíbrio "superávit" e "déficit" de previsão.

Pela Constituição de 1988 no § 5º do art. 165, determina-se a inclusão, na lei orçamentária anual, de três orçamentos, o que, não obstante a maior abrangência e integridade limitam-se às entidades e dispêndios compreendidos no âmbito de recursos que compõem as receitas públicas propriamente ditas e receitas próprias dessas mesmas entidades (FERRAZ & MACHADO, 2015).

Piscitelli (2009) vai além, ao afirmar que, em lugar da pretensão unidocumental, o orçamento moderno, por sua assinalada relação com o planejamento, tornou-se

necessariamente multidocumental. Em vez da unidade formal, postula-se ainda a unidade relativamente ao sistema integrado de planeamento/orçamento-programa, realçando-se, em primeiro lugar, a necessidade de que os orçamentos de todos os órgãos do setor público se fundamentem em uma única política orçamentária, sejam estruturados uniformemente e se ajustem a um método único, relacionando-se com o princípio da programação.

2.2.1.2 Princípio da universalidade

De acordo com o princípio da universalidade, o orçamento (uno) deve compreender todas as receitas e todas as despesas. O objetivo dessa regra é eliminar qualquer vinculação de despesa à receita. “Todas as rendas públicas são arrecadadas e recolhidas para a formação de um conjunto geral de recursos destinados a satisfazer os gastos do Estado”, indiferentemente, sem a menor conexão com a natureza desses gastos (ALOE, 2008, p. 211).

Citando Sebastião de Sant'Anna e Silva (2008) pode-se dizer que a aplicação desse princípio possibilita ao Legislativo conhecer a prior; todas as receitas e despesas do Governo e dar prévia autorização para a respectiva arrecadação e realização; impedir ao Executivo a realização de qualquer operação de receita e despesa sem prévia autorização parlamentar; e conhecer o exato volume global das despesas projetadas pelo governo, a fim de autorizar a cobrança dos tributos estritamente necessários para atendê-las.

Com a unificação orçamentária e inclusão das operações de crédito, a partir de 1988, a par de providências de caráter administrativo, operacional, eliminaram-se antigas distorções, que possibilitavam que apenas pequena parcela dos recursos despendidos (bem como dos ingressos) à conta do Tesouro fosse efetivamente controlada pelo Orçamento e pelo Legislativo.

A legislação subsequente determinou que as receitas auferidas por órgãos e fundos da Administração Direta, inclusive as decorrentes de convênios, serão recolhidas à Conta Única do Tesouro Nacional, mediante a emissão de documento apropriado, ficando a utilização dos recursos condicionada à sua inclusão no Orçamento, exigência válida também para os chamados recursos próprios. São estritas as normas aplicáveis às empresas que integram o Orçamento (Fiscal ou da Seguridade Social) (PISCITELLI, 2009).

A primeira Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) - Lei nº 7.800/1989 já se referia tanto às receitas próprias (art. 19) quanto às operações de crédito (art. 24). Aquelas receitas, dos órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista integrantes dos orçamentos (Fiscal e da Seguridade Social), seriam programadas para atender,

preferencialmente, gastos com pessoal e encargos sociais, juros, encargos e amortização da dívida, contrapartida de financiamentos, outros gastos de sua manutenção e investimentos prioritários.

Por outro lado, integrariam programação especial relativa a operações oficiais de crédito os projetos e atividades de órgãos, fundos e entidades, incluídos no orçamento fiscal, destinados, entre outras finalidades, à concessão de quaisquer empréstimos, juros, encargos e amortização da dívida pública federal não mobiliária (CASTRO & GARCIA, 2014).

A abrangência do novo orçamento evidencia-se até nas chamadas renúncias de receitas. A própria Constituição Federal, em seu § 6º do art. 165, determina que "O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia" (ALOE, 2008, p. 159).

E as sucessivas Leis de Diretrizes Orçamentárias, à falta da nova lei complementar sobre matéria orçamentária, vêm reinserindo dispositivo que revela a associação estreita entre o conjunto das receitas e das despesas: qualquer projeto de lei ou medida provisória que conceda ou amplie isenção, incentivos ou benefícios de natureza tributária e financeira, que gere efeitos sobre a receita estimada, somente poderá ser aprovado caso indique, fundamentadamente, a estimativa da renúncia de receita que acarreta.

De acordo com Sant'Anna e Silva (2008) cabe, então, ao Poder Executivo efetuar a estimativa quando solicitado pelo órgão deliberativo do Poder Legislativo; providenciar a anulação das despesas em valores equivalentes, caso o impacto financeiro ocorra no mesmo exercício.

A lei ou medida provisória correspondente só entrará em vigor após o cancelamento das respectivas despesas. Da mesma forma, não se aprovará aumento das despesas orçamentárias sem sua estimativa, bem como a indicação das fontes de recursos.

Já o art. 60 da antiga Constituição Federal dispunha que a despesa pública obedeceria à lei orçamentária anual; mas nenhum investimento, cuja duração ultrapasse um exercício financeiro, poderia ser iniciado sem prévia inclusão no orçamento plurianual de investimentos (art. 62, § 3º), que deixou de existir formalmente. O Orçamento Plurianual de Investimentos, apesar da aprovação legislativa, era eminentemente indicativo, sinalizador da programação em médio prazo (FERRAZ & MACHADO, 2015).

Depreende-se, pois, que um orçamento plurianual, ainda que para efeitos gerenciais, continuaria a ser de grande interesse ao acompanhamento e controle dos projetos e investimentos cuja execução ultrapasse o exercício financeiro, função que, em certo sentido, o

plano plurianual ainda não preencheu satisfatoriamente, até porque sua vigência tem prazo predeterminado e não vem sofrendo revisão sistemática ao longo do período.

2.2.1.3 Princípio da não vinculação ou não afetação das receitas

Outro princípio importante é o da não vinculação ou não afetação das receitas, claramente expresso no inciso IV do art. 167 da Constituição. A não vinculação aplica-se às receitas de impostos, não sendo o caso dos demais tributos e de outros tipos de receitas, como por exemplo, os empréstimos. Quando num orçamento, a proporção de recursos de impostos for diminuta e eles estiverem grandemente comprometidos, perde-se a flexibilidade na alocação de recursos, podendo-se levar uns à acomodação e outros ao desestímulo. Um dos principais riscos que se corre é o de conviver simultaneamente com sobras ou faltas de recursos (MORAES, 2010).

2.2.1.4 Princípio da exclusividade

A Constituição de 1988 traz em seu art. 165, § 8º está expresso o princípio da exclusividade, que consiste na não inserção de matéria estranha à previsão da receita e à fixação da despesa (MORAES, 2010).

2.2.1.5 Princípio da discriminação ou especialização

O princípio da discriminação ou especialização preconiza a identificação de cada rubrica de receita e despesa, de modo que não figurem de forma englobada, como, por exemplo, na hipótese de utilização de intitulações genéricas ou a título de "Outros (as)" representando, às vezes, parcelas consideráveis dos totais. Daí a conveniência de um quadro de detalhamento de despesa, bem como da classificação das receitas e despesas sobre vários critérios e em diversos níveis. Para Castro e Garcia (2014), este princípio fortalece o controle, mas não deveria inibir a flexibilidade necessária à gestão, em particular no caso das entidades.

A controvérsia em torno do assunto tem muito a ver com a ênfase dada aos meios, em detrimento dos fins, não se devendo esquecer que estes podem ser alcançados sobre circunstâncias distintas.

De qualquer maneira, os dados que servem de base à elaboração do orçamento e dão suporte a sua aprovação deve estar disponível pelos meios convencionais, numa sociedade em que as informações são democratizadas.

2.2.1.6 Princípio do orçamento bruto

O princípio do orçamento bruto pugna pela utilização das rubricas de receitas e despesas pelos seus valores brutos isto é, sem deduções e sem compensações. Este princípio por si só, justifica a contabilização simultânea das transferências como receitas e despesas de um órgão e de outro e as eliminações só devem ser feitas no processo de consolidação dos demonstrativos. Do mesmo modo, o princípio respalda a exigência de estimativa das renúncias de receitas, o que permite determinar o montante "potencial" da arrecadação (LENZA, 2015, p. 345).

A clareza, evidenciação da Contabilidade, dever-se-ia priorizar o interesse dos usuários das informações, sobretudo porque se está tratando de finanças públicas. Neste sentido, a intitulação das contas deveria ser autoexplicativa o sistema contábil deveria primar pela simplicidade, sem prejuízo dos desdobramentos necessários os demonstrativos deveriam permitir um razoável entendimento para a média das pessoas e, ainda, serem complementados pelo que fosse relevante no interesse dos que pretendem conhecer com mais detalhes e profundidade as contas públicas (CASTRO & GARCIA, 2014).

2.2.1.7 Princípio da publicidade

De acordo com Lenza (2015), publicidade é um princípio contido no art. 37 da Constituição, e aplica-se aos atos da administração em geral. Mais do que das empresas privadas, do poder público exige-se absoluta transparência e pleno acesso de qualquer interessado às informações mínimas necessárias ao exercício da fiscalização das ações dos dirigentes e responsáveis pelo uso dos recursos dos contribuintes.

2.2.1.8 Princípio do equilíbrio

Finalmente, o princípio do equilíbrio é da essência do orçamento como peça contábil. Só que, no caso, trata-se menos do equilíbrio formal, que da correlação entre receitas e

despesas: de um lado, pressupõe-se que o governo não absorva da coletividade mais que o necessário para o financiamento das atividades a seu cargo de outro, condiciona-se a realização dos dispêndios à capacidade efetiva de obtenção dos ingressos capazes de financiá-los.

Assim é que é vedada a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais (Constituição Federal, art. 167, inc. II), a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes (Constituição Federal, art. 167, inc. V), a concessão ou utilização de créditos ilimitados (Constituição Federal, art. 167, inc. VI) e aprovação de indicação dos recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa (Constituição Federal, art. 166, § 3º, inc. II) (FERRAZ & MACHADO, 2015).

Na Constituição de 1988, além dos orçamentos anuais, estão também previstos: o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias, e os planos e programas nacionais, regionais e setoriais.

Os planos plurianuais substituíram os planos nacionais de desenvolvimento, e sua vigência corresponderá ao mandato presidencial, sempre com um ano de defasagem, isto é, do segundo ano do mandato de cada presidente ao primeiro do mandato subsequente. A defasagem é necessária, pois a discussão final e a aprovação de um plano só podem dar-se depois da posse do novo governo paralelamente, cada governo que se inicia continua trabalhando com base no que ficou por concluir do período anterior, enquanto ainda está concluindo a elaboração de seu próprio plano de trabalho (FERRAZ & MACHADO, 2015).

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) obedece à anualidade, orientando a elaboração da lei orçamentária anual (§ 2º do art. 165) e deve ser compatível com o plano plurianual.

A Constituição faz ainda menção expressa aos planos e programas nacionais, regionais e setoriais, que serão elaborados em consonância com o plano plurianual e apreciados pelo Congresso Nacional (§ 4º do art. 165) (FERRAZ & MACHADO, 2015).

Este conjunto revela a preocupação com a organicidade do processo orçamentário, embora somente no art. 174 da Constituição se caracterizem o papel do Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica, considerando-se o planejamento como determinante para o setor público e indicativo para o setor privado, em seu § 1º aduz que a lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento (LENZA, 2015).

Praticamente só a partir de 1986 o Brasil passa a ter um orçamento (parcialmente) unificado, resultante da "fusão" dos chamados orçamentos fiscal (e dos demais) e monetário. Constatava-se, ainda, de qualquer modo, que os orçamentos das estatais que não recebiam transferências à conta do Orçamento da União e o previdenciário continuava não sendo encaminhados para discussão e aprovação do Legislativo, e sim à Secretaria de Controle das Empresas Estatais (SEST/SEPLAN) e, as demais estatais figuravam no orçamento submetido ao Congresso apenas pelos valores, pelas dotações globais que eram subvencionadas ou transferidas, submetendo-se também à SEST (FERRAZ & MACHADO, 2015).

2.2.2 Elaboração à aprovação do orçamento

O processo de elaboração e discussão da proposta orçamentária desenvolve-se praticamente durante todo o ano, a fim de permitir que o orçamento seja executado a partir do início do exercício financeiro seguinte.

Pela Constituição Brasileira, segundo Piscitelli et al. (2009) cabe à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente, entre outros, sobre direito financeiro e orçamento (art. 24, incisos I e II). A competência da União limita-se ao estabelecimento de normas gerais (§ 1º), o que não exclui a competência suplementar dos Estados (§ 2º). Se não houver lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender as suas peculiaridades (§ 3º). A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia de lei estadual, no que lhe for contrária (§ 4º).

Compete privativamente ao Presidente da República enviar ao Congresso Nacional o plano plurianual, o projeto de lei de diretrizes orçamentárias e as propostas de orçamento (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, art. 84, inciso XXIII).

Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor, entre outras matérias, sobre o plano plurianual, diretrizes orçamentárias e orçamento anual, bem como sobre planos e programas nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento, e também sobre matéria financeira (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, art. 48, incisos II, IV e XIII).

Sendo os projetos de lei orçamentária e os que a modifiquem de iniciativa exclusiva do Presidente da República, afirma Kohama (2010) que a regra geral é a de não se admitirem emendas que aumentem a despesa prevista (art. 63, inciso I, da Constituição). Como em matéria orçamentária os poderes do Legislativo se ampliaram consideravelmente, há ampla

margem de manobra nas condições especificadas no art. 166, § 3º para a apresentação de emendas, mediante a anulação de outras despesas ou mesmo reestimativa de receitas.

Além da impossibilidade de aumento da despesa, tampouco poderão ser aprovadas emendas ao projeto de lei de diretrizes orçamentárias quando incompatíveis com o plano plurianual da mesma forma, emendas aos projetos do orçamento anual e suas modificações quando incompatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias não proibidas.

Para Moraes (2010), as emendas que são admitidas ao projeto de LOA e aos que a modifiquem, indicando os recursos necessários provenientes de anulação de despesa, não podem incidir sobre dotações para pessoal e seus encargos, serviço da dívida e transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e Distrito Federal, o que acaba deixando pouca margem de manobra explícita para os legisladores.

O prazo para envio do projeto de lei pelo Presidente da República ao Congresso Nacional é de até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro. A devolução para sanção se dará até o encerramento da sessão legislativa (que só assim deveria encerrar-se, o que não tem ocorrido na prática). Isto é o que dispõe o § 2º do art. 35 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, até a entrada em vigor da lei complementar que deverá substituir a atual Lei nº 4.320/64.

O Presidente da República, além de sancionar a Lei Orçamentária, deverá promulgá-la e fazê-la publicar no Diário Oficial da União. Se houver veto total ou parcial, ele será votado em sessão do Congresso Nacional. O veto poderá ser rejeitado, pela maioria absoluta dos deputados e senadores em escrutínio secreto, o que determinará o retorno do projeto anteriormente aprovado pelo Legislativo, para promulgação pelo Presidente da República (ou, em seu silêncio, pelo Presidente ou Vice-Presidente do Senado Federal) (CASTRO & GARCIA, 2014).

O projeto de lei de diretrizes orçamentárias tem prazo de encaminhamento até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e de devolução até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa. E o projeto do plano plurianual, até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro.

2.2.3 Créditos orçamentários e adicionais

As autorizações constantes da Lei Orçamentária para a realização de despesas, os créditos orçamentários, provêm de recursos do Tesouro Nacional e de outras fontes do Tesouro se subdividem em ordinários e vinculados. Se houver necessidade de autorizações para despesas não computadas ou insuficientemente dotadas, poderão ser abertos créditos adicionais (art. 40 da Lei nº 4.320/64) (FERRAZ & MACHADO, 2015).

Segundo o art. 41 da Lei nº 4.320/64, há três tipos de créditos adicionais: os suplementares, destinados a reforço de dotação orçamentária (caso típico dos acréscimos de despesas com pessoal, por subestimativa da previsão, por aumento dos vencimentos etc.); os especiais, destinados a despesas para as quais não haja dotação específica (o que geralmente ocorre, por exemplo, em relação às despesas decorrentes da criação de órgãos, ou o que se torna, enfim, necessário sempre que não tenha havido previsão para determinada categoria ou grupo de despesa, de qualquer atividade ou projeto de uma unidade); e os extraordinários, destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção ou calamidade pública (SILVA, 2008).

Enquanto o crédito suplementar se incorpora ao orçamento, adicionando-se a importância autorizada à dotação orçamentária a que se destinou o reforço, os créditos especial e extraordinário apresentam as respectivas despesas realizadas separadamente.

Os créditos suplementares e especiais são autorizados por lei e abertos por decreto (art. 42), dependendo da existência de recursos disponíveis para ocorrer à despesa, requerendo-se uma exposição justificativa (art. 43). Os créditos extraordinários serão abertos por decreto do Executivo, que dará conhecimento ao Legislativo (art. 44) sua abertura deve ser precedida do reconhecimento expresso de uma das situações que o justificam (exemplo: decretação do estado de calamidade pública) (MORAES, 2010).

A Constituição de 1988 veda a abertura de crédito suplementar ou especial não só sem prévia autorização legislativa como também sem indicação dos recursos correspondentes (inciso V do art. 167).

De acordo com Castro e Garcia (2014), o § 3º do art. 167 condiciona a abertura de crédito extraordinário ao atendimento de despesas imprevistas e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, remetendo o assunto ao art. 62, que trata da adoção de medidas provisórias, que têm força de lei e deverão ser imediatamente submetidas ao Congresso; tais medidas perdem eficácia, desde a edição, se não

forem convertidas em lei no prazo de trinta dias, a partir de sua publicação (art. 167, § 3º, e art. 62 e parágrafo único da Constituição Federal).

2.3 Conformidade dos registros de gestão

Depreende-se que a informação contábil é necessária e importante, seja para fins de controle do orçamento, peça inicial de planejamento e aplicação de recursos públicos, seja para fins de gerenciamento patrimonial, em que dados geram informações para a adequada tomada de decisão.

Em relação ao procedimento de conformidade dos registros de gestão, a palavra conformidade significa similaridade, estar de acordo com algo. Segundo Ferreira (2009, p. 522), a palavra conformidade significa “1. Qualidade do que é conforme; 2. Qualidade de quem se conforma; resignação. [...]”. Ao contrário, o conceito de não conformidade, segundo a NBC TA 250 (aprovada pela Resolução CFC nº. 1.208/2009), “são atos de omissão ou cometimento pela entidade, intencionais ou não, que são contrários às leis ou regulamentos vigentes”.

Estar em conformidade com algo (lei, norma, procedimento, regulamento) significa atender a determinados critérios pré-estabelecidos. No caso da presente pesquisa, o procedimento de conformidade dos registros de gestão para a Academia Militar das Agulhas Negras tem por objetivo verificar a concordância dos registros realizados no SIAFI com as normas e procedimentos adotados pela Organização Militar (FERREIRA, 2009).

A conformidade dos registros de gestão está estabelecida no Guia do Conformador do Registro de Gestão, de 20 Mai 09, disponibilizado pela 11ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército (11ª ICFEx) e na IN STN nº. 6, de 31 de outubro de 2007, nos art. 6º ao 23, sendo que, segundo o art. 6º, consiste “na certificação dos registros dos atos e fatos de execução orçamentária, financeira e patrimonial incluídos no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) e da existência de documentos hábeis que comprovem as operações”. Esse procedimento é cabível e exigível na Academia Militar das Agulhas Negras que realiza execução orçamentária, financeira e patrimonial por meio do SIAFI.

Todos os documentos são gerados em decorrência de uma diversidade de transações que envolvem a gestão da administração pública, com dados registrados de acordo com a particularidade de cada transação/lançamento.

A Conformidade dos Registros de Gestão (CONF REG) tem como finalidade a certificação dos registros dos atos e fatos de execução orçamentária, financeira e patrimonial incluídos no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) e da existência de documentos hábeis que comprovem as operações verificando se os registros dos atos e fatos de execução orçamentária, financeira e patrimonial efetuados pela Unidade Gestora Executora, no SIAFI, foram realizados em observância as normas vigentes; e a existência de documentação que suporte as operações registradas no SIAFI.

No âmbito do Exército o registro da Conformidade dos Registros de Gestão é de responsabilidade de oficiais, titular e substituto ou, na impossibilidade destes, devidamente justificado pelo Ordenador de Despesas, por meio de expediente destinado à ICFEx de vinculação, podem exercer a função subtenentes, sargentos e servidores civis, após autorização da ICFEx. Na Secretaria de Economia e Finanças, a função de encarregado do suporte documental é uma função-chave na administração, pois se trata do verdadeiro “assessor de controle interno” da UG, agente da administração considerado “executor direto”, que faz parte do “Rol dos Responsáveis” e é presença obrigatória na Reunião de Prestação de Contas Mensal, no qual o agente responsável deva ficar na função por um período de dois a três anos, tendo que ser continuamente estimulado e preparado para o cargo que exerce.

Em relação aos demonstrativos mensais da movimentação de almoxarifado (RMA), de bens móveis (RMB) e imóveis (RMBI) deverão ser arquivados por ordem cronológica de competência, e sua ausência ensejará restrição na Conformidade de Registros de Gestão do último dia útil do mês a que se refere.

Os processos e documentos relativos a licitações dispensa inexigibilidade, contratos, suprimento de fundos, convênios e/ou similares devem ser arquivados em ordem cronológica, por UG, separadamente, por modalidade de licitação, conforme registro contábil.

Os processos e documentos resultantes de aditamentos a instrumentos formalizados, quer sejam contratos, convênios e/ou similares, deverão ser apensados aos processos originais e mantidos em arquivos, por UG, na mesma ordem cronológica.

Os processos resultantes das liberações de recursos e das prestações de contas de convênios e/ou similares e de suprimento de fundos deverão ser anexados aos processos originais e mantidos em arquivo na mesma ordem cronológica por UG.

Quando da Reunião Mensal de prestação de contas da UG, o Ordenador de Despesas (OD) deverá informar aos participantes, para inclusão no respectivo Relatório, a situação da

Seção de Conformidade de Registro e Gestão, bem como indicará as eventuais pendências e as providências adotadas para suas regularizações.

3 REFERENCIAL METODOLÓGICO

A pesquisa bibliográfica, segundo Martins e Theóphiço (2009, p.54) servem de “estratégia de pesquisa necessária para a condução de qualquer pesquisa científica”. Neste estudo foram utilizadas fontes como: livros, sítios eletrônicos, manuais disponibilizados pela Secretaria do Tesouro Nacional e das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército, entre outras.

Quanto ao tipo de abordagem, esta pesquisa se classifica em predominantemente qualitativa. Para Raupp e Beuren (2006, p.92), “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”. Esta característica é decorrente da análise dos documentos registrados, tem por objetivo apresentar a relevância de realização do processo de conformidade dos registros de gestão na Academia Militar das Agulhas Negras.

O procedimento de pesquisa compreenderá análise no Sistema Integrado de Administração Financeira a fim de identificar se tal registro foi realizado com base na legislação vigente, bem como da documentação que deve ou deveria sustentar o registro realizado.

A seleção dos documentos para análise deu-se por meio da escolha por acessibilidade e identificação dos mais impactantes no processo de execução dos registros, além de tempo hábil para compreensão dos documentos a serem analisados.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

A finalidade do Sistema de Acompanhamento da Gestão (SAG) é facilitar os trabalhos de acompanhamento da execução dos recursos disponibilizados de forma simples e intuitiva, sem a necessidade de conhecimentos contábeis aprofundados.

O acesso ao sistema proporciona aos agentes da administração um melhor acompanhamento gerencial da execução orçamentária e financeira da Unidade, diminuindo sobremaneira a necessidade de diligências. Esta ferramenta é imprescindível para o bom desempenho das atividades do Conformador dos Registros de Gestão.

Garcia Filho, Mello e Resende (2013), afirmam que em relação às normas para a prestação de contas dos recursos utilizados pelas unidades gestoras do Exército Brasileiro, quanto à atuação dos militares que exercem a função de conformador de registro de gestão contra impropriedades administrativas a responsabilidade pela análise da consistência dos registros dos atos e fatos de execução orçamentária, financeira e patrimonial efetuados em cada Unidade Gestora Executora é do Ordenador de Despesa ou do Gestor Financeiro, independentemente da responsabilidade atribuída ao Responsável pela Conformidade de Registro de Gestão.

A Conformidade dos Registros de Gestão tem como finalidade verificar se os registros dos atos e fatos de execução orçamentária, financeira e patrimonial efetuados pela UG foram realizados em observância às normas vigentes e a existência de documentação que suporte as operações registradas no SIAFI. A conferência efetuada pode ter como resultado situações como:

- ▶ Sem restrição: quando o ato ou fato administrativo for registrado no SIAFI com respaldo nas normas em vigor e a documentação existente comprovar de forma fidedigna os atos e fatos de gestão realizados.
- ▶ Com restrição: quando o registro de documentos no SIAFI não espelhar os atos ou fatos de gestão efetivamente ocorridos no âmbito da administração da UG e não houver correção pelo responsável; quando a documentação apresentada para arquivo não comprovar de forma fidedigna os atos ou fatos de gestão realizados; e quando da inexistência de documentação que deu suporte ao registro efetuado no SIAFI.

Sendo que estas situações podem ser reversíveis quando do ato de registro que tem que ocorrer em até 03 (três) dias úteis contados da emissão dos respectivos documentos no SIAFI, podendo ser atualizada até a data limite estabelecida para fechamento do mês, de “com restrição” para “sem restrição” e vice-versa, desde que ocorra as seguintes situações: o

documento faltoso for apresentado para exame e arquivo; o documento inadequado for substituído por documento próprio e legítimo e em reexame, for concluído que o documento anteriormente encaminhado era adequado ou inadequado.

Nas auditorias realizadas pela ICFEx de vinculação, ou demais órgãos de Controle Interno e Externo deve ser colocada à disposição dos auditores toda a documentação orçamentária, financeira e patrimonial existente na UG. Sabe-se que quanto maior o conhecimento do Responsável pela CONF REG titular e do substituto sobre a execução orçamentária, financeira e patrimonial, menor a possibilidade de ocorrência de falhas a serem detectadas pela ICFEx e demais órgãos de controle interno e externo quando de suas inspeções e auditorias (MINISTÉRIO DA DEFESA, 2013).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os vários autores consultados trazem diversos conceitos sobre o que venha a ser orçamento público e, analisando cada um pode-se observar que este é um ato que necessita de aprovação prévia das receitas e das despesas públicas de um exercício futuro, com limites numerários.

Também pode-se dizer que orçamento é norma de gestão, com observância dos limites legais nos gastos e arrecadação de créditos preestabelecidos. Portanto, para a contabilidade, o orçamento é uma previsão do numerário a ser recebido e do numerário a ser aplicado.

É, assim, um plano de previsão da despesa e da receita pública para um determinado período de tempo, e constitui o documento fundamental da contabilidade pública.

Assim, pode-se concluir que o orçamento público não pode ser alterado senão por outra lei e é regido por princípios constitucionais, que teve sua criação para atuar como instrumento de controle das atividades financeiras do Governo, com um rol de regras a serem observadas, tanto em sua elaboração, quanto na sua apresentação e votação pelos agentes públicos.

O mesmo ocorre com as normas aplicadas no Exército Brasileiro para a prestação de contas dos recursos utilizados pelas unidades gestoras, onde devem ser aplicados todos os princípios contidos na constituição brasileira, isto é, clareza, discriminação ou especialização, equilíbrio e publicidade em todos os atos que envolvam o orçamento público e recursos geridos por todos os órgãos, seja municipais, estaduais ou federais.

REFERÊNCIAS

ALOE, A. **Técnica Orçamentária e Contabilidade Pública**. São Paulo: Atlas, 2008.

ANGÉLICO, J. **Contabilidade Pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

BRASIL. **Lei Complementar nº. 101**, de 4 de maio de 2000 (LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>.

CASTRO, D. P. de; GARCIA, L. M. **Contabilidade Pública no Governo Federal**. São Paulo: Atlas, 2014.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº. 1.208**, de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 250 – Consideração de Leis e Regulamentos em Auditoria de Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>.

FERREIRA, Aurélio B. de H.; FERREIRA, Marina; ANJOS, Margarida dos. **Novo dicionário da língua portuguesa**. 4. ed. Curitiba: Positivo, 2009. xxxiv, 2120 p.

FERRAZ, A. C. Da C.; MACHADO, C. **Constituição Federal Interpretada**. São Paulo: Saraiva, 2015.

GARCIA FILHO, Ronaldo C.; MELLO, Eduardo J. C.; RESENDE, Alexis L. O Papel da Conformidade de Registro de Gestão no Controle Preventivo do Ciclo Orçamentário: Um importante instrumento de sinalização para a auditoria e redução de riscos de impropriedades ou irregularidades na gestão pública federal. In: XXXVII Encontro da ANPAD. **Anais...** Rio de Janeiro: ENANPAD, 2013.

KOHAMA, Helio. **Contabilidade Pública**: teoria e prática. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 87 p.

_____. **Contabilidade Pública**. São Paulo: Atlas, 2010.

LENZA, P. **Direito Constitucional Esquematizado**. São Paulo: Saraiva, 2015.

MARTINS, Gilberto de A.; THÉOPHILO, Carlos R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 247 p.

MINISTÉRIO DA DEFESA EXÉRCITO BRASILEIRO. Secretaria de Economia e Finanças. Portaria N. 018-SEF, 2013.

MORAES, A. **Direito Constitucional**. São Paulo: Atlas, 2010.

NAVES, Gladston G. **A Contribuição do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) para a promoção da accountability**: a percepção dos

usuários. 2011. 132 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Fundação Getúlio Vargas, FGV, Rio de Janeiro, 2011.

PISCITELLI, R. B. et al. **Contabilidade Pública**. São Paulo: Atlas, 2009.

RAUPP, Fabiano M.; BEUREN, Ilse M. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. In: BEUREN, Ilse Maria. (Org.) Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 76-97.

REIS, H. da C. **Contabilidade e Gestão Governamental**. Rio de Janeiro: IBAM, 2004.

SANT'ANNA E SILVA, S. de. **Os princípios orçamentários**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio, 2008.

SILVA, L. M. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, J. A. da. **Direito Constitucional**. São Paulo: Atlas, 2008.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **Instrução Normativa nº. 06**, de 31 de outubro de 2007. Disciplina os procedimentos relativos ao registro das Conformidades Contábil e de Registro de Gestão. Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/040000/042700/042706/>>.

_____. **Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI)**. Disponível em: <<http://acesso.serpro.gov.br/>>.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Tradução Daniel Grassi. 2ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2001. 205 p.